

Offentliggjort d. 20. september 2011

Henstand ved genoptagelse af skatteansættelse – omskrivning ved overførsel fra Ligningsvejledningen til Den Juridiske Vejledning - SKM2011.589.LSR[©]

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

www.v.dk

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 28/6 2011, offentliggjort den 8/9 2011, at en skatteyder var berettiget til henstand i forbindelse med genoptagelse af skatteansættelserne for 2006 – 2008.

SKAT har nu gennem en længere periode arbejdet med – som det siges på SKAT's hjemmeside – at skrive SKATs juridiske vejledninger om *til en mere læsevenlig og net-baseret udgave, der samler alle de juridiske vejledninger i én samlet vejledning*. Den første Juridiske Vejledning vedrørte perioden 19/1 2010 – 19/7 2010, og omfattede emnet dødsbøbeskatning. Siden er en del flere emner blevet overført fra Ligningsvejledningen til Den Juridiske vejledning, der således nu bl.a. omfatter de processuelle regler for SKAT's opgaver samt en række større emner fra den materielle skatteret, herunder kapitalgevinstbeskatningen, erhvervsbeskatningen, samt selskabs-, fonds- og foreningsbeskatningen.

Med Den Juridiske Vejledning har SKAT lanceret en – i hvert fald i form – noget anderledes præsentation af stoffet.

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 28/6 2011 giver imidlertid anledning til også at rejse spørgsmålet, i hvilket omfang der med omskrivningen tillige er foretaget en ændring af det materielle indhold, og i givet fald hvad konsekvenserne da skal være.

Offentliggjort d. 20. september 2011

På det *materielle plan* drejede sagen sig i sin enkelhed om en skatteyder, der i januar 2010 havde anmodet om og herefter fået genoptaget sine skatteansættelser for indkomstårene 2006 – 2008. I november 2010 udsendte skattemyndighederne dels en kendelse om nedsættelse af skatteansættelsen for 2006, og dels forslag til ændring af skatteansættelserne for 2007 og 2008 på en række punkter, hovedsageligt i form af nedsættelser.

Forud herfor, i september 2010, anmodede skatteyderen om henstand med betaling af restskatter for indkomstårene 2006 – 2008, men skattemyndighederne meddelte afslag på denne anmodning, da der *ikke var klaget* til en ”*klageinstans*”. Skattemyndighederne henviste herved til skatteforvaltningslovens § 51, stk. 1, nr. 1, hvorefter skattemyndighederne efter ansøgning kan give henstand med betaling af den del af en skat, som en *klage* over opgørelsen vedrører.

Efter påklage af afslaget på anmodningen om henstand til Landsskatteretten, fik skatteyderen medhold i, at han var berettiget til henstand. Dels med henvisning til en *formålsfortolkning* af skatteforvaltningslovens § 51, stk. 1, 1. pkt. Og dels med henvisning til *skattemyndighedernes praksis* på området.

Vedrørende *første led*, en formålsfortolkning af § 51, stk. 1, 1. pkt., fandt Landsskatteretten, at en formålsfortolkning førte til, at begrebet ”*klage*”, ud over klager til de egentlige administrative klageinstanser, i denne sammenhæng også omfattede såvel sagsanlæg ved domstolene, jf. bestemmelsens § 51, stk. 3, 3. pkt., som tilfælde som det foreliggende, hvor rigtigheden af den afgørelse, der lå til grund for kravet, var til behandling hos SKAT i en genoptagelsessag.

Vedrørende *andet led*, skattemyndighedernes praksis på området, blev beskrivelsen af praksis i de tidligere respektive vejledninger centralt for udfaldet af sagen.

Praksis på området for meddelelse af henstand, jf. senest Procesvejledningen 2006-4, havde frem til udgangen af 2006 her været beskrevet således, at ”*Klager eller sagsanlæg på skatteområdet har normalt ikke opsættende virkning. SKAT kan dog efter ansøgning give henstand med betaling af den del af en skat, som en klage over opgørelsen vedrører, jf. SFL § 51, stk. 1, 1. pkt.*”

Offentliggjort d. 20. september 2011

Ved 2007-1-udgaven, der blev offentliggjort den 15. januar 2007, tilføjede SKAT i Procesvejledningen formuleringen ”*eller en anmodning om genoptagelse af*”. Afsnittet havde herefter og frem til og med 2010-1-udgaven følgende ordlyd: ”*Klager eller sagsanlæg på skatteområdet har normalt ikke opsættende virkning. SKAT kan dog efter ansøgning give henstand med betaling af den del af en skat, som en klage over eller en anmodning om genoptagelse af opgørelsen vedrører, jf. SFL § 51, stk. 1, 1. pkt.*”

Med virkning pr. 20. juli 2010 blev det pågældende afsnit i procesvejledningen omskrevet og overført til SKATs Juridiske Vejledning, afsnit A.A.12.1. Dette afsnit *omtaler imidlertid ikke* muligheden for at opnå henstand i genoptagelsessager.

Om forholdet mellem de successivt udstedte vejledninger anføres på SKAT’s hjemmeside under punktet ”Om SKATs Juridiske Vejledninger”, at: ”*Endvidere vil vejledningerne ikke være bindende i det omfang, borgerne/virksomhederne kan støtte ret på indholdet af tidligere års vejledninger. Dette vil kunne forekomme, hvis en skærpet virkning ikke har været offentliggjort på relevant måde i forhold til den hidtidige beskrivelse i en af vejledningerne.*”

Landsskatteretten konstaterede på denne baggrund *for det første*, at der ikke var grundlag for at antage, at SKAT’s administrative praksis siden den 15. januar 2007 ikke havde været i overensstemmelse med procesvejledningens udvisende, dvs. at der også var adgang til henstand i genoptagelsessager.

Landsskatteretten konstaterede *dernæst*, at SKAT ikke havde udsendt meddelelse om, at der med udtagelsen af bemærkningen ”*eller en anmodning om genoptagelse af*” fra teksten i afsnit J.1 i forbindelse med flytningen af afsnittet til SKATs Juridiske Vejledning, afsnit A.A.12.1, var foretaget en praksisændring. Efter Landsskatterettens opfattelse havde SKAT heller ikke i øvrigt dokumenteret, at den administrative praksis i relation til henstand og genoptagelsesanmodninger var ændret.

På denne baggrund ansås skatteyderen, som allerede nævnt, for berettiget til henstand.

Offentliggjort d. 20. september 2011

Den foreliggende sag er næppe den sidste i rækken af sager, hvor en omskrivning af den relevante passus i Ligningsvejledningen i forbindelse med overførelsen til Den Juridiske Vejledning ved en nærmere gennemgang viser sig at være mere end en blot og bar omskrivning ”til en mere læsevenlig” udgave.

Set i lyset af Ligningsvejledningens markante betydning som udtryk for skattemyndighedernes praksis må det kunne forventes, at der udvises en meget betydelig omhu i henseende til gengivelse af retsgrundlaget.

Ligeledes må det kunne forventes, at en egentlig ændring af administrativ praksis beror på en positiv beslutning, der er baseret på en nærmere vurdering af retsgrundlaget, og som offentliggøres efter de gældende principper for kundgørelse af en praksisændring.

Sager som den foreliggende og sagen omtalt i Ugens Kommentar 2011/33 om renter af omkostningsgodtgørelse kan imidlertid godt efterlade det indtryk, at beskrivelsen af praksis i Ligningsvejledninger mv. også sker under hensyntagen til andre og måske undertiden mindre vedkommende hensyn.

— o —