

Offentliggjort d. 24. juni 2014

06.11.2014-26 FOB Officialmaksimen
20140624 TC/BD

Officialprincippet og forhandlingsprincippet - overholdelse af frister for ændring af skatteansættelse - Ombudsmandsafgørelse af 19/5 2014, jr. nr. 1121.1-12.1-13.1 [©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Ombudsmanden udtalte efter behandling af en klage fra en borger over en afgørelse fra Landsskatteretten bl.a., at Landsskatteretten ikke kunne undlade at tage stilling til, om fristerne for at ændre en skatteansættelse (til ugunst for borgeren) var overholdt, selvom borgerens repræsentant havde frafaldet en påstand om, at fristerne ikke var overholdt. Ombudsmanden henstillede herefter til Landsskatteretten at genoptage sagen.

Under forvaltningsmyndighedernes behandling af konkrete sager tilvejebringes det faktiske og retlige grundlag for sagens afgørelse.

Ved tilvejebringelsen af sagens faktiske grundlag er forvaltningsmyndighederne er ved behandlingen af konkrete sager underlagt **officialprincippet**; i nogle sammenhænge benævnt ”undersøgelsesprincippet”. Officialprincippet indebærer, at ansvaret for, at de nødvendige oplysninger foreligger, og at de nødvendige undersøgelser foretages, som hovedregel påhviler forvaltningen, se herved Jens Garde m.fl., Forvaltningsret – Sagsbehandling, 7. udg., s. 145.

Det retlige grundlag for sagens afgørelse tilvejebringes af forvaltningsmyndigheden indenfor legalitetsprincippet rammer, herunder og i nærværende sammenhæng i første række kravet om lovhjemmel. Særligt for skatter er kravet om hjemmel fastslået udtrykkeligt i grundlovens § 43, hvorefter ”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov;...”

Offentliggjort d. 24. juni 2014

Til forskel fra sagsbehandlingen ved en forvaltningsmyndighed er domstolsprocessen baseret på **forhandlingsprincippet**, idet domstolene træffer afgørelse på grundlag af parternes påstande, anbringender og beviser ved anvendelse af retssystemets materielle regler, se herved uddybende Gomard m.fl., Civilprocessen, 7. udg., s. 577 ff. Der kan følgelig peges på sager, hvor SKAT af forskellige årsager har nedlagt påstande i strid med forvaltningens afgørelse men i overensstemmelse med skatteyderens synspunkt. Eksempelvis i en sag om, hvem der skattemæssigt var ”ejer” af oplagt korn.

Forældelsesregler og andre regler om overholdelse af givne frister for at opnå en given retsposition er ved domstolsprocessen som udgangspunkt utvivlsomt omfattet af forhandlingsprincippet, og en part således kan give afkald på den position, som han har krav på qua fristerne, eksempelvis ved afkald på forældelse. Et i praksis velkendt fænomen er tilfælde, hvor en potentiel sagsøgt i en eventuel erstatningssag på forhånd afgiver en procesuel bindende tilkendegivelse om suspension/afkald på forældelsesindsigelse, således at skadelidte får mulighed for at undersøge sagen behørigt med det formål at undgå unødigt sagsanlæg.

Anderledes forholder det sig, når sagen verserer for en forvaltningsmyndighed.

Folketingets Ombudsmand har i en konkret klagesag taget stilling til de skatteadministrative myndigheders forpligtelser i henseende til at påse de grundlæggende frister for at ændre en skatteydere skatteansættelse.

Den konkrete klagesag, der nu har været forelagt for Ombudsmanden, drejede sig bl.a. om, hvorvidt Landsskatteretten som skatteadministrativ klageinstans havde pligt til ex officio at anvende fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 samt bekg. nr. 1095 af 15/11 2005 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold (nu bekg. nr. 534 af 22/05/2013).

I bekg. nr. 1095 af 15/11 2005 § 1 er fastsat en – i forhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt. frist på 3 1/3 år - kortere frist på 1½ år efter indkomstårets udløb for ændring af en skatteansættelse for personer med enkle økonomiske forhold. Den kortere frist

Offentliggjort d. 24. juni 2014

på 1½ år finder dog efter bekendtgørelsens § 3 ikke anvendelse, hvis forholdet er omfattet af skatteforvaltningslovens § 27.

Endelig fremgår af bekendtgørelsens § 4, at *"Uanset fristerne i {bekendtgørelsens} § 1, stk. 1 og skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., samt skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 {om konsekvenser af en ansættelse for andre indkomstår eller for en ægtefælle}, skal en ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, som er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, som den skattepligtige var samlevende med ved indkomstårets udløb, varsles senest 30 dage efter, at den anden ægtefælles ansættelse er foretaget."*

Problemstillingen i den foreliggende ombudsmandssag havde baggrund i spørgsmålet om, hvem af to ægtefæller, der skulle beskattes af en avance ved afståelse af en udlejet beboelseslejlighed ejet af hustruen og solgt i 2006. Manden drev udlejningsvirksomhed med en række andre ejendomme, og blev den 31/3 2008 beskattet af en avance ved afståelse af lejligheden. Denne ansættelse blev tilsidesat af skatteankenævnet ved en kendelse af 5/1 2009 med henvisning til, at manden ikke var rette indkomstmottager. Kendelsen blev siden berigtiget ved en afgørelse af 16/3 2009, idet Skatteankenævnet ved kendelsen af 5/1 2009 fejlagtigt havde ansat en avance på 9.504 kr. frem for det korrekte 0 kr.

Den 5/5 2009 varslede SKAT herefter en ændring af hustruens skatteansættelse for 2006 vedrørende avance ved afståelse af lejligheden, og agterskrivelsen blev siden fulgt op af ved en kendelse af 17/6 2009. Hustruen påklagede denne ansættelse til skatteankenævnet, der ved en kendelse af 26/10 2010 fastholdt ansættelsen. Ved skatteankenævnet gjorde hustruens repræsentant bl.a. gældende, at SKAT's afgørelse var ugyldig med henvisning til, at hustruens forhold var omfattet af den korte ligningsfrist (i bekg. bekg. nr. 1095 af 15/11 2005), og at fristen for genoptagelse følgelig udløb den 1/7 2008. Dette blev afvist af skatteankenævnet, der fandt, at der var grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27.

Sagen blev herefter indbragt for Landsskatteretten, hvor repræsentanten bl.a. gjorde gældende, at afgørelsen var ugyldig, da betingelserne for ekstraordinær genoptagelse ikke var opfyldt. Efter et telefonmøde med Landsskatteretten og Landsskatterettens tilkendegivelse

Offentliggjort d. 24. juni 2014

i et forslag til afgørelse, hvorefter fristerne for genoptagelse ansås for overholdt med henvisning til, at forholdet var omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, frafaldt repræsentanten sin ugyldighedspåstand.

Ved Landsskatterettens senere kendelse af 7/9 2011 stadfæstede Landsskatteretten skatteankenævnets kendelse med bl.a. den bemærkning, at ”...klagerens repræsentant har frafaldet sin oprindelige påstand om ugyldighed..”. Forholdet blev ikke yderligere kommenteret eller på anden måde behandlet i Landsskatterettens kendelse.

Ombudsmanden bemærkede indledningsvist, at han forstod Landsskatterettens kendelse og senere tilkendegivelser i sagen således, at Landsskatteretten ikke i sin afgørelse havde forholdt sig til, hvorvidt reglerne om frister for at kunne ændre en skatteansættelse var opfyldt i skatteyderens sag, og at dette var begrundet med, at skatteyderens repræsentant havde frafaldet at gøre en ugyldighedspåstand gældende.

Dette rejste efter Ombudsmandens opfattelse spørgsmålet om, hvorvidt Landsskatteretten overhovedet kunne undlade at tage stilling til, om disse fristregler var opfyldt i skatteyderens sag, herunder selvom skatteyderens repræsentant havde frafaldt en tidligere nedlagt påstand om ugyldighed.

Efter en gennemgang af regelgrundlaget, herunder af rækkevidden af legalitetsprincippet og officialmaksimen, udtalte Ombudsmanden som sin opfattelse, at Landsskatteretten ikke kunne undlade at tage stilling til, om reglerne om frister for at kunne ændre en skatteansættelse (til ugunst for skatteyderen) var opfyldt i den foreliggende sag, selvom partsrepræsentanten havde frafaldt at gøre en ugyldighedspåstand gældende. Ombudsmanden tilkendegav herunder, at fristreglerne var en del af hjemmelsgrundlaget, som skal være opfyldt, før skattemyndighederne, herunder klageinstanser, kan træffe en afgørelse om bl.a. ændring af en skatteansættelse (til ugunst for borgeren). Disse regler skal således være opfyldt i disse tilfælde, også når Landsskatteretten træffer afgørelser som klageinstans.

Ombudsmanden bemærkede i øvrigt, at partsrepræsentantens frafald af en ugyldighedspåstand tilsyneladende skyldtes, at Landsskatteretten i sit forslag til en afgørelse – fejlagtigt

Offentliggjort d. 24. juni 2014

– havde forudsat, at fristen for at anvende skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, var opfyldt, da skatteyderens hovedargument indtil da havde været, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 ikke var opfyldt.

Ombudsmandens reaktion blev at anmode Landsskatteretten om at genoptage behandlingen af skatteyderens sag om skatteansættelsen for 2006 med henblik på at Landsskatteretten også tog stilling til betydningen af fristreglerne for ændring af skatteansættelsen.

Man kan rejse spørgsmålet, om Ombudsmandens tilkendegivelse må føre frem til, at Landsskatteretten fremover i videre omfang end i dag tager positiv stilling til de påstande og synspunkter af relevans for sagen, som skatteyderen måtte have gjort gældende under sagsbehandlingen, eller som i øvrigt måtte være aktuelle vedrørende sagens formelle eller materielle forhold.

Ombudsmandens opfattelse indebærer i sagens natur, at Landsskatteretten fremover af egen drift må tage stilling til, om frister fastsat i skatte- og afgiftslovgivningen for foretagelse af givne ændringer er overholdt.

I relation til andre formelle og materielle forhold i sagen kan der i denne sammenhæng være grund til at bemærke Ombudsmandens bemærkning om rækkevidden af officialprincippet, hvor han bl.a. anfører, at:

”Som et andet grundlæggende princip i forvaltningsretten gælder, at det påhviler den enkelte forvaltningsmyndighed selv at fremskaffe fornødne oplysninger om de foreliggende sager eller dog at foranledige, at private, herunder navnlig sagens parter, yder medvirken til sagens oplysning (officialprincippet). Forvaltningsmyndighedernes sagsoplysning adskiller sig herved fra sagsoplysningen inden for civilprocessen, hvor det normalt er sagens parter, der styrer sagsoplysningen. Det betyder bl.a., at domstolene ikke kan tilkende en part mere, end han har påstået, og kun kan tage hensyn til anbringender, som parten har gjort gældende. Officialprincippetets formål er at bidrage til at sikre, at forvaltningsmyndighedernes afgørelser bliver materielt lovlige og rigtige, og princippet retter sig både imod det faktiske og det retlige grundlag for en afgørelse {min udhævnings}. Jeg kan om officialprincippet henvise til bl.a. Kaj Larsen m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 447 ff., Karsten Revsbech, Carl

Offentliggjort d. 24. juni 2014

Aage Nørgaard og Jens Garde, Forvaltningsret – Sagsbehandling, 7. udgave (2014), side 145 ff., og Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 1. udgave (2013), side 492 ff.

Når en klageinstans skal træffe afgørelse i en klagesag, er det principielle udgangspunkt, at klageinstansen skal træffe den materielt rigtige afgørelse i sagen. Det vil sige, at klageinstansen er underlagt det ovennævnte legalitetsprincip og officialprincippet. Udgangspunktet er også, at klageinstansens prøvelse af sagen er en fuldstændig efterprøvelse af hele sagens faktum og af alle sagens retlige spørgsmål. Ved lovbestemte klageordninger er der dog tilfælde, hvor der i lovgivningen er fastsat særlige begrænsninger i klageinstansens prøvelse. Jeg kan om det anførte henvise til bl.a. Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 989 ff., og Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret – Almindelige emner, 5. udgave (2009), side 329 ff.”

Ombudsmandens afgørelse medfører, så vidt det ses, en større afstand mellem **på den ene side** borgernes rettigheder og Landsskatterettens pligter i kraft af officialmaksimen og legalitetsprincippet og **på den anden side** reglerne om omkostningsgodtgørelse og den hertil knyttede praksis, idet udmålingen af omkostningsgodtgørelse ikke blot afhænger af sagens udfald, men også af de for Landsskatteretten nedlagte påstande, jf. nærmere Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen, Revision & Regnskabsvæsen 2013, nr. 11, s. 52 ff. og Revision & Regnskabsvæsen 2014, nr. 1, s. 78 ff.

Man kan i nærværende sag rejse det spørgsmål, om skatteyderen har krav på fuld omkostningsgodtgørelse, hvis Landsskatteretten i forbindelse med en genoptagelse af sagen måtte nå frem til, at ansættelsen er ugyldig som følge af fristoverskridelse – hvilken påstand skatteyderen imidlertid havde frafaldt under den tidligere sagsbehandling.

Her kan anføres, at selve den omstændighed, at en klageinstans qua de pligter, der ligger i legalitetsprincippet og officialprincippet, når frem til, at en forhøjelse af en skatteansættelse skal tilsidesættes, ikke bør afskære en skatteyder fra at opnå omkostningsgodtgørelse vedrørende udgifter til en sagkyndig rådgiver, der ikke af egen drift har behandlet, herunder måske slet ikke har været opmærksom, på den pågældende problemstilling. Det må dog erkendes, at Østre Landsrets dom ref. i SKM2013.415.ØLR, kommenteret af Bodil

Offentliggjort d. 24. juni 2014

Christiansen og Tommy V. Christiansen i *Revision & Regnskabsvæsen* 2013, nr. 11, s. 52 ff., taler mod denne konklusion.

— o —