

### Hvornår har SKAT adgang til at foretage en ekstraordinær genoptagelse af skatteydere skatteansættelse?

Skrevet af Torben Bagge, Partner og advokat i TVC advokatfirma

**Som skatteyder har man pligt til at selvangive korrekt. Sker det ikke, vil man fra SKATs side ofte blive mødt med synspunktet om, at man har handlet groft uagtsomt, og at der dermed er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse af indkomstår, der ligger ud over de ordinære ansættelsesfrister. Praksis på det-te område er sædvanligvis streng, men eksempler fra nyere praksis viser, at der er en grænse for SKATs adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse under henvisning til, at der er handlet groft uagtsomt.**

Udgangspunktet efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, er, at der ikke kan afsendes varsel (agterskrivelse) om ændring af skatteydere skatteansættelse senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Selve skatteansættelsen skal herefter foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb.<sup>1</sup>

Dette udgangspunkt modificeres imidlertid i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, hvorefter der for SKATs vedkommende er adgang til at foretage ændringer efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

SKAT vil ofte påstå, at skatteyder har handlet groft uagtsomt, og at der dermed er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse af indkomstår, der ligger uden for den ordinære ansættelsesfrist. Praksis viser imidlertid, at SKAT i nogle tilfælde går for vidt, når indkomstår uden for den ordinære ansættelsesfrist genoptages under henvisning til, at skatteyder har handlet groft uagtsomt.

Et eksempel fra den seneste retspraksis på dette område findes i SKM2017.357.ØLR, der dels handlede om, hvorvidt et ægtepar var

fuldt skattepligtige til Danmark i indkomstårene 2003-2007, dels handlede om, hvorvidt der var grundlag for ekstraordinær genoptagelse af indkomstårene 2003-2006, som lå uden for de ordinære ansættelsesfrister. Østre Landsret fastslog, at de begge var skattepligtige i Danmark i de pågældende år i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, men flertallet af landsdommerne fandt imidlertid ikke, at der var adgang til at foretage en ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for 2003-2006. Flertallet henviste i den forbindelse bl.a. til, at det ikke fandtes godtgjort, at ægteparret forsætligt eller groft uagtsomt havde afgivet urigtige oplysninger om deres forhold til skattemyndighederne, eller at de med samme grad af tilregnelighed havde unddraget skattemyndighederne oplysninger til brug for skatteansættelserne. I forlængelse heraf henviste flertallet videre til, at: *”Det forhold, at parret gennem alle årene indgav selvangivelser som begrænset skattepligtige til de danske skattemyndigheder, uanset at de havde bevaret fuld skattepligt i Danmark, kan ikke i sig selv føre til at anse betingelserne for ekstraordinær ansættelse for indkomstårene 2003-2006 for opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Vi bemærker herved, at parret har forholdt sig i overensstemmelse med deres advokats rådgivning.”*

<sup>1</sup> For skatteydere med enkle indkomstforhold (f.eks. lønmodtagere) gælder der en kortere varslingsfrist, idet varsel om ændring af skatteansættelsen skal være afsendt inden den 1. juli i det andet kalenderår efter udløbet af det

pågældende indkomstår. For hovedaktionærer gælder der en længere varslingsfrist, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, hvorefter ansættelsesfristen først udløber i det sjette år efter indkomstårets udløb.

Også Landsskatteretten har i en række nyere afgørelser fastslået, at SKAT ikke har haft belæg for at karakterisere skatteyderens adfærd som groft uagtsomt, hvorfor betingelserne for ekstraordinær genoptagelse ikke har været tilstede.

I Landsskatterettens afgørelser af henholdsvis 29. marts 2017, journalnr. 14-4366626, og 29. september 2017, journalnr. 16-0674713, blev der fra Landsskatterettens side bl.a. lagt vægt på, at de pågældende skatteydere forud for deres dispositioner havde været i kontakt med SKAT for at få afklaring på deres skattemæssige forhold. I afgørelsen af 29. marts 2017 fremhæves det således i Landsskatterettens begrundelse, at: *"Klageren har endvidere ifølge egne oplysninger henvendt sig til SKAT forud for vikariatet og fået oplyst, at han ikke ville blive skattepligtig til Danmark, såfremt hans ophold her i landet ikke oversteg 180 dage. Under disse omstændigheder finder Landsskatteretten efter en konkret vurdering, at klageren alene kan anses for at have handlet simpelt uagtsomt ved ikke at selvangive indkomsten fra vikariatet i [virksomhed1] i [by2]."*

Samme synspunkt genfindes i afgørelsen af 29. september 2017, der drejede sig om, hvorledes en modtaget erstatning for tabt arbejdsfortjeneste skulle behandles i skattemæssig henseende. Skatteyderen havde ved udbetalingen fået oplyst, at erstatningen var skattepligtig, og at hun skulle indberette beløbet til SKAT, hvilket dog ikke skete efterfølgende. Hun havde imidlertid været i kontakt med SKAT og havde i den forbindelse oplyst om alle relevante forhold, hvilket blev afgørende for Landsskatterettens flertal på to retsmedlemmer, der konstaterede, at *"...i lyset af klagerens henvendelse til SKAT af 2.*

*november 2011, hvor alle relevante forhold og beløb oplyses, findes klageren ikke, at have optrådt groft uagtsomt, men højst simpelt uagtsomt."*

Såfremt der er tale om uklare regler på et givent retsområde, vil det tillige være et forhold, der kan tale for, at skatteyderen alene har handlet simpelt uagtsomt, jf. eksempelvis Landsskatterettens afgørelse af 30. maj 2017, journalnr. 13-6762383, hvor spørgsmålet var, hvorvidt klager var fuldt skattepligtig til Danmark fra 17. april 2006, hvor han første gang begyndte at arbejde i Danmark efter, at han havde overtaget en lejlighed den 15. april 2006. SKAT var af den opfattelse, at skatteyder havde handlet groft uagtsomt, idet han burde have indset, at når han udførte arbejde i Danmark, kunne der være en mulighed for, at der indtrådte skattepligt, sammenholdt med, at han anskaffede sig bolig og opholdt sig her i landet. Landsskatteretten var dog ikke enig i denne bedømmelse og anførte ved afgørelsen af sagen, at: *"Under de foreliggende omstændigheder, herunder at reglerne måtte anses for uklare i relation til hvor opholdet i henhold til kildeskattelovens § 7, stk. 1, skal foregå, samt at SKM 2006.41.SR først fremgik af den juridiske vejledning på et senere tidspunkt, finder Landsskatteretten det betænkeligt at anse forholdet for groft uagtsomt."*

Selvom praksis på dette område er båret af princippet om, at skatteydere er pligtig til at selvangive korrekt, og at der derfor som udgangspunkt er handlet mindst groft uagtsomt, såfremt der ikke er selvangivet korrekt, er ovenstående praksis udtryk for, at der er en grænse for SKATs udstrækning af uagtsomhedsnormen.