

Tilbagekaldelse af begunstigende forvaltningsakt - tilbagekaldelse af indkomstnedsættelse iværksat på SKAT's foranledning - myndighedsfejl - skatteproces - SKM2018.9.LSR[©]

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

www.v.dk

Landsskatteretten fandt ved en s kendelse af 7/11 2017, at SKAT ikke havde været berettiget til at tilbagekalde en begunstigende forvaltningsakt i form af en tidligere gennemført indkomstnedsættelse. Eller med andre ord: SKAT kunne ikke redressere den tidligere gennemførte indkomstnedsættelse, der var iværksat ved en fejl.

I skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 er fastsat nærmere regler, herunder frister, for ændring af en skatteansættelse på henholdsvis SKAT's og skatteyderens foranledning.

For ændring af en skatteansættelse indenfor den ordinære ansættelsesfrist, er udgangspunktet, at SKAT frit kan foretage eller ændre en skatteansættelse, jf. herved § 26, stk. 1, hvor der ikke er fastsat nærmere betingelser af materiel karakter for denne ændringsadgang. I visse tilfælde er ændringsadgangen undergivet kortere ligningsfrister, der i så fald træder i stedet for de ordinære ansættelsesfrister, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 i.f.

For skatteydere fremgår af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, at en skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb skal fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Ekstraordinære ansættelsesændringer kan foretages på foranledning af såvel SKAT som skatteyderen under de i § 27 angivne omstændigheder og betingelser.

Offentliggjort d. 280. februar 2018

Adgangen til at foretage eller ændre en skatteansættelse er baseret på det grundlæggende princip, at en skatteansættelse skal være korrekt, således at den enkelte skatteydere skatteforhold i sidste ende er korrekt opgjort. Eksempelvis kan henvises til den meget klare formulering heraf i forarbejderne til den senere lov nr. 1104 af 20/12 1995, hvor det i første afsnit i de almindelige bemærkninger til lovforslaget anføres, at: *"Formålet med lovforslaget er at styrke skatteadministrationen, således at det i højere grad sikres, at alle betaler den skat, som de skal efter loven, hverken mere eller mindre."*

Den omstændighed, at skattemyndighederne har truffet en given afgørelse vedrørende et givet forhold, er således som udgangspunkt ikke til hinder for, at skattemyndighederne på et senere tidspunkt med respekt af de gældende ansættelsesfrister træffer en ny afgørelse om samme forhold, for så vidt der er grundlag herfor. At skatteyderen måtte have indrettet sig i tillid til den tidligere truffede afgørelse derved, at skatteyderen har forbrugt en eventuel overskydende skat som følge af den første afgørelse, er således som udgangspunkt ikke et hensyn, der kan føre frem til, at en senere ændring af skatteansættelsen er afskåret af denne grund. Dette gælder selvsagt den første skatteansættelse, der dannes på baggrund af indberettede og selvangivne oplysninger, men som udgangspunkt også senere ansættelsesændringer foretaget på SKAT's eller skatteyderens foranledning.

Tilbagekaldelse af forvaltningsafgørelser

Skatteforvaltningslovens regler om foretagelse og ændring af en skatteansættelse suppleres af forvaltningsrettens almindelige regler om sagsbehandling og saglige krav til forvaltningsafgørelser, herunder reglerne for tilbagekaldelse og ændring af forvaltningsafgørelser.

Adgangen til at tilbagekalde en forvaltningsafgørelse kan være reguleret i særlovgivning, og er ellers normeret af de almindelige forvaltningsretlige grundsætninger om tilbagekaldelse m.v.

Forvaltningsretligt sondres i den forbindelse mellem en myndigheds omgørelse af gyldige henholdsvis ugyldige afgørelser. De forvaltningsretlige regler om tilbagekaldelse omfatter alene myndighedens omgørelse af egne gyldige afgørelser. Omgørelse af myndig-

Offentliggjort d. 280. februar 2018

hedens ugyldige afgørelser betegnes i forvaltningsretten som annulation, og udgangspunktet er her, at en myndighed har pligt til at annullere egne, ugyldige afgørelser.

En myndigheds adgang til at tilbagekalde en gyldig afgørelse beror på en konkret afvejning af to grundlæggende, men modstående, hensyn, nemlig dels hensynet til adressatens berettigede forventninger om, at den pågældende afgørelse står ved magt, herunder indretningshensyn, og dels hensynet til det offentlige interesse i, at afgørelsen ophæves. Ved denne vurdering antages hensynet til adressatens berettigede forventninger i almindelighed at veje ganske tungt, medens hensyn til offentliges økonomi og til at sikre lighed og konsekvens i administrationen normalt ikke anses som tilstrækkeligt tungtvejende til at begrunde en tilbagekaldelse til ugunst for adressaten.

Om tilbagekaldelse af afgørelser i bebyrdende retning anføres i Den Juridiske Vejledning, senest 2018-1, afsn. A.A.5.3, at:

”Hovedregel

Hvis en anmodning har resulteret i en afgørelse, der giver helt eller delvist medhold, kan SKAT som hovedregel ikke ændre afgørelsen i bebyrdende retning på det samme afgørelsesgrundlag, når afgørelsen er nået frem til modtageren. Som en afledet virkning heraf gælder, at en afgørelse på SKATs initiativ som hovedregel heller ikke kan ændres i bebyrdende retning på det samme afgørelsesgrundlag, selv om ansættelsesfristen ikke er udløbet. Der vil dog under alle omstændigheder - med respekt af frist- og forældelsesregler - være grundlag for at foretage en bebyrdende ændring af en afgørelse, hvis der er tale om urigtige eller bristende forudsætninger, se nærmere nedenfor om disse undtagelser...

...

Tilbagekaldelse som følge af urigtige forudsætninger

Er afgørelsens indhold urigtigt som følge af omstændigheder, der forelå allerede på tidspunktet for afgørelsen, kan den tilbagekaldes eller ændres i bebyrdende retning, og normalt med virkning bagud, hvis:

A Svig/ond tro

Borgeren/virksomheden har handlet svigagtigt eller har burdet indse, at myndigheden var i en vildfarelse, da afgørelsen blev truffet. Tilsvarende kan en afgørelse tilbagekaldes, hvis det faktiske grundlag for afgørelsen har været urigtigt og dette ikke kan tilregnes afgørelsesmyndigheden som en fejl.

Offentliggjort d. 280. februar 2018

.....

B Afgørelsen er ulovlig/mangler hjemmel

Hvis en afgørelse lider af en retlig mangel, fx ikke har hjemmel i loven, er afgørelsen som udgangspunkt ugyldig, med mindre der foreligger særlige omstændigheder, der taler imod. Sådanne omstændigheder kan eksempelvis være god tro, berettigede forventninger, værdispild og indretningssynspunkter.

Hvis tilbagekaldelsen af en ulovlig afgørelse medfører et direkte tab for borgeren/virksomheden, kan der eventuelt blive tale om erstatningsansvar for SKAT, hvis det må lægges til grund, at SKAT har begået ansvarspådragende fejl...”

SKM2018.9.LSR

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2018.9.LSR ligger i krydsfeltet mellem disse to regelsæt. Som det vil fremgå nedenfor, førte reglerne for tilbagekaldelse af begunstigende forvaltningsakter frem til, at SKAT måtte anses for afskåret fra at ændre en tidligere foretagens ansættelse i skatteyderens favør.

Sagen drejede sig i korte træk om en skatteyder, der var ansat hos Nordisk Ministerråds sekretariat. Efter en aftale af 13/5 1987 mellem Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige er fastansatte medarbejdere ved Nordisk Ministerråds sekretariat m.v. fritaget for beskatning af løn og anden godtgørelse og betaler i stedet en afgift fastsat af henholdsvis Nordisk Ministerråd og Nordisk Råds Præsidium til sekretariaterne.

Ifølge samme aftale har myndighederne i aftalelandene imidlertid ret til at tage medarbejdernes løn og anden godtgørelse i betragtning ved beregning af skat, som i henhold til landets lovgivning, under hensyntagen til den nordiske dobbeltbeskatningsaftale pålægges indtægt fra anden kilde end sekretariaterne.

Ved indberetning af indtægten for de ansatte ved Nordisk Ministerråd til brug for en sådan beskatning i Danmark blev anvendt samme indberetningsfelt som anvendes ved lempelse efter ligningslovens § 33 A. Denne anvendelse af samme indberetningsfelt gav anledning til den nedenfor omtalte problemstillinger for skatteyderen.

Offentliggjort d. 280. februar 2018

I 2013 tilkendegav EU-Kommissionen, at det efter Kommissionens opfattelse var i strid med den fri bevægelighed, at skatteydere, der var hjemmehørende i Danmark, men havde udenlandsk indkomst, havde fået fordelt en forholdsmæssig andel af personfradraget på den udenlandske indkomst.

SKAT ændrede herefter praksis for beregning af skatten til Danmark, jf. herved nærmere styresignalet ref. i SKM2013.920.SKAT, og genoptog i denne forbindelse en lang række sager, hvor den ændrede beregningsmetode resulterede i en overskydende skat eller et uudnyttet personfradrag, der kunne overføres til en evt. ægtefælle, jf. personskattelovens § 10, stk. 3.

Dette gjaldt også for skatteyderen og hendes ægtefælle, der 3/11 2014 modtog nye årsopgørelser for 2011, 2012 og 2013, hvorefter skatteyderens ægtefælle for 2011 – 2013 fik tilbagebetalt henholdsvis 16.973 kr., 16.603 kr. og 16.075 kr.

Den 18/12 2014 meddelte SKAT imidlertid Nordisk Ministerråds sekretariat mv., at de nye årsopgørelser var fremsendt på grund af en udsøgningsfejl, og at SKAT ville genoptage skatteansættelserne og rette fejlen. SKAT oplyste i denne forbindelse, at udsøgningsfejlen var opstået som følge af, at SKAT hidtil havde anvendt samme felt i beregningssystemet både for personer med udenlandsk indkomst omfattet af ligningslovens § 33 A og for ansatte i Nordisk Ministerråds Sekretariat i Danmark, selv om sidstnævnte persongruppe rent faktisk ikke havde udenlandsk indkomst omfattet af ligningslovens § 33 A og følgelig ikke var omfattet af praksisændringen angivet i styresignalet ref. i SKM2013.920.SKAT.

SKAT ændrede herefter i maj 2015 skatteyderen og dennes ægtefælles årsopgørelser for 2011 – 2013 med det resultat, at ægtefællen for de 3 indkomstår skulle tilbagebetale henholdsvis 16.971 kr., 16.600 kr. og 16.075 kr. til SKAT.

Landsskatterettens kendelse

Skatteyderen indbragte SKAT's afgørelser for Landsskatteretten, hvor skatteyderen gjorde gældende, at hun havde en berettiget forventning om, at den første ændring af skatteansættelserne var korrekt, og at hun i god tro havde disponeret i tillid hertil derved,

Offentliggjort d. 280. februar 2018

at hun den 3/12 2014 for midlerne havde opfyldt en længe nærret drøm ved køb af et nærmere angivet aktiv.

Ved Landsskatteretten fik skatteyderen medhold i denne klage.

I præmisserne for afgørelse bemærkede Landsskatteretten for det første, at SKATs afgørelse måtte anses for materielt korrekt.

For Landsskatteretten var spørgsmålet herefter, om SKAT havde kompetence til at ændre årsopgørelserne af 3/11 2014 og kræve tilbagebetaling af den udbetalte overskydende skat, eller om skatteyderen havde en retsbeskyttet forventning om, at årsopgørelserne af 3/11 2014 var endelige.

Om denne problemstilling bemærkede Landsskatteretten, at:

”...SKAT har som udgangspunkt mulighed for at genoptage en skatteansættelse under iagttagelse af genoptagelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. Ifølge § 26, stk. 1, kan SKAT ikke afsende varsel om ændring af en indkomstansættelse senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år. Denne frist er overholdt for indkomstårene 2011, 2012 og 2013. Indtil udløbet af denne frist er skatteansættelser ikke endelige, men kan ændres, hvis der fremkommer nye oplysninger, eller hvis det viser sig, at ansættelserne er forkerte. Der gælder et grundlæggende princip i skatteretten om, at den materielt rigtige afgørelse skal træffes. Det udledes af grundlovens § 43.

Årsopgørelserne af 3. november 2014 udgør begunstigende forvaltningsakter. Begunstigende forvaltningsakter kan som hovedregel ikke ændres i bebyrdende retning på samme afgørelsesgrundlag, selvom ansættelsesfristen ikke er udløbet. Det fremgår af SKATs juridiske vejledning, afsnit A.A.5.3.

Der vil dog være grundlag for at foretage en bebyrdende ændring af en afgørelse, hvis der er tale om urigtige eller bristende forudsætninger, herunder bl.a. hvis skatteyderen har handlet svigagtigt eller har burdet indse, at myndigheden var i en vildfarelse, da afgørelsen blev truffet, eller hvis den begunstigende afgørelse er direkte ulovlig.

Offentliggjort d. 280. februar 2018

Efter praksis kan der endvidere undtagelsesvis støttes ret på en uformel tilkendegivelse fra SKAT, såfremt denne er positiv, entydig og specifik. Tilkendegivelsen skal endvidere have haft indflydelse på klagerens dispositioner, der må ikke være tale om urigtige eller bristede forudsætninger, og tilkendegivelsen må ikke være klart i uoverensstemmelse med loven. Endelig er det kun adressaten til tilkendegivelsen, der kan støtte ret på denne.”

Herefter bemærkede 3 af de 4 deltagende retsmedlemmer, at:

”Ændringen af årsopgørelserne og overførslen af klagerens personfradrag er sket på SKATs initiativ, og SKAT har efterfølgende bekræftet over for flere ansatte i Nordisk Ministerråds sekretariat, at ændringerne var korrekte. Spørgsmålet om muligheden for overførsel af det uudnyttede personfradrag ses endvidere ikke at have været klart og gennemskeligt for klageren.

Der er derfor ikke belæg for at fastslå, at klageren vidste eller burde have vidst, at det ikke var berettiget, at det uudnyttede personfradrag blev overført til ægtefællen, ligesom den begunstigende afgørelse ikke kan karakteriseres som direkte ulovlig.

SKAT var derfor ikke berettiget til at tilbagekalde den begunstigende forvaltningsakt [dvs. afgørelsen af 3/11 2014]”.

Kommentar

At Landsskatteretten ikke fandt ”belæg for at fastslå, at klageren vidste eller burde have vidst, at det ikke var berettiget, at det uudnyttede personfradrag blev overført til ægtefællen” ligger i denne sag lige for.

SKAT anførte ganske vist under sagens behandling i Landsskatteretten det synspunkt, at det fremgik af årsopgørelsen udsendt 3/11 2014, at praksisændringen alene omfattede udenlandsk indkomst, og at skatteyderen derfor burde have vidst, at SKAT var i en vildfarelse.

Det forekommer dog ganske vanskeligt at nå frem til det resultat, at skatteyderen som en ”normalskatteyder” burde indse, at SKAT var i en vildfarelse vedrørende en afgørelse, som SKAT havde truffet af egen drift, og hvis rigtighed efterfølgende blev bekræftet af

Offentliggjort d. 280. februar 2018

en medarbejder fra SKAT. SKAT's synspunkt vandt da som nævnt heller ikke gehør ved Landsskatteretten.

En tilsvarende vurdering kan anlægges i andre sager, hvor der er tale om myndighedsfejl, se særligt SKM 2011.448 LSR, hvor Landsskatteretten nåede frem til et for skatteyderen negativt resultat, da fejlen ikke var begået af SKAT, men en anden myndighed. En begrundelse som ikke kan tiltrædes ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. Afgørelsen er kritiseret i artiklen ” *Forældelse og genoptagelse-myndighedsfejl – kirkeskat – ikke medlem af folkekirken – SKM2011.448.LSR*”

Mere vanskeligt håndterbar er Landsskatterettens bemærkning om, at ”*den begunstigende afgørelse ikke kan karakteriseres som direkte ulovlig*”.

Både i den almindelige forvaltningsret og i Den Juridiske Vejledning er udgangspunktet, at en afgørelse, der ikke har hjemmel i loven, er ugyldig og således ikke kan opretholdes, uanset graden af manglende lovlighed.

I skattepraksis, således som beskrevet i Den Juridiske Vejledning, afsn. A.A.5.3., er dette udgangspunkt modificeret derhen, at *særlige omstændigheder* kan føre til, at afgørelsen alligevel opretholdes. Et synspunkt, der har fundament i Højesterets dom ref. i SKM2009.484.HR. I vejledningen nævnes herefter som eksempler på sådanne særlige omstændigheder *god tro, berettigede forventninger, værdispild og indretningssynspunkter*.

Begrebsdannelsen ”direkte ulovlig” indgår derimod som en del af begrebsapparatet omkring den retsbeskyttede forventning i tilknytning til, hvad der i Den Juridiske Vejledning betegnes som ”uformelle forhåndstilkendegivelser”. Landsskatterettens bemærkning skal formentlig ses i dette lys snarere end som en nydannelse i tilknytning til reglerne om tilbagekaldelse af en begunstigende forvaltningsakt.

Der kan endelig være grund til at fremhæve, at skatteyderen i sin procedure bl.a. henviser til et indretningssynspunkt, herunder at skatteyderen havde anvendt den overskydende skat til erhvervelse af et konkret aktiv. Dette element indgik imidlertid ikke i Landsskatterettens præmisser for afgørelsen.

Offentliggjort d. 280. februar 2018

Der er, efter min opfattelse, her tale et hjørne i skatteretten, der - særligt med afgørelsen SKM2011.448.LSR - burde lovreguleres.

— o —