

Offentliggjort d. 12. november 2016

Ekstraordinær genoptagelse - uretmæssigt opkrævet ejendomsværdiskat - myndighedsfejl - Landsskatterettens kendelse af 26/9 2016, jr. nr. 15-2771622.©

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

www.v.dk

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 26/9 2016 ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse af en skatteydere skatteansættelser for 2008 – 2011 med henblik på nedsættelse vedrørende uretmæssigt opkrævet ejendomsværdiskat.

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres uanset fristen på 3 år 4 mdr. i § 26, stk. 2, hvis told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Forløberen for § 27, stk. 1, nr. 8, nemlig skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8, blev i den skriftlige fremsættelse af forslaget til den senere lov nr. 410 af 2/6 2003 præsenteret som:

”en ”sikkerhedsventil”, hvorefter genoptagelse kan ske efter 3-års fristens udløb efter anmodning fra den skattepligtige, hvis der foreligger særlige omstændigheder, der ikke er omfattet af de specifikke genoptagelsesgrunde, der er opregnet i loven. Bestemmelsen skal sikre, at genoptagelse kan ske i tilfælde, man ikke på forhånd har kunnet forudse, men hvor omstændighederne alligevel taler for at tillade, at skatteansættelsen nedsættes, f.eks. hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand, eller hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed eller i andre særlige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.”

Offentliggjort d. 12. november 2016

Videre fremgår af de særlige bemærkninger til skattestyrelseslovens § 35, 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.

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.

...

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 ind-

Offentliggjort d. 12. november 2016

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

Motivudtalelserne til den senere lov nr. 410 af 2/6 2003 blev efterfølgende i vidt omfang gengivet i SKAT's publikation, Processuelle regler på ToldSkat's område, se eksempelvis Vejledningen 2004-2, afsn. G.1.1.2., hvor der tales om, at:

”Bestemmelsen indebærer, at ændring af skatteansættelsen kan tillades efter en konkret vurdering 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. SSL § 35, stk. 1, nr. 1 – 7, og hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Genoptagelse vil endvidere kunne ske efter bestemmelsen i de tilfælde, der er omfattet af den hidtil gældende § 35, stk. 1, nr. 9....

....

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

Denne beskrivelse synes dog siden strammet op, se således senest indledningen til Juridisk Vejledning, 2016-2, afsn. A.A.8.2.2.2.2.8, hvor der tales om, at:

”Tilladelse til ekstraordinær genoptagelse af indkomst- og ejendomsværdiansættelser efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8, er betinget af, at der foreligger særlige omstændigheder, der kan medføre ændring af en ansættelse. Det kan eksempelvis være myndighedsfejl, svig fra tredjemand eller helt særlige uforudsigelige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige, herunder alvorlig sygdom.”

Landsskatterettens kendelse af 26/9 2016

Landsskatterettens kendelse af den 26/9 2016 drejer sig om adgangen til ekstraordinær genoptagelse af en ejendomsværdiskatteansættelse efter skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 8.

Offentliggjort d. 12. november 2016

I den pågældende sag havde skatteyderen betalt ejendomsværdiskat vedrørende skatteyderens tidligere bolig i perioden 2008 – 2014, uanset at skatteyderen havde solgt boligen i oktober 2008 og var flyttet i en andelsbolig. Ejendomsværdiskatten udgjorde 12.660 kr. pr. år og fremgik efter det oplyste af den fortrykte selvangivelse samt af årsopgørelserne for indkomstårene 2008 – 2011.

Efter det ligeledes oplyste blev skødet fremsendt til påtegning hos Ejendomsbeskatning i den pågældende kommune, som havde noteret ejerskiftet.

I 2015 blev skatteyderen opmærksom på ejendomsværdiskattebetalingen, og anmodede i juni 2015 om genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2008 - 2014.

SKAT genoptog ansættelserne for 2012 - 2014, men afviste at genoptage skatteansættelserne for indkomstårene 2008 - 2011. Som begrundelse for at afvise ekstraordinær genoptagelse henviste SKAT til, at fortrykt ejendomsværdiskat efter SKAT's opfattelse med henvisning til SKM2015.509.BR måtte sidestilles med et glemt fradrag, at skatteyderen ikke havde reageret rettidigt i forhold til 6-mdr.'s fristen, samt at SKAT ikke havde begået en sådan ansvarspådragende fejl, at der var grundlag for ekstraordinær genoptagelse.

Denne afgørelse blev fastholdt af Landsskatteretten, der således ligeledes afviste at tillade ekstraordinær genoptagelse af skatteyderens skatteansættelser for 2008 - 2011.

I præmisserne for afgørelsen omtalte Landsskatteretten indledningsvist retsgrundlaget, herunder skattekontrollovens § 1, stk. 1 om selvangivelsespligten, og bemærkede i denne sammenhæng, at en skattepligtig har pligt til at kontrollere, at de fortrykte oplysninger i selvangivelsen er korrekte.

Landsskatteretten konstaterede dernæst, at med vedtagelsen af lov nr. 427 af 6. juni 2005 blev de kommunale skattemyndigheder pr. 1. november 2005 sammenlagt med de statslige told- og skattemyndigheder, og der blev samtidigt etableret en statslig enhedsforvaltning - SKAT, og videre, at det kommunale ligningsarbejde hermed ophørte.

Offentliggjort d. 12. november 2016

Vedrørende den konkrete sag lagde Landsskatteretten på baggrund af sagens oplysninger til grund, at der mellem SKAT og skatteyderen var enighed om, at skatteyderen havde krav på at få genoptaget ansættelsen af ejendomsværdiskatten for 2008 - 2011, hvis betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, var opfyldt.

Med bemærkning om, at det var skatteyderen, der skulle godtgøre, at betingelserne for genoptagelse var opfyldt, anførte Landsskatteretten, at det ikke var godtgjort, at det skyldtes en fejl begået af SKAT, at SKAT ikke fik kundskab om, at skatteyderen i 2008 havde solgt sin tidligere bolig. Det kunne således efter Landsskatterettens opfattelse ikke bebrejdes SKAT, at den pågældende kommune ikke videresendte skatteyderens oplysning om ejerskiftet til SKAT. Videre bemærkede Landsskatteretten, at årsopgørelserne var dannet på grundlag af de indberettede oplysninger, og at skatteyderen var den nærmeste til at sikre sig, at de indberettede oplysninger var korrekte.

Herefter bemærkede Landsskatteretten, at skatteyderen allerede fra modtagelsen af de fortrykte tal om ejendomsværdiskat på årsopgørelserne for 2008 - 2011 i 2010 - 2012 var i besiddelse af oplysninger, som gjorde hende i stand til at opdage, at hun svarede ejendomsværdiskat af en ejendom, som hun havde solgt, og at skatteyderens private forhold ikke begrundede, at hun havde været forhindret i at søge om ordinær genoptagelse.

Da det i øvrigt ikke var godtgjort, at der forelå andre særlige omstændigheder, der begrundede, at skatteyderen havde krav på, at SKAT genoptog skatteyderens skatteansættelser ekstraordinært, stadfæstede Landsskatteretten, som allerede nævnt, SKAT's afgørelse.

Kommentar

Kontrasten er betydelig mellem på den ene side denne afgørelse og på den anden side den gældende praksis om uretmæssigt opkrævet kirkeskat for skatteydere, der ikke er medlem af folkekirken.

Offentliggjort d. 12. november 2016

Myndighedsfejl

Som beskrevet i JUS 2011/30 vedrørende Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2011.448.LSR om uretmæssigt opkrævet kirkeskat, nåede Landsskatteretten i denne sag frem til, at en fejlagtig registrering af den pågældende skatteyder som medlem af folkekirken måtte bero på en myndighedsfejl, formentlig begået - men dog med en vis usikkerhed - i forbindelse med den elektroniske overførsel af data til CPR-registret. Efter Landsskatterettens opfattelse måtte denne fejlregistrering kvalificeres som særlige omstændigheder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8's forstand, og gav derfor grundlag for ekstraordinær genoptagelse for indkomstårene 1989 - 2006.

Landsskatterettens præmisser for den pågældende afgørelse er indledt med en henvisning til Juridisk Vejledning 2011-1, afsn. A.A.8.2.3.10, hvor der sondres mellem fejl begået af hhv. skattemyndighederne og andre myndigheder, og det er præciseret, at alene ansvarspådragende fejl begået af skattemyndighederne giver grundlag for ekstraordinær genoptagelse. I Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2011.448.LSR tales imidlertid alene om "myndighedsfejl", og det er herunder uomtalt, om fejlen var begået af skattemyndighederne, og om fejlen i givet fald måtte anses som ansvarspådragende.

Som anført i JUS 2011/30 tvinger motiverne til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 da heller ikke til en sådan differentiering mellem på den ene side ansvarspådragende fejl begået af SKAT og på den anden side andre myndighedsfejl, og for skatteyderen er der næppe den store forskel på, om fejlen beror på de kirkelige myndigheder eller på skatte- og registermyndighederne.

Se på linie hermed Poul Bostrups kommentar i Ugeskrift for Skat 2009.1549 om "Myndighedsfejl, tilbagebetaling af kirkeskat og suspension af 3-måneders-fristen for sagsanlæg", hvor det anføres, at:

"Genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 8 sker blandt andet - men ikke kun, jf. ovenfor - hvor der foreligger ansvarspådragende fejl fra skattemyndighedernes side.

I dette tilfælde kunne der dog anses at foreligge en ansvarspådragende fejl, hvor man på det foreliggende delvist uoplyste grundlag må gå ud fra, at fejlen var hos det daværende Statsskattedirektorat.

Offentliggjort d. 12. november 2016

Hvis fejlen havde ligget hos Indenrigsministeriet eller hos Kirkeministeriet, ville det have været rimeligt også at genoptage, idet det for skatteyder er helt uden betydning, hvilken statsmyndighed der har begået fejlen. Staten anses i inddrivelsesmæssige sammenhæng for en enhed, og det ville være rimeligt også at anlægge denne betragtning vedrørende ansvarspådragende fejl. Retten fik ikke i denne sag mulighed for at tage stilling til dette spørgsmål.”

Egenskyldsbetragtninger

I samme afgørelse, SKM2011.448.LSR, konstaterede Landsskatteretten videre, at det relevante tidspunkt for vurdering af, om 6 mdr.’s fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 var overholdt, var det tidspunkt, hvor skatteyderen konkret blev opmærksom på fejlen, nemlig på grundlag af drøftelser med skatteyderens bror til en familiesammenkomst.

SKAT’s synspunkt i denne sag om, at fristen var sprunget, da skatteyderen hvert år burde være blevet bekendt med den fejlagtige opkrævning af kirkeskat, blev således afvist. Det samme gjaldt SKAT’s synspunkt om, at skatteyderen også gennem omtale i dagspressen burde være blevet bekendt med forholdet.

Der blev med andre ord i denne situation ikke tale om ”egenskyldsbetragtninger”.

— o —