

Offentliggjort d. 19. april 2016

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 – Formelle fejl - ekstraordinær genoptagelse ved særlige omstændigheder - SKM2016.76.ØLR, jf. tidligere SKM2015.384.BR[©]

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

www.v.dk

Østre Landsret fandt ved en dom af 2/2 2016, ref. i SKM2016.76.ØLR ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse for indkomståret 2006 efter opsamlingsbestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, uanset at skatteyderen ikke havde modtaget agterskrivelse i sagen, da ”grundlaget for skatteansættelsen måtte anses at have været kendt for skatteyderen allerede efter modtagelsen af indkaldelses-skrivelsen”.

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 kan en ansættelse af indkomstskat foretages eller ændres uanset fristerne i § 26, hvis skattemyndighederne efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Afgrænsningen af begrebet ”særlige omstændigheder” er selvsagt centralt for bestemmelsens anvendelsesområde. Herom anføres i de særlige bemærkninger til den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, nr. 8, jf. lov nr. 410/2003, der blev overført uændret til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at:

”Forslaget indebærer, at ændring af ansættelsen kan tillades efter en konkret bedømmelse af forholdene. Bestemmelsens anvendelsesområde er således tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive betingelser i bestemmelsens øvrige punkter, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 1-7, og hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Offentliggjort d. 19. april 2016

Genoptagelse vil endvidere kunne ske efter bestemmelsen i de tilfælde, der er omfattet af den gældende § 35, stk. 1, nr. 9, i skattestyrelsesloven, hvorefter en ansættelse kan foretages eller ændres i det omfang, der er begået ansvarspådragende fejl af skattemyndighederne. Den foreslåede bestemmelse vil dog yderligere finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden af fejlene kan anses for ansvarspådragende, når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Særlige konsekvensændringer, der falder uden for de tilfælde, der er opregnet i § 35, stk. 1, i øvrigt, vil endvidere kunne være omfattet af bestemmelsen. Er der eksempelvis sket beskatning af udbetalinger til medarbejdere som løn, og nægter skattemyndighederne efterfølgende arbejdsgiveren fradrag for udbetalingerne under henvisning til, at der er tale om afdrag på lån, vil konsekvensændringer vedrørende medarbejdernes skatteansættelse således kunne være omfattet af bestemmelsen.

Endvidere vil bestemmelsen kunne finde anvendelse, såfremt myndighederne har foretaget en åbenbart urimelig skønsmæssig ansættelse, eller hvis det må lægges til grund, at den lokale skattemyndighed fejlagtigt har afgivet genoptagelsestilsagn til den skattepligtige ud over den ordinære ansættelsesfrist, og den skattepligtige som følge heraf ikke rettidigt har klaget eller anmodet om genoptagelse af ansættelsen.

Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag, eller hvor myndighederne har fortolket lovgivningen forkert, med mindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende.

Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, kan det tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Er der således tale om en indkomstændring på mere end 5.000 kr., vil dette tale for genoptagelse af ansættelsen. Vedrører det forhold, der begrundes ansættelsens foretagelse, flere indkomstår, skal der foretages en samlet vurdering, således at en indkomstændring for samtlige ind-

Offentliggjort d. 19. april 2016

komstår på i alt 5.000 kr. eller mere ligeledes normalt vil tale for, at anmodningen om genoptagelse imødekommes.

Den skattepligtige skal endvidere dokumentere eller sandsynliggøre, at betingelserne for genoptagelse er opfyldt. Den skattepligtige bærer således risikoen for, at bevisbyrden kan være tungere, jo ældre år der er tale om. Er der således tale om genoptagelse for indkomstår, der ligger langt tilbage i tid, og skattemyndighederne af denne grund ikke længere er i besiddelse af selvangivelsesmaterialet, må der stilles krav om, at den skattepligtige fuldt og helt kan dokumentere ændringens berettigelse eksempelvis ved fremlæggelse af kopi af det relevante selvangivelsesmateriale.”

Om fejl fra skattemyndighedernes side fremgår således eksplicit af motivudtalelserne, jf. ovenfor, at ekstraordinær genoptagelse vil kunne ske, ikke blot hvor der er begået ansvarspådragende fejl af skattemyndighederne, men tillige hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden af fejlene kan anses for ansvarspådragende, når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Efter motivudtalelserne, jf. ovenfor, og den til § 27, stk. 1, nr. 8 knyttede praksis er det således bl.a. en betingelse for ekstraordinær genoptagelse efter denne bestemmelse, at skatteyderen dokumenterer eller sandsynliggør, at en ekstraordinær genoptagelse vil føre til en ændret skatteansættelse, se herved f.eks. SKM2010.551.HR og SKM2015.632.VLD, hvor det ikke fandtes godtgjort, at SKAT havde begået fejl ved de skønsmæssige ansættelser.

SKM2016.76.ØLR

I sagen ref. i SKM2016.76.ØLR fandt Østre Landsret ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse. De dispositioner fra skatteyderens side, der dannede grundlag for den skatteansættelse, der nu ønskedes genoptaget, er da næppe heller et af de tilfælde, der påkalder sig nogen synderlig stor sympati.

Ikke desto mindre forekommer Østre Landsrets præmisser for sagens udfald problematiske.

Offentliggjort d. 19. april 2016

Sagen drejede sig, summarisk gengivet, om en skatteyder, der i august 2005 overdrog retten til en patentansøgning vedrørende et produkt til vandfiltrering til et engelsk selskab, bl.a. på det vilkår, at der ikke skulle udredes nogen købesum på overtagelsesdagen. Skatteyderen fik samtidig en generalfuldmagt til at disponere på vegne af det engelske selskab, og kun skatteyderen og dennes hustru kunne disponere over selskabets konto i Danske Bank. I juli 2008 flyttede skatteyderen til Sydafrika.

Ved en aftale af 24/8 2006 videresolgte det engelske selskab patentrettighederne til et fremmed selskab for 15 mio. kr. Af dette beløb blev 14 mio. kr. overført til det sælgende selskabs konto i Danske Bank og 1 mio. kr. til selskabets advokat.

Ved en skrivelse af 6/3 2008 til skatteyderen indkaldte SKAT materiale, herunder ”nærmere og specificerede oplysninger, beregninger og dokumenter, der viser, hvorledes værdien af patenterne/rettighederne er fastsat i forbindelse med overdragelse til {det engelske selskab}” samt privatforbrugsopgørelser.

Sidenhen fremsendte SKAT, bl.a. på baggrund af yderligere oplysninger fremkommet i februar 2009 i forbindelse med SKAT's kontrol af valutaudlændinge, den 18/6 2009 en **agterskrivelse** for 2006. Ved en **kendelse** af 31/8 2009 forhøjede SKAT herefter skatteyderens skatteansættelse for 2006 med 14.950.000 kr., svarende til salgssummen for patentrettighederne på 15 mio. kr. med fradrag af en skønnet udgift til advokat på 50.000 kr. med henvisning til, at det var skatteyderen personligt, der havde afstået de omhandlede patentrettigheder.

Ved Københavns byrets dom af 9/6 2015, jf. SKM2015.384.BR, lagde byretten som ubestridt til grund, at skatteyderen modtog brev af 6/3 2008 fra SKAT vedrørende indkaldelse af materiale i anledning af, at SKAT havde udtaget sagsøgers skatteansættelser for indkomstårene 2005 og 2006 til kontrol, og at han valgte ikke at indsende materialet eller i øvrigt besvare henvendelsen. Videre lagde retten til grund, at skatteyderen ikke modtog SKATs forslag til ændring af skatteansættelsen for 2006, dateret 18/6 2009, og afgørelsen dateret 31/8 2009, idet begge breve blev sendt til den af sagsøger opgivne adresse i Sydafrika, men med angivelse af et forkert postnummer, og blev sendt retur til SKAT. Endelig lagde retten til grund, at årsopgørelsen for 2006, der blev udskrevet den

Offentliggjort d. 19. april 2016

9/11 2009, blev sendt til skatteyderen, og at skatteyderen ifølge sin forklaring havde set den, om end han ikke husker hvornår.

Byretten foretog herefter en prøvelse af, om der forelå en materielt urigtig ansættelse, og nåede frem til, at SKAT med rette havde anset skatteyderen for skattepligtig af 15 mio. kr.

På denne baggrund og med den bemærkning, at det grundlag, som skatteansættelsen hvilede på, var kendt for skatteyderen allerede ved SKAT's indkaldelse af materiale vedrørende indkomstårene 2005 og 2006, og at det forhold, at skatteyderen ikke modtog SKATs agterskrivelse og afgørelse, ikke kunne antages at have haft betydning for sagens udfald, fandt byretten ikke grundlag for at imødekomme skatteyderens påstand om genoptagelse.

Ved Østre Landsrets dom ref. i SKM2016.76.ØLR fastholdte Østre Landsret denne afgørelse.

Landsretten konkluderede - på linie med byretten - at skatteyderen ”... i realiteten {var} den, der solgte patentrettighederne til {den endelige køber} og derfor havde avancen ved overdragelsen.”

Videre anførte landsretten – ligeledes på linie med byretten - at: ”Herefter, og idet grundlaget for skatteansættelsen må anses for at have været kendt for {skatteyderen} allerede efter modtagelsen af indkaldesskrivelsen af 6. marts 2008, finder landsretten, at det ikke kan antages at have haft betydning for sagens udfald, at {skatteyderen} ikke modtog agterskrivelsen af 18. juni 2009, og at SKAT har anset {skatteyderen} for indkomstskattepligtig som anført i afgørelsen af 31. august 2009. {Skatteyderen} har således ikke godtgjort, at der foreligger særlige omstændigheder, som kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.”

Det står på den ene side klart, at formålet med skatteyderens dispositioner ikke påkalder sig nogen stor sympati, og da måske navnlig ikke set i lyset af de senere års opmærksomhed og initiativer omkring skattely-konstruktioner.

Offentliggjort d. 19. april 2016

Ligeså klart er det på den anden side, at de retssikkerhedsgarantier, der stilles gennem skatteforvaltningslovens grundlæggende krav til processen, herunder de helt centrale krav om høring og underretning, skal stå sin prøve netop i sager af den foreliggende karakter.

Ingen af disse krav er imidlertid opfyldt i den foreliggende sag, der således giver anledning til at rejse spørgsmålet, om der overhovedet kan anses at foreligge en skatteansættelse, uanset om en konkret væsentlighedsvurdering måtte føre frem til, at udfaldet ville være blevet det samme, hvad enten skatteyderen var blevet hørt og underrettet – eller ej.

Som det videre fremgår, har såvel byretten som landsretten inddraget som et væsentligt element i afgørelsen, antageligt for at understøtte konklusionen om, at den manglende høring og underretning ikke kunne antages at have haft betydning for sagens udfald, at ”grundlaget for skatteansættelsen må anses for at have været kendt for {skatteyderen} allerede efter modtagelsen af indkaldelsesskrivelsen af 6. marts 2008.”

Dette synspunkt kan imidlertid på ingen måde tiltrædes, da SKAT's afgørelse bl.a. var baseret på oplysninger fremkommet i forbindelse med SKAT's kontrol af valutaudlændinge og dermed efter udsendelsen af skrivelsen om indkaldelse af materiale.

For så vidt det med domstolene bemærkning yderligere impliceres, at skatteyderen med dennes – i øvrigt mangelfulde – kendskab til sagens grundlag burde kunne forudse SKAT's ligningsmæssige vurdering, kan et sådant synspunkt ej heller tiltrædes. Således tog materialeindkaldelsen sigte på få belyst værdiansættelsen ved overdragelsen af patentrettighederne fra skatteyderen til det engelske selskab, medens SKAT's kendelse drejede sig om en underkendelse af selve overdragelsen.

Set i lyset af de senere års bestræbelser på at styrke retssikkerheden på skatteområdet, synes domstolene at indrømme SKAT endog meget vide rammer i henseende til overholdelse af endog helt grundlæggende krav til en afgørelses lovlige tilblivelse.

I den foreliggende sag forekommer det særligt kritisabelt, når henses til, at SKAT ved modtagelse af den returnerede henholdsvis agterskrivelse og kendelse fra sommeren 2009 må antages at have haft behørig tid til at genfremsende dokumenterne indenfor den

Offentliggjort d. 19. april 2016

ordinære frist på 3 år og 4 hhv. 7 mdr. for ændring af en skatteansættelse for indkomståret 2006, der først udløb den 1/5 henholdsvis den 1/8 2010, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1.

Generelt synes formelle mangler at blive tillagt stedse mindre vidtgående betydning. Denne tendens så første gang dagens lys i forbindelse med selskabstømmersagerne, hvor givne formelle mangler i begyndelsen medførte ugyldighed, men - efter en periode med mange ugyldige afgørelser - blev tillagt stedse mindre betydning, således at selvsamme formelle mangler nu ikke længere førte til ugyldighed.

— o —