

Reaktionsfristen – nyere retspraksis

I denne artikel sættes fokus på den seneste – for skatteydere – positive retspraksis vedrørende spørgsmålet om, hvornår det kan lægges til grund, at Skattestyrelsen har fået kundskab om de forhold, der kan begrunde et fristgennembrud i en kontrolsag.

Af partner, advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (H), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma samt eksterne lektorer i skatteret ved Aarhus Universitet

Vi har tidligere i Fagligt indstik nr. 4 tilbage fra 2021 beskrevet, hvordan sagsbehandlingsmangler i stigende grad fører til ugyldighed, herunder at der gælder en række skatteprocessuelle regler, som nærmere fastlægger, hvornår skattemyndighederne kan rejse en sag mod en skatteyder.

I denne artikel omtales disse fristregler nærmere, idet vi vil sætte fokus på den seneste – for skatteydere – positive retspraksis vedrørende spørgsmålet om, hvornår det kan lægges til grund, at Skattestyrelsen har fået kundskab om de forhold, der kan begrunde et fristgennembrud efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1.

Artiklen indeholder således ikke en udtømmende omtale af mulighederne for ekstraordinær genoptagelse af skatter og afgifter, men en kort indføring i reglerne samt omtale af reaktionsfristens betydning i en kontrolsag, hvor skattemyndighederne ønsker en skatteansættelse ændret.

Regelsættet – helt kort

I skatteforvaltningslovens §§ 26-27 findes de bestemmelser, der fastsætter de tidsmæssige rammer, inden for hvilke skattemyndighederne skal reagere, såfremt der i en kontrolsag ønskes foretaget en ændring af en skatteansættelse.

Efter bestemmelserne er det udgangspunktet, at der skal reageres senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, hvis der skal foretages en ændring af skatteansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 om ordinær ansættelse.

Det bemærkes i den forbindelse helt kort, at skatteydere med enkle økonomiske forhold er omfattet af en kort ligningsfrist, hvorefter varsel om ændring af skatteansættelsen skal ske inden den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb, jf. nærmere bekendtgørelse nr. 1305 af 14. november 2018. For skattepligtige omfattet af skattekontrollovens kapitel 4 eller § 13 i tonnage-skatteloven udløber fristerne, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner først i det sjette år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Efter disse ovennævnte frister kan en ansættelse alene ændres, hvis bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27 giver mulighed for dette. I skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-8 angives der således nærmere syv objektive grunde samt én subjektiv grund, som kan give anledning til at genoptage en skatteansættelse ekstraordinært.

Det er imidlertid væsentligt at have for øje, at disse grunde alene kan tages i anvendelse, hvis ændringen varsles indenfor den frist på seks måneder, som er angivet i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., dvs. reaktionsfristen.

Det er denne frist, som er genstand for omtale i denne artikel, hvor det som anført er formålet at sætte fokus på den seneste – for skatteydere – positiv retspraksis på området. Dette med henblik på at belyse, fra hvilket tidspunkt reaktionsfristen på seks måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt. begynder at løbe for Skattestyrelsen.

Den påkrævede varsling

Det følger således af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., at Skattestyrelsen senest seks måneder efter, at Skattestyrelsen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, dvs. den allerede omtalte ordinære frist, skal varsle ændringen.

Varslingen sker via en agterskrivelse til skatteyderen, som Skattestyrelsen i praksis benævner ”forslag til afgørelse”.

Det er således afgørende, hvorvidt Skattestyrelsen i en kontrolsag har sendt et forslag til afgørelse indenfor seks måneder fra kundskabstidspunktet, hvorfra fristen begynder at løbe. I praksis opstår der imidlertid ikke sjældent en tvist i relation til spørgsmålet om, fra hvilket tidspunkt reaktionsfristen på de seks måneder skal regnes.

Netop dette spørgsmål har været genstand for en domstolsprøvelse i to nyere retssager, herunder en sag ved Højesteret og en sag ved Retten i Næstved. I begge sager opnåede skatteyderne medhold i, at fristen ikke var iagttaget af Skattestyrelsen med den konsekvens, at den gennemførte beskatning bortfaldt.

Højesterets dom af den 13. december 2021 (BS-45741/2020-HJR)

Den 13. december 2021 afsagde Højesteret dom i sagen offentliggjort som [SKM2021.707.HR](#), hvor det var til prøvelse, om SKAT (i dag Skattestyrelsen) havde været berettiget til at genoptage en indkomstansættelse ekstraordinært for indkomstårene 2011-2015 i medfør

af skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 5, herunder om SKAT havde overholdt reaktionsfristen på seks måneder i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt.

Højesteret fandt i den pågældende sag, at skatteyderen eller nogen på hendes vegne havde handlet groft uagtsomt ved at undlade at reagere på de urigtige skatteansættelser. Det var derfor også Højesterets opfattelse, at betingelsen for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 nr. 5 var opfyldt, dvs. at der var grundlag for fristgennembrud efter ét af de otte tilfælde, som hjemler ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1.

Konkret var det betingelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, der var opfyldt.

Afgørende for, om der var grundlag for at fastholde den gennemførte beskatning, var således alene, om reaktionsfristen var overholdt. Det vil sige, om den formelle betingelse for den gennemførte beskatning var iagttaget.

Som det fremgår af dommen, var det for Højesteret ubestridt, at SKAT mere end seks måneder forud for varslings-tidspunktet den 7. november 2017 var i besiddelse af de oplysninger, der dannede grundlag for varslingen om en ekstraordinær forhøjelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2011-2015.

Det var således Skatteministeriets opfattelse, at kundskabstidspunktet, hvorfra fristen skal regnes, lå på et senere tidspunkt end modtagelsen af de oplysninger, som dannede grundlag for varslingen om en ekstraordinær ansættelse.

Således gjorde Skatteministeriet under sagen for Højesteret gældende, at "... Kundskab" kræver en menneskelig erkendelse. Der er ikke grundlag for at fortolke bestemmelsen sådan, at det er tilstrækkeligt, at oplysningerne er kommet frem til SKAT. Ordene "kommet til kundskab" i § 27, stk. 2, 1. pkt., må forstås på samme måde som efter aftalelovens § 7."

I samme forbindelse fandt Skatteministeriet desuden anledning til at fremhæve den vidtgående betydning af et resultat gående ud på, at reaktionsfristen skal regnes fra et tidligere tidspunkt. Således

fremførte Skatteministeriet under sagen i Højesteret, at "... Det vil have stor betydning, hvis skattemyndighedernes blotte besiddelse af oplysninger skulle medføre, at forhold, som kan udledes af oplysningerne, er kommet til skattemyndighedernes kundskab. Det er en politisk beslutning, hvilke områder af skattekontrollen der skal prioriteres. Skattemyndighederne kan ikke kontrollere alt, hvilket har betydning i et tilfælde som det foreliggende. ..."

Højesteret tilsidesatte imidlertid disse argumenter og hensyn, idet Højesteret med følgende begrundelse fandt, at reaktionsfristen ikke var opfyldt: "... Højesteret lægger til grund, at SKAT alene ved at sammenholde oplysningerne i årsopgørelserne, registreringerne i værdipapirsystemet og indberetningerne fra Danske Bank kunne konstatere, at [skatteydere] skatteansættelser var urigtige, og at dette skyldtes groft uagtsomt forhold hos hende eller hendes repræsentant. På den baggrund tiltræder Højesteret, at SKAT mere end 6 måneder forud for varslingen var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5. ..."

Hertil præciserede Højesteret endvidere, at "... Det kan ikke føre til en anden vurdering, at det først var i forbindelse med den manuelle behandling af boets åbningsstatus, at medarbejdere hos SKAT konstaterede, at skatteansættelserne var foretaget på et urigtigt grundlag. Det, som SKAT i øvrigt har anført om bl.a. ligningspligt og prioritering af skattekontrollen, kan heller ikke føre til en anden vurdering. ..."

Højesteret tiltrådte således, at reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt. ikke var overholdt i overensstemmelse med det resultat, landsretten tidligere var nået til.

Landsrettens dom er offentliggjort som SKM2020.561.VLR, og det bemærkes i den forbindelse, at landsretten i øvrigt fandt anledning til at præcisere, at det var Skatteministeriet, som skulle bevise, at skattemyndighederne ikke havde tilstrækkelige oplysninger til at konstatere, at der var grundlag for at genoptage skatteansættelserne tidligere end seks måneder forud for, at agterskrivelsen – dvs. forslaget til afgørelse – blev sendt.

Det er således Skattestyrelsen, der i en kontrolsag skal påvise, at reaktionsfristen

efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt. er opfyldt.

Retten i Næstveds dom af den 6. juni 2022 (BS-12495/2021-NAE)

Den af Højesteret anlagte praksis er allerede blevet fulgt op ved en domstols-sag afgjort af Retten i Næstved den 6. juni 2022 (BS-12495/2021-NAE), som dog er anket af Skatteministeriet.

I den pågældende sag havde Skattestyrelsen i begyndelsen af 2018 modtaget en bistandsanmodning fra politiet, i hvilken forbindelse Skattestyrelsen løbende modtog oplysninger og materiale relaterende til den i sagen omhandlede skatteyder, herunder blandt andet kopi af dennes kontoudskrifter den 9. marts 2018.

Skattestyrelsen udarbejdede herefter – blandt andet med afsæt i skatteyderens kontoudskrifter – en foreløbig regnskabsrapport.

Den 28. maj 2018 forelå den foreløbige regnskabsrapport, og ændringen af skatteyderens skatteansættelse for indkomståret 2014 blev efterfølgende varslet den 5. december 2018, dvs. mere end seks måneder efter udarbejdelsen af omtalte regnskabsrapport og modtagelsen af sagsøgers kontoudskrifter.

I den forbindelse blev den førømtalte højesteretsdom – offentliggjort som SKM2021.707.HR – gjort gældende til støtte for, at reaktionsfristen ikke var behørigt iagttaget.

Det blev imidlertid af Skatteministeriet gjort gældende, at SKM2021.707.HR ikke kunne føre til, at reaktionsfristen ikke var iagttaget i denne sag. Skatteministeriet fortolkede således dommen indskrænkende med betydning for dens anvendelsesområde.

Ved afgivelse af påstandsdokument i sagen gjorde Skatteministeriet således bl.a. gældende, at "... I SKM2021.707.HR fandt Højesteret, at SKAT (nu Skattestyrelsen) alene ved at sammenholde oplysningerne i årsopgørelserne, registreringerne i værdipapirsystemet og indberetningerne fra banken kunne konstatere, at skatteyderens skatteansættelser var urigtige, og at dette skyldtes groft uagtsomt forhold hos hende eller hendes repræsentant. Højesteret lagde vægt på, at højesteret i to tidligere domme

har udtalt, at kundskabstidspunktet må anses for at være det tidspunkt, hvor skattemyndighederne ”er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger” til, at der forelå grundlag for ekstraordinære ansættelser efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

I modsætning til SKM2021.707.HR fremkom dermed [sagsøgers] brev af 19. november 2018 til Skattestyrelsen (bilag 40) nye oplysninger, som blev anvendt ved fremsendelsen af Skattestyrelsens agterskrivelse dateret 5. december 2018. [...]

Måtte retten mod forventning finde, at kundskabstidspunktet skal regnes fra et tidligere tidspunkt, gøres det i anden række gældende, at kundskabstidspunktet er den 12. oktober 2018, hvor Skattestyrelsen af politiet får oplyst, at Skattestyrelsen kunne påbegynde skattesagen vedrørende [sagsøger]...”

Retten i Næstved fulgte imidlertid ikke de synspunkter, som blev gjort gældende af Skatteministeriet, idet Retten i Næstved anvendte den praksis om kundskabstidspunktet, som blev fremført til støtte for, at fristen ikke var iagttaget i overensstemmelse med Højesterets dom offentliggjort som SKM2021.707.HR. Retten i Næstved

fremkom således – i relation til spørgsmålet om iagttagelsen af reaktionsfristen – med følgende begrundelse:

”Retten lægger til grund, at Skattestyrelsen forud for udarbejdelse af regnskabsrapporten af 28. maj 2018 var i besiddelse af kontoudskrifter fra konti samt oplysning om, at [sagsøger] i 2014 blev registreret som ejer af den omhandlede Audi A4, reg. nr. [xx xx xxx], til en værdi af 115.000 kr., hvilke oplysninger dannede grundlag for den ekstraordinær forhøjelse af skatteansættelsen for bl.a. indkomståret 2014.

Retten lægger endvidere til grund, at Skattestyrelsen alene ved at sammenholde disse oplysninger kunne konstatere, at [sagsøgers] skatteansættelser var urigtige, og at dette skyldtes forsætligt eller groft uagtsomt forhold hos hende, herunder henset til de mange og samlet set store indsættelser på kontoen samt det anførte i Skattestyrelsens regnskabsrapport af 28. maj 2018, hvoraf bl.a. fremgår, at det var Skattestyrelsens vurdering, at der formentlig var tale om kontantindsættelser, og at [sagsøgers] privatansættelser ikke hang sammen. ...”

På baggrund af ovennævnte præmisser fandt Retten i Næstved således, at reak-

tionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt. ikke var overholdt for indkomståret 2014.

Ikke-offentliggjort afgørelse af Landsskatteretten (sagsnr. 21-0015898)

Den ovenfor beskrevne retspraksis er også inddraget i administrative praksis, idet der henvises til den ikke-offentliggjorte afgørelse af den 21. juni 2022 truffet af Landsskatteretten (sagsnr. 21-0015898).

I den pågældende sag udtalte Landsskatteretten direkte følgende:

”Vestre Landsret har i SKM2020.561. VLR, der efterfølgende er stadfæstet af Højesteret i SKM2021.707.HR, udtalt, at det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at varslingsfristen på 6 måneder begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes et groft uagtsomt eller et forsætligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant.”

Landsskatteretten fandt herefter ikke, at reaktionsfristen i skatteforvaltnings-



lovens § 27, stk. 2, 1. pkt. var opfyldt, idet Landsskatteretten om de konkrete forhold fremhævede følgende:

”Ved modtagelsen af orienteringen den 28. juni 2019 fik Skattestyrelsen forelagt informationer om klagerens tilknytning til Danmark og Italien, opholdsdage samt overblik over indtægter fra Italien for indkomstårene 2009-2018.

Landsskatteretten bemærker, at de oplyste indtægter, bestående af afkast på livsforsikringer, kapitalindkomster og aktieindkomster, blev direkte anvendt af Skattestyrelsen i den påklagede afgørelse.

Skattestyrelsen udsendte forslag til afgørelse den 24. september 2020, og på denne baggrund finder retten, at Skattestyrelsen mere end 6 måneder forud for varslingen var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5”.

Ifølge Landsskatteretten kunne det i øvrigt ikke føre til et andet resultat, at Skattestyrelsen i deres sagsbehandling forsøgte at afklare muligheden for at få kvalificeret indkomsterne fra Italien yderligere samt at få oplyst betalte skat-

ter for at opgøre lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien.

Den ekstraordinære genoptagelse af skatteyderens skatteansættelser for indkomstårene 2012-2016 kunne derfor ikke gennemføres, idet Skattestyrelsen ikke havde godtgjort, at reaktionsfristen var opfyldt.

Afsluttende bemærkninger

Kundskabstidpunktets indtræden vil altid bero på en helt konkret bevismæssig vurdering af den enkelte sags konkrete omstændigheder, i hvilken forbindelse det vil påhvile skattemyndighederne at bevise, at reaktionsfristen er overholdt.

Den seneste praksis vidner imidlertid om, at det i forbindelse med en eventuel kontrolsag er vigtigt af egen drift at få afdækket alle relevante forhold, som kan være medvirkende til at belyse, hvorvidt reaktionsfristen er iagttaget. Dette uanset, at Skattestyrelsen umiddelbart synes at være af anden opfattelse.

Vi har i en artikel i Fagligt indstik nr. 2 fra 2022 – efter opfordring fra Foreningen Danske Revisorer – givet indsigt i

nogle af de overvejelser, som bør gøres, når en kontrolsag indledes. Vi henlede i den forbindelse opmærksomheden på netop fristreglerne.

Den seneste praksis på dette område, herunder særligt både den omtalte Højesterets dom af den 13. december 2021 og Retten i Næstveds dom af den 6. juni 2022, kan formentlig tages til indtægt for, at denne betragtning ikke er blevet mindre relevant. Dette i relation til spørgsmålet om, hvorvidt Skattestyrelsen behørigt overholder reaktionsfristen ved gennemførelse af ekstraordinære skatteansættelser.

FDR kursusoversigt

Kursusplan for FDR kurser sæson 2022-2023

AKTUELT OM SKAT 2022/2023

Thorbjørn Helmo Madsen, registreret revisor, direktør og partner, og John Rasmussen, direktør og partner, begge TaxMaster

10. januar 2023, Trinity Hotel & Conference Center, Fredericia
11. januar 2023, Rold StorKro, Skørping
17. januar 2023, Scandic Ringsted

AKTUEL MOMS

Momsdirektør, Søren Engers Pedersen, Baker Tilly

24. januar 2023, Scandic Sydhavnen