

1.	KAPITEL INDLEDNING OG SAMMENFATNING.....	5
1.1	BAGGRUNDEN FOR NEDSÆTTELSEN AF UDVALGET.....	5
1.2	UDVALGETS KOMMISSORIUM	6
1.3	UDVALGETS SAMMENSÆTNING	7
1.4	UDVALGETS MØDER	7
1.5	RESUMÉ AF BETÆNKNINGEN	7
1.6	SAMMENFATNING AF UDVALGETS FORSLAG.....	15
1.6.1	<i>Udvalgets anbefalinger på skatteområdet</i>	15
1.6.2	<i>Udvalgets anbefalinger på afgiftsområdet</i>	16
2.	KAPITEL DE BAGVEDLIGGENDE HENSYN FOR FRIST- OG FORÆLDELSESREGLER.....	18
2.1	INDLEDNING	18
2.2	HENSYNERNE BAG DE FORMUERETLIGE FORÆLDELSESREGLER I DANSK RET – SIKKERHED OG KLARHED	19
2.3	HENSYNERNE BAG DEN FORVALTNINGSRETTLIGE TILBAGEKALDELSESLÆRE – BERETTIGEDE FORVENTNINGER	20
2.4	ALMINDELIGE FORVALTNINGSRETTLIGE REGLER OM GENOPTAGELSE PÅ BORGERENS FORANLEDNING - REMONSTRATION.....	22
2.5	SKATTESTYRELSESLOVENS FRISTREGLER – UDDRAG AF BEMÆRKNINGERNE TIL LOVFORSLAG OM ÆNDRINGER I FRISTREGLERNE.....	23
2.5.1	<i>Lov nr. 824 af 19. december 1989 (L6, Folketingsåret 1989/1990)</i>	23
2.5.2	<i>Lov nr. 1104 af 20. december 1995 (L104, Folketingsåret 1995/1996)</i>	23
2.5.3	<i>Lov nr. 381 af 2. juni 1999 (L192, Folketingsåret 1998/1999)</i>	24
2.6	AFSLUTTENDE BEMÆRKNINGER	25
3.	KAPITEL DEN HISTORISKE UDVIKLING	27
3.1	INDLEDNING	27
3.2	FRISTREGLERNE FORUD FOR 1989-SKATTESTYRELSESLOVEN	27
3.3	1989-SKATTESTYRELSESLOVEN (LOV NR. 824 AF 19. DECEMBER 1989)	28
3.3.1	<i>Nedsættelsesfristen</i>	28
3.3.2	<i>Genoptagelse af afgørelser truffet af et skatteankenævn eller Landsskatteretten</i>	29
3.3.3	<i>Forhøjelsesfristen</i>	30
3.4	ÆNDRINGSLOVE TIL 1989-SKATTESTYRELSESLOVEN.....	31
3.4.1	<i>Lov nr. 1104 af 20. december 1995 (L104, Folketingsåret 1995/1996)</i>	31
3.4.1.1	Udvidelse af forhøjelsesfristen	32
3.4.1.2	Ekstraordinær genoptagelse – SSL § 4, stk. 2	32
3.4.2	<i>Lov nr. 491 af 12. juni 1996 (L256, Folketingsåret 1995/1996)</i>	34
3.4.3	<i>Lov nr. 131 af 25. februar 1998 (L84, Folketingsåret 1997/1998)</i>	34
4.	KAPITEL FRIST- OG FORÆLDELSESREGLER PÅ SKATTE- OG AFGIFTSOMRÅDET - GÆLDENDE RET	36
4.1	INDLEDNING	36
4.2	ANSÆTTELSESFRISTERNE I SKATTESTYRELSESLOVEN	37
4.2.1	<i>Ansættelsesfristerne generelt</i>	37
4.2.2	<i>Fristregler og ændringskompetence</i>	39
4.2.3	<i>Ordinær skatteansættelse</i>	40
4.2.3.1	Agterfristen for skattemyndighederne, skattestyrelseslovens § 34, stk. 1.....	40
4.2.3.2	Den skattepligtiges adgang til genoptagelse - skattestyrelseslovens § 34, stk. 2	41
4.2.3.3	Forholdet mellem den skattepligtiges og skattemyndighedernes adgang til genoptagelse	44
4.2.3.4	Skattemyndighedernes ansættelsesfrist - skattestyrelseslovens § 34, stk. 3.....	44
4.2.3.5	Koncerninterne transaktioner - skattestyrelseslovens § 34, stk. 4.....	45
4.2.3.6	Indkomståret er ikke sammenfaldende med kalenderåret - skattestyrelseslovens § 34, stk. 5.....	45
4.2.4	<i>Ekstraordinær skatteansættelse</i>	45
4.2.4.1	Generelt om skattestyrelseslovens § 35.....	45
4.2.4.2	De enkelte bestemmelser i skattestyrelseslovens § 35.....	46
4.2.4.2.1	Ændring i grundlaget for opgørelsen af den indkomst eller ejerboligværdi, der skal lægges til grund for skatteansættelsen - § 35, stk. 1, nr. 1.....	46

4.2.4.2.2	Ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud, der ligger uden for fristerne i § 34 - § 35, stk. 1, nr. 2	49
4.2.4.2.3	Ændringer som følge af en skatteansættelse af den skattepligtige vedrørende et andet indkomstår - § 35, stk. 1, nr. 3.....	50
4.2.4.2.4	Skatteansættelsen er en følge af en skatteansættelse af en ægtefælle - § 35, stk. 1, nr. 4 ..	54
4.2.4.2.5	Skatteansættelsen er en følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende en kontrolleret transaktion - § 35, stk. 1, nr. 5	54
4.2.4.2.6	Skatteansættelsen er en følge af, at den skattepligtige forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag - § 35, stk. 1, nr. 6 ..	57
4.2.4.2.7	Hidtidig praksis er endelig underkendt - § 35, stk. 1, nr. 7.....	58
4.2.4.2.8	De statslige skattemyndigheders udnyttelse af deres revisionskompetence - § 35, stk. 1, nr. 8	60
4.2.4.2.9	Skatteministeren tillader, at skatteansættelsen ændres som følge af fejl begået af en skatteansættende myndighed - § 35, stk. 1, nr. 9.....	61
4.2.4.2.10	Skatteansættelsen er en følge af, at overdragelsessummen for et aktiv er ansat efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, eller afskrivningslovens § 45, stk. 3, og har resulteret i en skatteansættelse af en anden skattepligtig - § 35, stk. 1, nr. 10.....	64
4.2.4.2.11	Bagatelgrænsen - § 35, stk. 2.....	70
4.2.4.2.12	Inden rimelig tid - § 35, stk. 3	71
4.2.4.2.13	Ændringskompetence - § 35, stk. 4	71
4.3	FRISTREGLER PÅ TOLDOMRÅDET	72
4.3.1	Opkrævning og efteropkrævning på myndighedernes initiativ	72
4.3.2	Tilbagesøgning på virksomhedens initiativ.....	72
4.3.3	Opkrævning, efteropkrævning og tilbagebetaling af afledt moms og punktafgift	73
4.3.4	Forlængelse af tidsfrister.....	73
4.4	DE FORMUERETLIGE FORÆLDELSESREGLER	73
4.4.1	Generelt om 1908-loven og Danske Lov 5-14-4	73
4.4.2	Forældelse af skatte- og afgiftskrav.....	74
4.4.2.1	Generelt om forældelse af skatte- og afgiftskrav	74
4.4.2.2	Fra hvilket tidspunkt løber fristen.....	74
4.4.2.3	Afbrydelse af forældelsesfristen	76
4.4.2.4	Suspension	77
4.4.2.5	Særligt om forældelse af krav på tilbagesøgning af skat og afgift	79
4.4.2.6	Opgørelsen af tilbagesøgningskravet - overvæltning.....	81
4.4.2.7	Kompetence til at træffe afgørelse om formueretlig forældelse.....	84
4.5	FORÆLDELSESREGLERNE I RELATION TIL FRISTREGLERNE	85
4.5.1	Generelt om forældelsesreglernes betydning i relation til fristreglerne	85
4.5.2	Forældelse i relation til de enkelte fristregler	86
4.5.2.1	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1.....	86
4.5.2.2	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2.....	86
4.5.2.3	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3.....	86
4.5.2.4	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4.....	87
4.5.2.5	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5.....	87
4.5.2.6	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6.....	87
4.5.2.7	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7.....	88
4.5.2.8	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8.....	88
4.5.2.9	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9.....	89
4.5.2.10	Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10.....	89
4.5.2.11	Sammenfatning	89
4.6	STATSSKATTELOVENS § 42.....	90
4.6.1	Indledning.....	90
4.6.2	Anvendelsesområdet for statsskattelovens § 42.....	90
4.6.3	Baggrunden for bestemmelsen.....	91
4.6.4	Statsskattelovens § 42 og skattestyrelseslovens ansættelsesfrister	92
4.6.5	Forslag om ophævelse af statsskattelovens § 42.....	93
5.	KAPITEL ÆNDRING AF VALG I SELVANGIVELSEN	94
5.1	INDLEDNING	94
5.2	TERMINOLOGI OG AFGRÆNSNING, HERUNDER OVER FOR GENOPTAGELSE	94
5.2.1	Skatteområdet	94
5.2.2	Told-, moms- og afgiftsområdet.....	95
5.3	DEN SKATTEPLIGTIGES VALG PÅ SELVANGIVELSEN.....	96

5.3.1	<i>Gældende regler om valg på selvangivelsen og ændring heraf</i>	96
5.3.2	<i>Litteratur og praksis</i>	97
5.4	SELVANGIVELSESMØDELSE OG GENOPTAGELSESMØDELSENE I SKATTESTYRELSESMØDELSEN	97
5.4.1	<i>Indledning</i>	97
5.4.2	<i>Skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, og VSL § 2, stk. 2</i>	97
5.4.3	<i>Sammenfatning</i>	99
5.5	UDVIDELSE AF ADGANGEN TIL AT ÆNDRE VALG I SELVANGIVELSESMØDELSEN	100
5.5.1	<i>Behovet for regler om selvangivelsesmødelse</i>	100
5.5.2	<i>Udformningen af eventuelle yderligere regler om selvangivelsesmødelse</i>	101
5.5.3	<i>Gebyr</i>	102
5.5.4	<i>Kompetent myndighed</i>	102
6.	KAPITEL FREMMED RET	103
6.1	INDLEDNING	103
6.2	DE ENGELSKES REGLER.....	103
6.3	DE TYSKE REGLER	103
6.3.1	<i>Skatteansættelsen</i>	103
6.3.2	<i>Ændring af skattemæssige valg</i>	104
6.3.3	<i>Forældelse</i>	104
6.3.3.1	Ansættelsesforældelse (Festsetzungsverjährung)	104
6.3.3.2	Betalingsforældelse ("Zahlungsverjährung")	105
6.4	DE SVENSKES REGLER	105
6.4.1	<i>Skatteansættelsen</i>	105
6.4.1.1	Genoptagelse efter anmodning fra skatteyder.....	106
6.4.1.2	Genoptagelse på skattemyndighedernes initiativ	106
6.4.1.2.1	Genoptagelse af skatteansættelsen til fordel for skatteyder.....	106
6.4.1.2.2	Genoptagelse af skatteansættelsen til ugunst for skatteyder.....	106
6.4.2	<i>Forældelse</i>	107
6.5	DE NORSKE REGLER.....	108
6.5.1	<i>Genoptagelse af skatteansættelsen</i>	108
6.5.1.1	Genoptagelse efter anmodning fra den skattepligtige.....	108
6.5.1.2	Genoptagelse uden at der foreligger en anmodning fra den skattepligtige	108
6.5.1.3	Genoptagelseskompetencen.....	108
6.5.1.4	Summarisk ændring og summariske fællesopgørelser	109
6.5.1.5	Frist for genoptagelse	109
6.5.2	<i>Forældelse af skatte- og afgiftskrav</i>	110
6.5.2.1	Forældelsesfristen efter forældelsesloven af 18. maj 1979.....	111
6.5.2.2	Forældelse af særavgifts-, told- og indførselsmerværdiafgiftskrav	111
6.5.3	<i>Frist- og forældelsesregler på investerings- og merværdiafgiftsområdet</i>	112
6.5.4	<i>Selvangivelsesmødelse</i>	113
7.	KAPITEL FRISTUDVALGETS OVERVEJELSER.....	114
7.1	INDLEDNING	114
7.2	UDVALGETS OVERVEJELSER	115
7.2.1	<i>Den overordnede struktur</i>	115
7.2.1.1	Forenkling af reglerne	115
7.2.1.2	Objektiverede eller normative regler - sikkerhedsventil	116
7.2.1.3	Symmetriske eller differentierede regler for den skattepligtige og myndighederne	117
7.2.1.4	Genoptagelseskompetencen – skattestyrelseslovens § 35, stk. 4.....	118
7.2.1.5	Fristreglerne og de formueretlige forældelsesregler	119
7.2.1.6	Harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet	121
7.2.1.7	Selvangivelsesmødelse.....	124
7.2.1.8	Fristudvalgets forslag og skattestoppet.....	125
7.2.2	<i>Bemærkninger til de enkelte bestemmelser</i>	127
7.2.2.1	Den skattepligtiges adgang til genoptagelse, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2	127
7.2.2.2	Forholdet mellem den skattepligtiges og skattemyndighedernes adgang til genoptagelse, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 1 og 2	127
7.2.2.3	Skattemyndighedernes ansættelsesfrist, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 3.....	128
7.2.2.4	Koncerninterne transaktioner, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 4.....	129
7.2.2.5	Ekstraordinær skatteansættelse – skattestyrelseslovens § 35, stk. 1	130

7.2.2.5.1	Ændring i grundlaget, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1.....	130
7.2.2.5.2	Ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud og skatteansættelsen foretages indenfor fristerne efter § 34 og ikke beror på skøn, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2.....	131
7.2.2.5.3	Konsekvensændringer – skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3 og 4.....	133
7.2.2.5.4	Skatteansættelsen er en følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende en kontrolleret transaktion, jf. § 3 B i skattekontrolloven, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5.....	134
7.2.2.5.5	Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtig eller ufuldstændigt grundlag, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6.....	136
7.2.2.5.6	Hidtidig praksis er endeligt underkendt - § 35, stk. 1, nr. 7.....	137
7.2.2.5.7	De statslige myndigheders udnyttelse af revisionskompetence, jf. § 35, stk. 1, nr. 8.....	139
7.2.2.5.8	Fejl begået af den skatteansættende myndighed, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9.....	142
7.2.2.5.9	Følgevirkning af en ændring af overdragelsessummen, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10.....	143
7.2.2.6	Bagatelgrænsen, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 2.....	144
7.2.2.7	Inden rimelig tid, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3.....	145
8.	KAPITEL UDVALGETS FORSLAG TIL LOVÆNDRINGER.....	146

BILAG

- Bilag 1. Skatteretsrådets notat om fristregler m.v. i skattestyrelsesloven.
- Bilag 2. Uddrag af Skatteretsrådets foreløbige notat af 12. november 1999 om selvangivelsesomgørelse. (Oversigt over retsregler, hvorefter den skattepligtige skal foretage et valg i forbindelse med selvangivelsen og regler, hvorefter der kan ske ændring af et sådant valg, samt uddrag af praksis og litteratur om emnet.)

1. kapitel Indledning og sammenfatning

1.1 Baggrunden for nedsættelsen af udvalget

De nugældende fristregler i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 blev indført ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. Foranlediget af den kritik, denne lovændring afstedkom, tog Skatteretsrådet emnet op til behandling. Rådet foretog således en overordnet belysning af en række af de problemstillinger, som fristreglerne på skatteområdet rejser. Notatet fra Skatteretsrådet ”Fristregler m.v. i skattestyrelsesloven”, er optrykt som bilag 1 til betænkningen.

Skatteretsrådet konkluderede, på baggrund af den foretagne gennemgang, at fristreglerne ikke mindst efter den seneste lovændring rummer væsentlige problemer. Rådet bemærkede eksempelvis, at der i flere tilfælde er ”lovgivet” i bemærkninger og cirkulære, hvilket altid må anses for retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

Endvidere fandt Skatteretsrådet, at der på to helt centrale områder var anledning til at udtale bekymring for den retstilstand, der med lov nr. 381 af 2. juni 1999 er skabt. Rådet fandt således, at det må anses for et klart tilbageskridt, at der med objektiveringen af adgangen til at foretage og ændre en skatteansættelse uden for den ordinære ansættelsesfrist, ikke samtidig er indført en subjektiv bestemmelse – en sikkerhedsventil – der kan afbøde de særlige tilfælde, der ikke omfattes af de objektive regler, men som alligevel begrundet en fravigelse af de ordinære frister.

Ligeledes udtalte Skatteretsrådet kritik af den udvidelse af revisionsadgangen, der blev gennemført med § 35, stk. 1, nr. 8.

Skatteretsrådet fandt desuden, at der er behov for et system, hvor der i højere grad er sammenhæng mellem fristreglerne og de formueretlige forældelsesregler, ligesom rådet fandt det ønskeligt, at der indføres en samlet ordning for hele skatte- og afgiftsområdet.

De anførte forhold tilsagde efter Skatteretsrådets opfattelse et gennemgribende arbejde i relation til fristreglerne med henblik på en omorganisering og ændring af reglerne, for således at opnå mere velafbalancerede, gennemskuelige og entydige regler på området.

Endelig fandt Skatteretsrådet, at der kan være tilfælde, hvor der i videre omfang end i dag er behov for særregler, der tillader selvangivelsesomgørelse. Skatteretsrådet anbefalede således ligeledes en nærmere undersøgelse af dette område med henblik på en eventuel ændring af reglerne.

Anbefalingen fra Skatteretsrådet var herefter, at der nedsattes et bredt sammensat udvalg, der skulle komme med forslag til forbedrede fristregler på hele skatte-, told- og afgiftsområdet og samtidig se på selvangivelsesomgørelse. Alternativt kunne en undervisnings- eller forskningsinstitution forestå arbejdet.

Skatteministeren fulgte Skatteretsrådets anbefaling ved nedsættelse af Fristudvalget i oktober 2001.

1.2 Udvalgets kommissorium

Udvalgets kommissorium lyder således:

”Forældelsesfrister og frister for ansættelsesændringer er nødvendige for at skabe retsafklaring, af bevismæssige årsager og af hensyn til en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af administrationen og en rimelig anvendelse af de til rådighed værende ressourcer.

Disse hensyn ligger bag såvel de generelle forældelsesregler som de specifikke fristregler i skattelovgivningen.

Imidlertid strider fristregler grundlæggende imod hensynet til at opnå de materielt rigtige afgørelser. En borger, som på grund af fristregler m.v. afskæres fra et i øvrigt berettiget krav, oplever afgørelsen som materielt urigtig og mener sig dermed udsat for et retstab.

Den gældende afvejning af disse to modstridende hensyn har jævnligt været kritiseret, hvilket også har afstedkommet justeringer af reglerne.

Udover at afskære borgerne fra krav, som de uden fristregler havde kunnet oppebære, er reglerne bl.a. blevet kritiseret for at føre til uensartede afgørelser, ligesom fristreglerne ofte stiller sig hindrende i vejen for en hensigtsmæssig genoprettelse af situationen, hvor en myndighedspraksis er blevet underkendt.

Skatteretsrådet har i notatet “Fristregler m.v. i skattestyrelsesloven” foretaget en overordnet belysning af en række af de problemstillinger, som en gennemgang af fristreglerne på skatteområdet m.v. rejser. Notatet munder ud i et forslag om nedsættelse af et udvalg, der skal foreslå en nyordning af de generelle fristregler på hele skatte-, told- og afgiftsområdet, og at der samtidig hermed ses på selvangivelsesomgørelse.

På denne baggrund nedsættes et udvalg, som med udgangspunkt i Skatteretsrådets beskrivelse skal komme med forslag til forenklede regler på skatte- og afgiftsområdet om ansættelsesfrister, genoptagelse og forældelse, som både tager hensyn til borgernes krav på materielt rigtige afgørelser og til hensynet til en hensigtsmæssig og betryggende afvikling af administrationen af skatte- og afgiftssager.

Udvalget skal som anvist af Skatteretsrådet bl.a. tage stilling til:

- Hvordan den overordnede struktur kan forbedres. Der ønskes herunder en principiel stillingtagen til, hvorvidt et kommende regelsæt skal være meget detaljeret (som de nuværende regler) eller mere normativt beskrivende (som de tidligere regler).
- Hvordan fristreglerne gøres mere velafbalancerede, gennemskuelige og entydige.
- Hvordan der bedst muligt genindføres en “sikkerhedsventil” svarende til den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, hvorefter der kunne ske genoptagelse senere end 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, når forholdene i særlig grad talte derfor.
- Hvordan der skabes bedre sammenhæng mellem fristreglerne og de formueretlige forældelsesregler.
- Hvordan der sikres ensartede fristregler på skatte- og afgiftsområdet.

- Hvordan bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, hvorefter en skatteansættende myndighed kan ændre skatteansættelser af de grunde, der er nævnt i § 35, stk. 1, om ekstraordinær genoptagelse, selvom skatteankenævnet, Landsskatteretten eller Ligningsrådet tidligere har truffet afgørelse, passes bedre ind i det traditionelle myndighedshierarki.
- Hvordan § 35, stk. 1, nr. 8, om ekstraordinær genoptagelse som følge af at de statslige skattemyndigheder har udnyttet deres revisionskompetence til at ændre en skatteansættelse foretaget af en lokal skattemyndighed, på mere hensigtsmæssig vis kan begrænse myndighedernes kompetence.
- Om der evt. er behov for en generel regel om selvangivelsesomgørelse – og i givet fald hvordan den bedst udformes.

Opregningen er ikke udtømmende, og det skal påpeges, at der er frihed til at tage problemstillinger, der måtte opstå under arbejdet, op, så der kan fremlægges et samlende forslag.”

1.3 Udvalgets sammensætning

Formand: Direktør Hanne Søgaard Hansen, Grant Thornton, Statsaut. Revisionsaktieselskab

Medlemmer: Vicekontorchef Inger S. Hansen, Kommunernes Landsforening
 Skattekonsulent Jacob Buss, Foreningen for Registrerede Revisorer
 Statsaut. revisor John Bygholm, Foreningen for Statsaut. Revisorer
 Professor Jan Pedersen, Aarhus Universitet
 Advokat Bente Møll Pedersen, Advokatrådet
 Retschef Lisbeth Rasmussen, Told- og Skattestyrelsen
 Kontorchef Hans Refslund, Skatteministeriets Departement

Sekretariat: Fuldmægtig Rikke Camilla Christensen, Skatteministeriets Departement
 Fuldmægtig Jytte Kielgast, Told- & Skattestyrelsen
 Ph.d.-stud. Mette Hastrup Andersen, Aarhus Universitet
 Konsulent Tony Gønge Nielsen, Skatteministeriets Departement (fra august 2002)

1.4 Udvalgets møder

Fristudvalget har afholdt 13 møder i tidsrummet fra november 2001 til november 2002.

Der har endvidere på Skatteministeriets hjemmeside været en opfordring til alle interesserede til at komme med forslag til ændringer af de gældende fristregler på Skatteministeriets område. Udvalget modtog i den forbindelse et antal forslag, der er indgået i udvalgets arbejde.

1.5 Resumé af betænkningen

I *kapitel 2* beskrives de bagvedliggende hensyn for fristreglerne på skatteområdet. Det drejer sig primært om de hensyn, der er fremherskende i relation til de formueretlige forældelsesregler i 1908-loven og forvaltningsrettens tilbagekaldelseslære, samt de

almindelige forvaltningsretlige regler om genoptagelse på borgerens foranledning. Herudover foretages en gennemgang af de begrundelser, der er anført for de foreslåede/gennemførte ændringer af ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven, der er gennemført siden reglerne blev introduceret ved 1989-skattestyrelsesloven, jf. lov nr. 824 af 19. december 1989.

Endelig sammenholdes de eksisterende fristregler med de anførte bagvedliggende hensyn. Det konstateres, at det altovervejende hovedhensyn for de skatteprocessuelle regler må anses at være den materielt rigtige ansættelse. Når adgangen til at foretage ændringer alligevel er begrænset i tidsmæssig henseende, er dette båret af de samme hensyn, som har motiveret de formueretlige forældelsesregler, således primært hensynet til sikkerhed og klarhed.

I henhold til den forvaltningsretlige tilbagekaldelseslære vil nye oplysninger af hensyn til skatteydere berettigede forventninger ikke i sig selv give grundlag for, at myndighederne kan ændre en afgørelse. I skattestyrelsesloven viger dette hensyn imidlertid inden for myndighedernes ansættelsesfrist for hensynet til en materielt rigtig ansættelse.

Det antages endvidere, at skatteydere adgang til at få genoptaget ansættelsen med henblik på en nedsættelse er båret af de samme hensyn, som de almindelige forvaltningsretlige regler om genoptagelse. Udgangspunktet er, at nye oplysninger af væsentlig betydning for sagens udfald giver grundlag for genoptagelse. Det konkluderes herefter, at den almindelige forvaltningsret understøtter en antagelse om, at det ikke i sig selv giver mening at tilstræbe fælles ansættelsesfrister, idet hensynene til henholdsvis skatteyder og myndighederne ikke er de samme.

Det fremhæves dernæst, at skatteområdet i vidt omfang er karakteriseret ved massesager, hvilket har betydet en særlig hensyntagen til en effektiv forvaltning, jf. eksempelvis skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, om genoptagelse som følge af underkendelse af hidtidig praksis og bagatelreglen i § 35, stk. 2, hvorefter ekstraordinær genoptagelse er betinget af en indkomstændring på mindst 5.000 kr.

Endelig bemærkes, at der ikke på afgiftsområdet er fastsat særlige regler for ændring af afgiftstilsvaret, hvorefter de almindelige formueretlige forældelsesregler bliver afgørende for, om et krav kan rejses. Det fremhæves, at retlig vildfarelse ikke giver grundlag for suspension af forældelsesreglen efter 1908-loven, hvormed forældelse indtræder 5 år efter forfaldstidspunktet, uanset at myndighedernes praksis er underkendt ved Landsskatteretten eller domstolene i en tilsvarende sag.

I kapitel 3 foretages en historisk gennemgang af fristreglerne indtil de nugældende regler, der blev indført ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. Indledningsvis beskrives kort reglerne forud for lov nr. 824 af 19. december 1989 (1989-skattestyrelsesloven). Derpå beskrives de ændringer, der blev gennemført ved 1989-skattestyrelsesloven og senere ændringer gennemført til denne lov. Det konstateres, at det har været karakteristisk for udviklingen i ansættelsesfristerne på skatteområdet, at disse har vekslet imellem at være udpræget normative/skønsprægede til i dag at udgøre et overvejende objektivt regelsæt.

I kapitel 4 beskrives de nugældende fristregler på skatte- og afgiftsområdet. Der foretages

således en gennemgang af ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven, henholdsvis § 34 vedrørende den ordinære ansættelsesfrist og § 35, der angiver adgangen til at foretage en skatteansættelse uden for fristen efter § 34 – såkaldt ekstraordinær skatteansættelse. Endvidere omtales de særlige fristregler på toldområdet og de formueretlige forældelsesregler, der dels gælder sideløbende med de særlige frister for skatteansættelsen, dels regulerer adgangen til efteropkrævning og tilbagesøgning af moms- og afgift.

Dernæst beskrives samspillet mellem fristreglerne i skattestyrelsesloven og de formueretlige forældelsesregler. Det konstateres, at den formueretlige forældelsesfrist efter 1908-loven i praksis normalt vil være uden betydning, for så vidt angår ekstraordinær genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, 2, 6, 7 og 9. Det underliggende skattekrav kan herefter være forældet i forbindelse med en ekstraordinær skatteansættelse som følge af en ansættelse vedrørende et andet indkomstår eller den skattepligtiges ægtefælle, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3 og 4, en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 35, stk. 1, nr. 5, myndighedernes revisionskompetence, jf. § 35, stk. 1, nr. 8, eller en ansættelse vedrørende overdragelsessummen for et aktiv, jf. § 35, stk. 1, nr. 10.

Endelig omtales statsskattelovens § 42. Der foretages en gennemgang af anvendelsesområdet for bestemmelsen. Bestemmelsens anvendelse forudsætter en ”mindelig overenskomst”, eller at der foreligger en dom vedrørende kravet, og anvendes i praksis i forbindelse med skattestraffesager. Endvidere omtales den historiske baggrund for bestemmelsen fra dennes indsættelse ved lov nr. 144 af 8. juni 1912. Herudover behandles forholdet til ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven, hvoraf fremgår, at det er almindeligt antaget, at ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven også sætter tidsmæssige grænser i sådanne efterbetalingssager. Endelig omtales det i forbindelse med L192, Folketingsåret 1998/1999, stillede forslag om ophævelse af bestemmelsen, der udgik under udvalgsbehandlingen af forslaget.

I *kapitel 5* foretages en gennemgang af adgangen til at ændre et valg foretaget i forbindelse med selvangivelsen. Der foretages indledningsvis en afgrænsning af begrebet ”valg i selvangivelsen”, hvorefter gældende regler, praksis og litteratur om emnet omtales. Spørgsmålet om adgangen til at ændre et valg i selvangivelsen falder uden for reglerne om dispositionsomgørelse i skattestyrelseslovens § 37 C. Ansættelsesfristerne i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 regulerer ligeledes ikke adgangen til at foretage ændringer af valg foretaget i forbindelse med selvangivelsen, og ansættelsesfristerne udgør således et parallelt regelsæt i forhold til særregler i lovgivningen om selvangivelsesomgørelse.

Endelig omtales behovet for en udvidet adgang til ændring af valg i selvangivelsen i forhold til gældende ret og fremgangsmåder for en eventuel udvidelse. Mens der er mange tilfælde, hvor den skattepligtige skal foretage et valg på selvangivelsen, er der kun få muligheder for efterfølgende ændringer heraf. Det fremhæves, at skattemyndighederne i konkrete tilfælde har indrømmet adgang til selvangivelsesomgørelse i videre omfang, end hvor særlovgivningen giver udtrykkelig hjemmel hertil, og at de forholdsvis få muligheder for selvangivelsesomgørelse, der er efter gældende ret, benyttes i betydeligt omfang. Endvidere peges på, at den skattepligtige kan have et behov for at kunne foretage et ændret valg, hvor der sker en ændring af skatteansættelsen. Endelig peges der på, at der på den

anden side kan anføres gode grunde til, at adgangen til at foretage et ændret valg ikke skal være ubegrænset, idet dette efter omstændighederne kan give utilsigtede resultater, eksempelvis hvor valget består mellem et standardiseret fradrag eller fradrag for faktisk afholdte udgifter.

I *kapitel 6* foretages på baggrund af udtalelser indhentet fra de svenske, norske, tyske og engelske skattemyndigheder til brug for Fristudvalgets arbejde en gennemgang af frist- og forældelsesreglerne i disse lande, herunder om der gælder særlige regler for selvangivelsesomgørelse.

Efter *engelsk ret* skal en skatteansættelse foretages inden 5 år efter den 31. januar i året efter det år, ansættelsen vedrører. I tilfælde af svig eller forsømmelse fra den skattepligtiges side forlænges fristen til 20 år. Myndighederne kan endvidere undtagelsesvis, hvis begæring herom fremsættes inden 6 år fra udgangen af indkomståret, give tilladelse til, at skatteansættelsen nedsættes, hvis en stringent anvendelse af loven ville give et helt urimeligt resultat. Fristen gælder ikke, såfremt kravet beror på fejl begået af myndighederne, og der ikke er tvist eller tvivl om de faktiske omstændigheder.

Der gælder ikke efter engelsk ret nogen specifik forældelsesfrist for statens krav på forfaldne skatter. En selvangivelse kan endvidere ændres inden for 12 måneder fra fristen for selvangivelsens indgivelse, idet skatteyder skal rette henvendelse til myndighederne uden ugrundet ophold.

Efter *tysk ret* er ansættelsesfristen som udgangspunkt 4 år. Fristen forlænges i tilfælde af uagtsomhed og svig til henholdsvis 5 og 10 år. Ansættelsesfristen begynder endvidere tidligst at løbe ved udgangen af det kalenderår, hvor selvangivelsen er indgivet, og suspenderes indtil den endelige afgørelse foreligger, såfremt der er fremsat indsigelse mod ansættelsen.

Forældelsesfristen for skattekravet er 5 år, og løber normalt fra udgangen af det kalenderår, i hvilket kravet forfalder.

Et skattemæssigt valg kan endvidere, såfremt der ikke er fastsat en bestemt frist for udøvelsen heraf, udøves indtil udløbet af ansættelsesfristen. I hvilket omfang et truffet valg får bindende virkning, afhænger endvidere af, om der i lovgivningen forefindes særlige regler herom. Hvis valget forudsætter en begæring til myndighederne, er valget som udgangspunktet uigenkaldeligt ved indgivelsen af begæringen. I andre tilfælde vil de almindelige regler om forvaltningsakters bindende virkning være afgørende, idet et valg som udgangspunkt ikke kan ændres efter udløbet af den almindelige ansættelsesfrist.

De *svenske* ansættelsesfrister bygger generelt på objektive betingelser. Fristerne varierer endvidere beroende på, om genoptagelse sker på begæring af skatteyder eller på myndighedernes initiativ. Skattemyndighederne kan endvidere som hovedregel ikke genoptage en ansættelse, såfremt en forvaltningsdomstol har truffet afgørelse om det pågældende spørgsmål.

Anmodning om genoptagelse skal normalt ske inden udgangen af det femte år efter det indkomstår, ansættelsen vedrører. Herudover kan skatteyder anmode om genoptagelse

vedrørende akkumuleret indkomst, såfremt anmodningen er foranlediget af en skattemyndigheds ansættelse eller en almen forvaltningsdomstols afgørelse, eller hvis et spørgsmål afgjort af landsretten eller kammeret afviger fra praksis i henhold til en senere meddelt regeringsretsafgørelse.

Skattemyndighederne kan af egen drift nedsætte ansættelsen inden udgangen af det femte år efter det indkomstår, ansættelsen vedrører. Uden for denne frist kan genoptagelse ske, såfremt ændringen er foranlediget af, at kravet anses at vedrøre et andet indkomstår eller en anden skattepligtig, en afgørelse om ejendomsbeskatning truffet af en forvaltningsdomstol eller skattemyndigheden, en afgørelse vedrørende udenlandsk skat eller obligatoriske afgifter, eller hvis afgørelsen vedrører skattetillæg.

Forhøjelse af ansættelsen kan som hovedregel ikke ske efter udgangen af året efter det indkomstår, ansættelsen vedrører. Undtagelse herfra gælder bl.a., hvis skatteyder ikke har indgivet selvangivelse i rette tid, såfremt skatteyder har afgivet urigtige oplysninger eller undladt at afgive pligtmæssige oplysninger eller i de ovenfor nævnte tilfælde, hvor der kan foretages en nedsættelse.

Forhøjelse af ansættelsen kan som udgangspunkt alene ske, såfremt ændringen vedrører beløb af nogen betydning, og kan endvidere ikke ske, såfremt det efter omstændighederne fremstår som åbenbart urimeligt, eller hvis myndighederne tidligere har truffet beslutning om efterbeskatning vedrørende samme spørgsmål.

Endelig er forældelsesfristen for skattekrav efter svensk ret som udgangspunkt 5 år fra forfaldstidspunktet.

Efter *norsk ret* reguleres den skattepligtiges adgang til genoptagelse af de almindelige forvaltningsretlige regler. Fremlægges der efter udløbet af klagefristen nye faktiske oplysninger, der sandsynliggør, at den afgørelse, der er truffet, er forkert, vil der ske genoptagelse af sagen ved den instans, der har truffet den pågældende afgørelse.

Fristen for genoptagelse er efter norsk ret som hovedregel 10 år efter indkomstårets udløb. Hvis der er tale om ansættelser, der beror på ligningsmyndighedens skøn eller retsanvendelse, og det faktiske grundlag for den tidligere afgørelse ikke var urigtigt eller ufuldstændigt, udgør fristen 3 år. Såfremt ændringen er til *ugunst* for den skattepligtige, er fristen dog 2 år, såfremt den skattepligtige ikke har afgivet urigtige eller ufuldstændige oplysninger.

Ligningsmyndigheden kan endvidere kræve, at den overordnede myndighed efterprøver/reviderer en afgørelse om genoptagelse, selvom de ordinære frister er sprunget. Ligningskontoret kan endvidere foretage en såkaldt summarisk ændring, således at tillæg eller fradrag i formue eller indtægt kan tages i betragtning ved den almindelige ligning for et senere indkomstår.

Forinden myndighederne genoptager en sag, skal det vurderes, om der er grund hertil blandt andet under hensyn til spørgsmålets betydning, den skattepligtiges forhold, sagens oplysning og den tid, der er gået.

Skatte- og afgiftskrav ligestilles efter norsk ret med almindelige formueretlige krav. Den almindelige forældelsesfrist er herefter 3 år fra forfaldstidspunktet. Ifølge skattebetalingsloven beregnes forældelsesfristen imidlertid først fra udgangen af det kalenderår, hvor skatten forfalder til betaling. Hvis fordringshaver er uvidende om kravet, indtræder forældelse tidligst 1 år efter den dag, da fordringshaveren fik eller burde have fået kendskab til kravet, dog senest efter 10 år.

I praksis efterberegnes som hovedregel ikke afgift længere tilbage end 3 år fra det tidspunkt, hvor der er foretaget kontrol, medmindre der foreligger skærpende omstændigheder i forbindelse med den manglende betaling. På merværdiafgiftsområdet kan opgørelsen ændres indtil 10 år efter udløbet af den pågældende afgiftstermin. En ændring til *ugunst* for den afgiftspligtige er betinget af, at der foreligger nye oplysninger, der viser, at den tidligere afgørelse er urigtig, og ændringen skal endvidere varsles overfor den afgiftspligtige inden 2 år efter tidspunktet for afgørelsen.

Den afgiftspligtige kan ændre sine afgiftsangivelser ved at indsende korrigerede angivelser. Ændringer, der indebærer tilbagebetaling af for meget betalt afgift, er undergivet de almindelige formueretlige forældelsesfrister. En klagemyndighed kan endvidere frit genoptage en tidligere truffet afgørelse til *fordel* for den afgiftspligtige. Såfremt den afgiftspligtige fremkommer med nye oplysninger, kan der endvidere være anledning til genoptagelse.

Der er ikke efter norsk ret udtrykkelige regler om selvangivelsesomgørelse. Udgangspunktet er imidlertid, at den skattepligtige ikke uden videre kan ombestemme sig med hensyn til forhold, hvorom der er truffet et valg på selvangivelsen, idet skatteyder, i tilfælde hvor ligningsmyndighederne forhøjer ansættelsen, dog vil kunne kræve øgede afskrivninger eller underskudsfradrag under forudsætning af, at forhøjelsen ikke skyldes illoyale dispositioner fra skatteydere side.

Fristudvalgets anbefalinger fremgår af *kapitel 7*. Med udgangspunkt i den kritik, der har været fremsat af de nugældende regler, har udvalget gennemgået regelsættet, idet udvalget har overvejet, i hvilket omfang reglerne bør ændres. På baggrund af de konklusioner/anbefalinger udvalget er nået frem til, er udvalget endvidere kommet med et bud på, hvorledes anbefalingerne kan udmøntes i et konkret lovforslag. Forslaget fremgår af *kapitel 8*.

Gennemgangen tager udgangspunkt i de særlige spørgsmål, udvalget i henhold til kommissoriet er bedt om at behandle. Indledningsvis behandles spørgsmålet, i hvilket omfang der kan foretages en forenkling af ansættelsesfristerne. Udvalget når frem til, at den nuværende struktur af reglerne bør opretholdes, men at reglerne med fordel kan præciseres og omskrives, og at flere af de eksisterende ekstraordinære fristgennembrudsgrunde kan sammenlægges, hvorved opnås et mere enkelt og klart regelsæt.

Dernæst behandler udvalget spørgsmålet, om fristreglerne bør udformes som objektive eller normative regler. Udvalget finder, at de nugældende objektive regler som udgangspunkt bør opretholdes, således at det fortsat direkte i loven angives, i hvilke tilfældegrupper, der kan foretages en ansættelse uden for den ordinære ansættelsesfrist. Udvalget finder herudover, at der bør indføres en "sikkerhedsventil", hvorefter skatteministeren kan give

tilladelse til ekstraordinær genoptagelse, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Herefter vurderes spørgsmålet, om regelsættet vedrørende frister bør være symmetrisk i forhold til myndighederne og den skattepligtige. Det fremhæves, at der som udgangspunkt er forskellige hensyn at varetage for henholdsvis den skattepligtige og myndighederne. Endvidere konstateres det, at de almindelige forvaltningsretlige regler betyder, at myndighedernes ansættelsesfrist i hvert fald i klare tilfælde også vil udgøre grænsen for den skattepligtiges adgang til genoptagelse, samt at der muligvis kan opstå problemer, såfremt myndighederne ikke kan genoptage ansættelsen inden for de samme tidsmæssige rammer som den skattepligtige. Udvalget konkluderer på denne baggrund, at der ikke er grundlag for at anbefale en differentiering af reglerne.

Kompetencen til at foretage ekstraordinære skatteansættelser vurderes herefter af udvalget, der når frem til, at den skatteansættende myndigheds kompetence, for så vidt angår tilfælde, hvor skatteankenævnet, Ligningsrådet eller Landsskatteretten har behandlet forholdet, bør ophæves, såfremt den skattepligtige udtaler sig imod ansættelsen.

Udvalget overvejer herefter forholdet mellem de formueretlige forældelsesregler og fristreglerne i skattestyrelsesloven. Det konstateres, at de formueretlige forældelsesregler i praksis vil være uden betydning i forhold til den overvejende del af fristgennembrudsgrundene i skattestyrelseslovens § 35. Den formueretlige forældelse vil således i praksis normalt være uden betydning, for så vidt angår ekstraordinær genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, 2, 6, 7 og 9.

Fristudvalget kan ikke anbefale, at forældelsesreglerne efter 1908-loven generelt kobles ud i forhold til krav afledt af en ekstraordinær skatteansættelse, men udvalget finder, at der er behov for en klargøring af forholdet mellem ansættelsesfristerne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, og de formueretlige forældelsesregler.

I relation til genoptagelse efter § 35, stk. 1, nr. 7 – tilfælde hvor hidtidig praksis er endeligt underkendt – finder udvalget, at det bør fremgå direkte af lovteksten, at det afledte skattekrav ikke er undergivet formueretlig forældelse efter 1908-loven.

Udvalget anbefaler herudover, at krav afledt af en skatteansættelse foranlediget af en udenlandsk myndigheds afgørelse eller en gensidig aftale om beskatning indgået af de danske myndigheder og en anden stat, jf. herved udvalgets forslag til § 35, stk. 1, nr. 4, undtages fra forældelse efter 1908-lovens 5-års frist, da bestemmelsen vil træde i stedet for en fristafbryderregel, der ville have tilsidesat såvel skattestyrelseslovens almindelige frister som forældelsesfristen efter 1908-loven.

Endelig anbefaler udvalget, at krav afledt af, at skatteministeren giver tilladelse til ændring af skatteansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder - den af udvalget foreslåede ”sikkerhedsventil” - ikke undergives forældelse efter 1908-loven.

Dernæst anbefaler udvalget en harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet. Udvalget vurderer, at det mest hensigtsmæssigt kan ske ved, at der på afgiftsområdet indføres regler svarende til ansættelsesfristerne på skatteområdet. Det anbefales således, at varsel om fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvaret som udgangspunkt skal foretages inden

3 år efter angivelsesfristens udløb, og at anmodning om genoptagelse af afgiftstilsvaret ligeledes skal indgives inden denne frist. Fastsættelsen af afgiftstilsvaret skal endvidere ifølge forslaget senest foretages 3 måneder efter udløbet af varslings- og genoptagelsesfristen.

Tilsvarende fristerne for skatteansættelsen anbefaler udvalget, at der indføres en adgang til ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret i særlige tilfælde, herunder hvis hidtidig praksis endeligt underkendes, eller hvis afgiftstilsvaret som følge af grov uagtsomhed eller forsæt fra den afgiftspligtiges side er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Endelig anbefaler udvalget, at der som anbefalet på skatteområdet indføres en "sikkerhedsventil", hvorefter der kan gives tilladelse til genoptagelse, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Herefter behandler udvalget spørgsmålet, om der er behov for en udvidet adgang til ændring af valg i selvangivelsen. Det konkluderes, at der bør være en videre adgang til at ændre valg i selvangivelsen, end tilfældet er i dag. Udvalget anbefaler således, at der indsættes en ny bestemmelse i skattestyrelsesloven, hvorefter der kan opnås tilladelse til ændring af et foretaget valg i tilfælde, hvor skatteansættelsen er ændret, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige virkninger.

Dernæst sammenholdes Fristudvalgets forslag med regeringens skattestop. Det konstateres, at udvalgets anbefalinger medfører en væsentlig forbedring af retsstillingen for de skatte- og afgiftspligtige, samtidig med at forslaget indebærer et mere klart og enkelt regelsæt. Fristudvalgets forslag indebærer imidlertid på enkelte punkter en begrænsning i adgangen til genoptagelse for de skatte- og afgiftspligtige henholdsvis en udvidelse af myndighedernes adgang til at foretage ændringer. Udvalget anbefaler således f.eks., at fristen for fastsættelse og genoptagelse af afgiftstilsvaret nedsættes fra 5 til 3 år, for derved at harmonisere reglerne på skatte- og afgiftsområdet.

Udvalget fremhæver i relation hertil, at de enkelte dele af forslaget, der isoleret set er til ugunst for de skatte- og afgiftspligtige, er nødvendige konsekvensændringer af andre bestemmelser i forslaget. Udvalgets anbefalinger skal således ses i lyset af, at der er tilstræbt ensartede regler for henholdsvis myndighederne og de skatte- og afgiftspligtige og hensynet til et enkelt regelsæt. Hvor adgangen til genoptagelse afskæres på et tidligere tidspunkt end i dag, er der således tale om et modsvar til, at myndighedernes frist for foretagelse af ændringer afkortes. Tilsvarende er der undtagelsesvis foreslået en udvidet adgang for myndighederne til at foretage ændringer som konsekvens af, at adgangen til genoptagelse udvides for den skatte- eller afgiftspligtige.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at de ændringer, der enten afskærer adgangen til genoptagelse på et tidligere tidspunkt end i dag, eller giver myndighederne en udvidet adgang til at foretage ændringer, er uden større praktisk betydning. Det konkluderes herved af udvalget, at en gennemførelse alene af de dele af forslaget, der ikke er til ugunst for den skatte- eller afgiftspligtige, vil medføre asymmetriske og komplicerede regler.

Endelig gennemgås Fristudvalgets overvejelser vedrørende de enkelte bestemmelser i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35. Gennemgangen af de enkelte punkter omfatter en kort omtale af den kritik, der er fremsat fra den anden side af de gældende fristregler. I forlængelse

heraf følger Fristudvalgets overvejelser og anbefalinger til ændring af de gældende regler. I sammenhæng med udvalgets anbefalinger fremgår af *kapitel 8* Fristudvalgets forslag til, hvorledes udvalgets anbefalinger kan udmøntes i et konkret lovforslag. En sammenfatning af de enkelte forslag er foretaget nedenfor, jf. afsnit 1.6.

1.6 Sammenfatning af udvalgets forslag

1.6.1 Udvalgets anbefalinger på skatteområdet

Udvalget anbefaler en delvis omskrivning af ansættelsesfristerne, og en række justeringer og ændringer, hvorved opnås et mere *enkelt og klart regelsæt*. Udvalget anbefaler således,

- at fristen for *ordinær genoptagelse* efter anmodning fra den skattepligtige forlænges, således at fristen svarer til fristen for myndighedernes varsel om foretagelse eller ændring af skatteansættelsen,
- at *fremførselsberettigede underskud og tab* omfattes af de almindelige ansættelsesfrister, således at en ændret bedømmelse ikke kan foretages med virkning for skatteansættelsen, hvis den ordinære ansættelsesfrist for det indkomstår, hvor underskuddet eller tabet er selvangivet, er udløbet,
- at adgangen til at foretage *konsekvensændringer* uden for den ordinære ansættelsesfrist ligeledes kan ske som følge af en ansættelse vedrørende et selskab, der er sambeskattet med den skattepligtige,
- at adgangen til at foretage ekstraordinære skatteansættelser, som følge af *en afgørelse truffet af en udenlandsk skattemyndighed*, udvides,
- at adgangen til at foretage ændringer af skatteansættelsen uden for den ordinære ansættelsesfrist som følge af, at *de statslige skattemyndigheder udnytter deres revisionskompetence*, begrænses, således at en ekstraordinær skatteansættelse alene kan foretages i relation til skatteankenævnskendelser, ordinære ansættelser foretaget efter anmodning fra den skattepligtige samt ekstraordinære skatteansættelser,
- at adgangen til genoptagelse i tilfælde, hvor *hidtidig praksis er endeligt underkendt*, udvides, således at genoptagelse yderligere kan ske på grundlag af skatteministerens beslutning om genoptagelse af en sag, der er påkendt af Landsskatteretten, eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet,
- at der indføres en "*sikkerhedsventil*", hvorefter skatteministeren kan give tilladelse til ekstraordinær genoptagelse, hvis der foreligger særlige omstændigheder,
- at *bagatelgrænsen* for ekstraordinære skatteansættelser, der i dag udelukker ændringer uden for den ordinære ansættelsesfrist, hvis der er tale om en indkomstændring på mindre end 5.000 kr., ophæves,
- at *den 5-årige forældelsesfrist efter 1908-loven* ikke finder anvendelse på det afledte skattekrav, hvis den ekstraordinære ansættelse er en følge af en udenlandsk skattemyndigheds afgørelse, at hidtidig praksis er endeligt underkendt eller, at der er

opnået tilladelse til genoptagelse som følge af særlige omstændigheder,

- at der indføres en adgang for ministeren til at træffe beslutning om *genoptagelse af en sag, der er påkendt af Landsskatteretten*, til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige, i tilfælde hvor ministeriet ikke kan forventes at opnå medhold, hvis sagen indbringes for domstolene,
- at der indføres en adgang til *selvangivelsesomgørelse*, således at et valg foretaget i selvangivelsen kan ændres, hvis valget som følge af en ændring af skatteansættelsen har fået utilsigtede skattemæssige virkninger,
- at *arbejdsmarkedsbidrag og pensionsafkast* inddrages under skattestyrelseslovens ansættelsesfrister

og

- at *statsskattelovens § 42* ophæves, og at adgangen til at indtale skattekravet under en straffesag videreføres ved indsættelse af en ny bestemmelse i skattekontrolloven herom.

1.6.2 Udvalgets anbefalinger på afgiftsområdet

Udvalget anbefaler en harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet ved indførelse af frister for fastsættelsen af afgiftstilsvarende til ansættelsesfristerne på skatteområdet. Udvalget anbefaler således,

- at der indføres en frist for *ordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret*. Varsel om ændring af afgiftstilsvaret kan herefter som udgangspunkt ikke afsendes senere end 3 år efter angivelsesfristens udløb. Tilsvarende skal en anmodning om genoptagelse af afgiftstilsvaret indgives inden for samme frist. Endelig skal fastsættelsen af afgiftstilsvaret foretages senest 3 år og 3 måneder efter angivelsesfristens udløb,
- at der indføres en adgang til *ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret*, hvis hidtidig praksis er endeligt underkendt, hvis den afgiftspligtige forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag eller, hvis der på grund af særlige omstændigheder gives tilladelse til ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvaret ("sikkerhedsventil"),
- at der indføres en *reaktionsfrist* for ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvarende, således at anmodning om genoptagelse og varsel om ændring af afgiftstilsvaret skal afgives inden 6 måneder efter, at den afgiftspligtige henholdsvis myndighederne er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af den ordinære frist,
- at *kompetencen* til at foretage en ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret tilkommer den regionale told- og skattemyndighed, uanset at Told- og Skattestyrelsen eller Landsskatteretten har truffet afgørelse om forholdet, medmindre den afgiftspligtige udtaler sig imod ændringen,
- at *den 5-årige forældelsesfrist efter 1908-loven* ikke finder anvendelse på det afledte

afgiftskrav, hvis den ekstraordinære fastsættelse er en følge af, at hidtidig praksis er endeligt underkendt eller, at der er opnået tilladelse til genoptagelse som følge af særlige omstændigheder

og

- at der indføres en frist på 3 måneder for *foreløbig fastsættelse* af afgiftstilsvaret efter opkrævningslovens § 4.

2. kapitel De bagvedliggende hensyn for frist- og forældelsesregler

2.1 Indledning

Der gælder på skatteområdet særlige frister for skatteansættelsen, jf. SSL §§ 34 og 35. Skatte- og afgiftskrav er herudover undergivet forældelse efter de formueretlige forældelsesregler.

Fristreglerne er et produkt af afvejningen af mangeartede hensyn til såvel myndighederne som borgerne. Skatteydere i relation til skatte- og afgiftskrav er således dobbelt. For det første er skatteyder debitor i forhold til myndighedernes krav på skatter og afgifter, men samtidig er skatteyder adressat for den forvaltningsafgørelse, skatteansættelsen er udtryk for, hvorved reglerne om tilbagekaldelse af forvaltningens afgørelser og adgangen for skatteyder til at kræve genoptagelse bliver relevante. Hertil kommer, at skatteyder ligeledes kan være kreditor i forhold til det offentlige i tilfælde, hvor der er betalt for meget i skat eller afgift.

Der skal i det følgende foretages en uddybning af de bagvedliggende hensyn for frist- og forældelsesreglerne på skatteområdet. Udgangspunktet for denne gennemgang er, at det altovervejende hovedhensyn er den materielt rigtige ansættelse. Skattemyndighedernes indgriben overfor den enkelte skal ske på et korrekt, sagligt grundlag i overensstemmelse med gældende ret, således at enhver afkræves det korrekt opgjorte beløb i skat.

Dette kommer til udtryk ved, at det på skatteområdet er et generelt princip, at en skatteansættelse – om end indenfor nærmere angivne frister – kan ændres såvel til gunst som til skade for den skattepligtige med henblik på at opnå en materielt rigtig ansættelse. I forhold til den skattepligtige betyder det *dels*, at skatteansættelsen kan påklages, *dels* at skatteansættelsen kan genoptages, mens reglerne om tilsyn og myndighedernes adgang til at forhøje en skatteansættelse ligeledes er båret af hensynet til en materielt rigtig afgørelse¹. Heroverfor står primært hensynet til en effektiv inddrivelse af skatter og afgifter, idet det såvel af hensyn til det offentlige som til skatteyder må tilskyndes, at skattekrav afklares uden ugrundet ophold.

Nedenfor beskrives i afsnit 2.2 de hensyn, der er fremherskende i relation til de formueretlige forældelsesregler i 1908-loven. I afsnit 2.3 omtales forvaltningsrettens tilbagekaldelseslære. I afsnit 2.4 behandles de almindelige forvaltningsretlige regler om genoptagelse på borgerens foranledning. I afsnit 2.5 behandles ændringer i skattestyrelseslovens fristregler og de i bemærkningerne anførte begrundelser for de foreslåede/gennemførte ændringer. Afslutningsvis sammenholdes i afsnit 2.6 de eksisterende fristregler med de i de foregående afsnit anførte hensyn.

¹ Se Skatteretten 3, J.O.E. Jacobsen m.fl., 3. udgave, Kbh. 2002, side 486.

2.2 Hensynene bag de formueretlige forældelsesregler i dansk ret – sikkerhed og klarhed

Forældelsesregler sigter grundlæggende til at skabe sikkerhed og klarhed i retsforhold, idet kreditor tilskyndes til at fremsætte sine krav overfor skyldneren uden ugrundet ophold, således at bevisførelse om forhold, som kan ligge langt tilbage i tiden, og som kan være omkostningskrævende og usikker, overflødiggøres².

Baggrunden for denne målsætning om at fordringer afvikles, eller dog afklares inden for rimelig tid, er således dels bevismæssige årsager, dels hensynet til skyldnerens tryghed, idet det må antages, at ældre krav udgør en relativ tung byrde for debitor, idet han på baggrund af kreditors passivitet har haft grund til at forudsætte, at kravet ikke ville blive gjort gældende.

Forældelsesreglerne er således som udgangspunkt karakteriseret ved objektiverede regler. Hensynet til det ”rigtige” resultat iagttages herefter af reglerne om afbrydelse og suspension.

Henry Ussing anfører om de praktiske hensyn bag de formueretlige regler om forældelse, jf. Obligationsretten, Almindelig del, 4. udgave, § 40.II, side 381 følgende³:

”De hensyn, der kan motivere forældelsesregler, er meget sammensatte. Men i al almindelighed kan siges, at det ikke drejer sig om en afvejelse af parternes interesser i det enkelte tilfælde. Hovedformålet er at opnå *faste regler, der gennemgående skaber sikkerhed og klarhed*. Til gengæld tager man med i købet, at et uforskyldt tab nu og da kan ramme en person. Det skal nu belyses nærmere.

Forældelsesreglerne skaber sikkerhed. Det er vanskeligt at skaffe pålideligt bevis for gamle bevisligheder. I gamle skyldforhold vil både kreditors og debitors stilling let blive usikker, fordi bevisvanskeligheder gør det tvivlsomt, om fordringshaveren kan vinde en retssag. Særligt fremhæves gerne, at krav, som aldrig har været gyldigt stiftet, eller som for længst er bragt til ophør, kan tænkes at blive anerkendt af domstolene, fordi skyldneren ikke husker de fjerne begivenheder eller dog ikke kan bevise sine indsigelser. Men bevisvanskeligheder kan også umuliggøre gennemførelsen af gyldige, endnu bestående fordringer. Disse ulemper kan formindskes meget ved hensigtsmæssige forældelsesregler, som tvinger parterne til at søge klarhed bragt til veje inden en vis tid. Derved undgås mange tvivlsomme og bekostelige retssager, og man vinder først og fremmest den almindelige fordel, at den store mængde personer, som intet har skyldt, eller hvis forpligtelser er ophørt før forældelsesfristens udløb, opnår tryghed, fordi forældelsen er så klart et forsvarsmiddel, at de regelmæssig får fred for sagsanlæg efter fristens udløb.

Navnlig de nyere korte forældelsesfrister har værdi ved at overflødiggøre skriftlig fiksering og varig bogføring af mange mellemværender og ved at fritage skyldnerne for at opbevare kvitteringer eller lignende bevismidler i ubegrænset tid. De tjener fremdeles i nogen grad til at modvirke, at skyldforhold henstår uafviklet i alt for lang tid, hvilket gennemsnitlig er en dårlig økonomi for skyldnerne og medfører tab for kreditorerne.

På den anden side kan forældelsesreglerne nu og da bevirke, at en fordringshaver mister sin fordring uden egen skyld. Ved rimelige regler om afbrydelse eller suspension af forældelsen kan faren herfor dog bringes så langt ned, at forældelsesreglerne ikke virker hæmmende på samhandelen.

Dertil kommer, at forældelsen *i mange tilfælde* ikke vil føles som at tab af fordringshaveren, fordi han har glemt fordringen eller i øvrigt ikke mere regner med den, f.eks. på grund af skyldnerens insolvens. Omvendt vil en tvang til at opfylde gamle forpligtelser ofte ramme skyldnerne hårdt, fordi skyldneren har glemt forpligtelsen eller kreditors passivitet har ført ham til at vente, at fordringen ikke ville blive gjort gældende.

2 Se Gomard, Obligationsretten, 3. del, 1. udgave, side 231.

3 Se endvidere Stig Jørgensen, Kontraktret, bind II, side 208, og Betænkning nr. 174/1957 om ændring af reglerne om forældelse af gældsfordringer.

Hensyn som de sidstnævnte har dog ringere vægt ved forældelse end ved hævd. Dette sandsynliggøres af, at de ikke har præget de gældende retsregler, og navnlig af, at god tro ikke er en almindelig betingelse for forældelse.”

2.3 Hensynene bag den forvaltningsretlige tilbagekaldelseslære – berettigede forventninger

De forvaltningsretlige regler om den ulovbestemte tilbagekaldelsesadgang udgør i vidt omfang grundlaget for den lovfæstede adgang for myndighederne til at foretage efterfølgende forhøjelser af skatteansættelsen⁴. Afvejningen består grundlæggende mellem hensynet til borgernes berettigede forventninger og hensynet til en korrekt afgørelse.

Bent Christensen anfører i Forvaltningsret – prøvelse, 2. udgave, side 192, følgende om skatteydere berettigede forventninger:

”De *berettigede forventninger*, som den oprindelige forvaltningsakt måtte have fremkaldt hos forvaltningsaktens adressat eller hos andre, taler imod tilbagekaldelse. Forventningernes berettigelse kan have forskelligt grundlag og forskellig kvalitet. Berettigelsen kan afhænge af de subjektive forhold ved den prøvede forvaltningsakts udstedelse eller senere. Der må søges svar på sådanne spørgsmål som: Har den, hvis forventninger, der er tale om at beskytte, gjort noget forkert ved forvaltningsaktens udstedelse, f.eks. ved ikke at have tilvejebragt de fakta, som det påhvilede ham at skaffe, eller ved ligefrem at begå svig. Eller er det tværtimod forvaltningen, der har begået noget, der kan betegnes som en fejl? Har den berettigede respekteret de forpligtelser, som forvaltningsakten pålagde ham? Har han udvist passivitet? Men subjektive forhold er ikke eneafgørende for forventningernes berettigelse. Det spiller også en rolle, hvor store ressourcer der er investeret i tillid til forvaltningsakten, og det spiller en rolle, hvor lang tid der er gået imellem udstedelsen og prøvelsen.”

Udgangspunktet for adgangen til tilbagekaldelse af en forvaltningsakt er, at borgerens berettigede forventninger er tungtvejende i forhold til det offentlige interesser i en ophævelse/ændring af afgørelsen.

I Forvaltningsret – Almindelige emner, 3. udgave, side 441, anføres, at

”[h]vorvidt der i det konkrete tilfælde er adgang til at tilbagekalde til ugunst for adressaten, beror på en helhedsvurdering af en række forhold. Kernen i helhedsvurderingen er en afvejning af to hovedhensyn. På den ene side et hensyn til adressatens berettigede forventninger om, at den oprindelige tilladelse, dispensation el. lign. står ved magt. På den anden side et hensyn til modstående – normalt offentlige - interesser i en ophævelse af den oprindelige forvaltningsafgørelse. Adressatens berettigede forventninger står forholdsvis stærkt i denne sammenhæng.”

Tilbagekaldelseslæren opregner heroverfor en række hovedhensyn, der kan tilsidesætte hensynet til borgerens berettigede forventninger. I Forvaltningsret – almindelige emner, 3. udgave, indeles hovedhensynene i tre hovedkategorier, jf. side 442⁵.

4 I Forvaltningsret, Gammeltoft-Hansen m.fl., 1. udgave, Kbh 1994, side 625, anføres det, at tilbagekaldelse kan ske på ulovbestemt grundlag. De almindelige tilbagekaldelsesgrundsætninger gælder ikke alene i de totalt uregulerede tilfælde, men finder også anvendelse i forbindelse med fortolkning og udfyldning af de tilfælde, der er reguleret (direkte eller indirekte) i loven eller i den oprindelige afgørelse.

5 Se endvidere Forvaltningsret – prøvelse, 2. udgave, jf. side 192, hvor Bent Christensen inddeler hensynene i 4 kategorier, således de berettigede forventninger, forvaltningens nogenlunde gnidningsfri funktion, objektiv rigtighed – retshåndhævelse og endelig specifikke samfundsmæssige formål.

”De interesser – navnlig offentlige interesser – som er relevante i forbindelse med en stillingtagen til, om tilbagekaldelse kan ske, inddeles normalt i tre hovedkategorier efter deres vægt.

Den første hovedkategori udgøres af særligt tungtvejende interesser (såkaldte stærke grunde). Disse er navnlig afgørende med hensyn til menneskers liv, sundhed og velfærd, statens sikkerhed og oprettelse af ro og orden. ...

Den anden hovedkategori omfatter interesser, som – uanset at de i sammenhængen er saglige – normalt ikke er tilstrækkeligt tungtvejende til at kunne bære en tilbagekaldelse til ugunst for adressaten (svage grunde). Blandt disse interesser nævnes ofte hensynet til det offentliges økonomi og hensynet til at sikre lighed og konsekvens i administrationen. ...

En tredje gruppe af interesser udgør en mellemkategori. Som eksempler er i retslitteraturen bl.a. nævnt landets almindelige udenrigspolitiske interesser, andre enkeltpersoners miljømæssige eller økonomiske interesser og sociale beskyttelseshensyn i almindelighed. ... Til mellemkategorien hører (forudsat at de ikke allerede er omfattet af de stærke grunde) også ofte interesser, som efter den enkelte lov og dennes formål har en særlig vægt i forbindelse med afgørelser efter den pågældende lov. ...

Et centralt punkt i tilbagekaldelseslæren vedrører de faktiske oplysninger, som indgår i sagen. Tilbagekaldelse kan således som udgangspunkt ikke ske på grundlag af en omvurdering af de oprindeligt foreliggende oplysninger, og nye oplysninger kan ikke i sig selv give grundlag for tilbagekaldelse.

I Forvaltningsret – almindelige emner, 3. udgave, side 446, anføres det hertil, at

”[i] tilbagekaldelsessituationen er det af væsentlig betydning, om der foreligger nye oplysninger. Bygger forvaltningsmyndigheden sit ønske om at tilbagekalde en tidligere udstedt begunstigende forvaltningsafgørelse på en ren omvurdering af faktiske oplysninger, som forelå for myndigheden, da den traf sin oprindelige afgørelse, er den klare hovedregel, at der ikke er adgang til tilbagekaldelse. ... Tilbagekaldelse vil dog eventuelt kunne ske, hvis omvurderingen klart er relateret til en stærk tilbagekaldelsesgrund som hensyn til liv og sundhed. ...

Af hensyn til adressatens berettigede forventninger kan tilbagekaldelse dog ikke uden videre ske, blot fordi der foreligger nye oplysninger. Selvom der er tale om ændringer, som ville kunne have medført, at den begunstigende forvaltningsakt ikke oprindeligt ville være blevet udstedt, er det ikke uden videre tilstrækkeligt til at tilbagekalde en foreliggende begunstigende forvaltningsakt. Det skyldes, at en tilbagekaldelse af en allerede foreliggende tilladelse er et dybere indgreb end et afslag på en ansøgning. ... Det tilføjes, at den omstændighed, at der forelå en faktisk vildfarelse i forbindelse med udstedelsen af den begunstigende forvaltningsakt, ikke i almindelighed udvider adgangen til at tilbagekalde denne.”

I Forvaltningsret – prøvelse, 2. udgave, jf. side 212, anfører Bent Christensen, at de hensyn der skal vejes op mod hinanden i relation til forvaltningsakter, der går ud på opkrævning af skatter og afgifter, i forhold til andre situationer er klare:

”De hensyn, der i netop denne prøvelsessituation skal vejes mod hinanden, er – i forhold til andre situationer – klare. Retshåndhævelsessynspunktet har særlig vægt. I højskattesamfund er det betydningsfuldt, at enhver yder netop, hvad han skal, hverken mere eller mindre. På den anden side er det væsentligt, at der ikke skabes usikkerhed om den enkeltes økonomi i længere tid. Hensynet til berettigede forventninger vejer derfor tungt. Og endelig ligner skatte- og afgiftsområdet indkomstoverførslerne derved, at borgernes indsats i oplysningsprocessen er betydningsfuld, og at der følgelig må lægges vægt på subjektive forhold.

Kun oprindelige hjemmelsmangler har praktisk betydning⁶. Det skyldes naturligvis skatternes periodisering, og afgifternes tilknytning til en bestemt, tidlig afgrænset begivenhed.

Om tilbagekaldelse af *skatteansættelser* findes detaljerede lovregler, der imidlertid suppleres af nogle meget almene beføjelser for ministeren. ... Når det i den konkrete situation skal afvejes, om prøvelsen skal resultere i rettelse, er udgangspunktet overalt den ”rigtige” ansættelse, om man vil: retshåndshævelse⁷.

6 Jf. U 1959.0237 der nægtede rettelse p.g.a. senere ændringer i faktum.

7 Jan Pedersen i TfS 1992, 1013. Se f.eks. U 1980.0814, U 1981.0349, U 1983.0472.

Hensynet til den berettigede forventning hos skatteyderen og ressourceforbruget hos forvaltningen varetages som regel ved frister⁸. Rettelse ud over fristerne kræver enten subjektiv dadelværdigt forhold hos skatteyderen, skattestyrelseslovens 35, stk. 3, eller forhold fra skatteforvaltningen, der efter almindelige retsgrundsætninger om offentligretligt erstatningsansvar er erstatningspådragende. ...

Mange af lovene vedr. *omsætningsafgifter* indeholder regler om efterbetaling af afgiften, når det konstateres, at den afgiftspligtige har givet urigtige oplysninger. På dette opkrævningsområde synes udgangspunktet at være, at prøvelsen resulterer i rettelse inden for forældelsesfristen, med mindre de almindelige formueretlige forældelsesregler om *efterbetaling* og *condictio indebiti* hindrer dette. Eventuelle fejl fra forvaltningen og den afgiftspligtiges subjektive forhold kommer således til at spille en hovedrolle.”

2.4 Almindelige forvaltningsretlige regler om genoptagelse på borgerens foranledning - remonstration

Det er kendetegnende for genoptagelse, at den oprindelige skatteansættelse hviler på et mangelfuldt grundlag og af denne årsag er ukorrekt. Det er således en forudsætning for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger nye retlige eller faktiske oplysninger, som kan medføre en ændret skatteansættelse, jf. eksempelvis skattestyrelseslovens § 34, stk. 2.

Grundlæggende varetager genoptagelsesinstituttet således hensynet til en lovmæssig forvaltning, men samtidig også hensynet til en effektiv administration, idet genoptagelse jo er karakteriseret ved, at den forvaltningsmyndighed, der har truffet afgørelse, selv ændrer sin afgørelse, hvormed hverken skatteyder eller myndighederne belastes unødigt i forbindelse med påklage af sagen.

Inden for skattestyrelseslovens område er adgangen til remonstration lovbestemt, jf. således §§ 22, 29, 34 og 35, men også uden direkte hjemmel i lovgivningen antages det i den forvaltningsretlige teori, at der eksisterer en ulovbestemt ret til remonstration i tilfælde, hvor der i forbindelse med genoptagelsesansøgningen fremkommer nye faktiske oplysninger af så væsentlig betydning for sagen, at der er en vis sandsynlighed for, at sagen ville have fået et andet udfald, hvis oplysningerne havde foreligget i forbindelse med myndighedernes oprindelige stillingtagen til sagen. Efter omstændighederne bør det også tillægges betydning, om de nye oplysningers senere fremkomst er et i forhold til vedkommende part undskyldeligt forhold⁹. Endelig antages det i den forvaltningsretlige teori, at nye retlige forhold giver grundlag for krav om genoptagelse, i hvert fald ud fra en lighedsbetragtning for så vidt angår sager, der ligger efter den underkendte afgørelse¹⁰. I Forvaltningsret, Gammeltoft-Hansen m.fl., 1. udgave, Kbh. 1994, side 611, anføres således:

”Ligeledes må borgeren antages at have krav på genoptagelse, hvis der (typisk efterfølgende) fremkommer væsentlige nye retlige forhold – dvs. en væsentlig ændring med tilbagevirkende kraft i det retsgrundlag, der

⁸ Men naturligvis kan berettiget forventning hindre rettelse også ved oprindelige hjemmelsmangler, se Ligningsvejledningen 1993, afsnit A.K.1.2.

⁹ Forvaltningsret, Gammeltoft-Hansen m.fl., 1. udgave, Kbh. 1994, side 611.

¹⁰ Smh. TfS 2001, 290 HD, hvor Højesteret vedrørende fortolkningen af den dagældende SSL § 4, stk. 2, fandt, at det af lovgivningsmagten var forudsat, at genoptagelse alene skulle ske 3 år tilbage fra den første underkendende dom, mens mindretallet derimod lagde afgørende vægt på, at formålet med § 4, stk. 2, måtte anses at være, at andre skatteydere ikke var nødsaget til at anlægge sag for at opnå en materiel rigtig ansættelse. Endvidere den nugældende SSL § 35, stk. 1, nr. 7, hvorefter der kan ske genoptagelse fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første underkendende sag, eller fra det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 5 år forud for underkendelsen af praksis.

forelå på tidspunktet for den oprindelige afgørelse. Noget sådant kan særligt tænkes, hvis en dom eller ombudsmandsudtalelse underkender forvaltningsmyndighedens fortolkning eller administrative praksis i relation til en tilsvarende sag. Det er i denne forbindelse et vanskeligt spørgsmål, om – og i bekræftende fald hvor langt tilbage i tiden – forvaltningen er forpligtet til at ændre sin praksis. Hvor den underkendte administrative afgørelse ikke er af nyere dato end afgørelsen i den sag, der nu begæres genoptaget, vil lighedsbetragtninger i det mindste føre til en pligt til at genoptage sagen til ny realitetsbehandling. Om forvaltningen vil have pligt til at genoptage sager, der ligger før den sag, hvori forvaltningens afgørelse blev underkendt, vil afhænge af, om der vil være nogen mulighed for, at afgørelsen i den sag, der nu begæres genoptaget, vil kunne tænkes ændret. Det må antages, at forvaltningen kun, hvis ændring af den remonstrerede afgørelse på forhånd må anses for udelukket, kan afvise at genoptage sagen.”

2.5 Skattestyrelseslovens fristregler – uddrag af bemærkningerne til lovforslag om ændringer i fristreglerne

Forud for skattestyrelsesloven af 1989 gjaldt som udgangspunkt en 5-årig frist for såvel nedsættelse som forhøjelse af skatteansættelsen. Undtagelse herfra var den dagældende skattestyrelseslovs § 15, stk. 5, hvorefter adgangen til at foretage forhøjelser var begrænset til 3 år, såfremt ansættelsen beroede på et skøn. Ifølge praksis kunne ministeren endvidere bevillingsmæssigt tillade genoptagelse efter udløbet af 5-års fristen.

Med 1989-skattestyrelsesloven blev fristen for genoptagelse generelt forkortet til 3 år. Siden er der foretaget justeringer i denne frist, og reglerne om genoptagelse uden for 3-års fristen er kodificeret og med Lov nr. 381 af 2. juni 1999 objektiveret. Nedenfor er samlet uddrag af de begrundelser, der i bemærkningerne er angivet for de respektive frister for genoptagelse i 1989-skattestyrelsesloven og senere ændringer heraf.

2.5.1 Lov nr. 824 af 19. december 1989 (L6, Folketingsåret 1989/1990)

Om baggrunden for ændringen af fristen for genoptagelse til 3 år anføres i bemærkningerne:

”Der foreslås indført en generel regel om, at en skatteansættelse kan genoptages inden for 3 år, når den skattepligtige fremlægger nye oplysninger. Skattemyndighedernes adgang til at foretage ansættelsesforhøjelser og tidsrummet for adgangen til domstolsprøvelse nedsættes tilsvarende. For at hindre, at væsentlige offentlige hensyn tilsidesættes, foreslås det dog, at ældre ansættelser fortsat kan optages til revision, såfremt der foreligger egentlige strafbare forhold. Ved at nedsætte fristen til 3 år opnås, at borgerne efter 3 år kan være sikre på, at selvangivelsen ikke revideres med krav om yderligere skat til følge.”

2.5.2 Lov nr. 1104 af 20. december 1995 (L104, Folketingsåret 1995/1996)

Med henblik på at forlænge de gældende ansættelsesfrister anmodede Skatteministeren den 13. oktober 1995 Skattelovrådet om en udtalelse vedrørende forslag til ændring af ansættelsesfristerne. Den af Skattelovrådet afgivne udtalelse af 5. november 1995, offentliggjort i TfS 1995, 790, dannede grundlag for fremsættelse af L104, Folketingsåret 1995/1996, om udvidelse af forhøjelsesfristen og kodificering af reglerne om ekstraordinær genoptagelse. Samtidig indførtes en adgang for skattemyndighederne til at foretage reguleringer af skatteansættelser for andre år, som var en direkte følge af den begærede ansættelsesændring, jf. § 35, stk. 2.

Det fremgår af bemærkningerne til loven, at formålet med at afkorte ansættelsesfristerne fra 5 til 3 år grundlæggende var ønsket om at begrænse antallet af gamle skattesager, idet sådanne sager ofte er en uforholdsmæssig belastning for den skattepligtige, og ofte forbundet med uforholdsmæssige administrative omkostninger for myndighederne at behandle sådanne sager.

I bemærkningerne argumenteres der endvidere for, at der dog i særlige tilfælde skulle være en adgang til at gennembryde 3-års fristen:

”De erfaringer, der er gjort med de gældende korte ansættelsesfrister, viser imidlertid, at der er situationer, hvor fristerne afskærer ansættelsesændringer, som det forekommer rimeligt at foretage.

... Det foreslås at bemyndige skatteministeren til at tillade genoptagelse (nedsættelse) efter 3-års-fristens udløb, når forholdene i særlig grad taler derfor (ekstraordinær genoptagelse). Den foreslåede regel vil kunne anvendes til genoptagelse på den skattepligtiges anmodning, når forholdene i særlig grad taler derfor. Herved opnås en mere individuel bedømt adgang til genoptagelse end en fast ansættelsesfrist giver mulighed for. Det tillægges betydning, at der ikke er tale om en bevilling til genoptagelse, således at domstolene i givet fald kan bedømme, om forholdene i særlig grad taler for genoptagelse, f.eks. med henblik på at undgå materielt helt utilfredsstillende ansættelser.”

Med lov nr. 1104 blev som nævnt også foretaget en justering af myndighedernes ansættelsesfrist, idet fristen blev forlænget med 4 måneder. Som begrundelse herfor angives i bemærkningerne, at forhøjelsesfristen herved tillempes nedsættelsesfristen:

”Det foreslås derfor, og for at tilnærme beregningen af ”forhøjelsesfristen” efter § 35 til beregningen af ”nedsættelsesfristen” efter § 4, at skattemyndighederne blot skal have fremsendt en ”agterskrivelse” om en påtænkt skatteforhøjelse inden fristens udløb den 1. maj, for at denne er rettidig. ...

Det skal i den forbindelse bemærkes, at varsles en sådan forhøjelse i perioden 1. januar til 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, bevarer den skattepligtige adgangen til alle indsigelser mod hele den pågældende ansættelse, uanset den 3-årige genoptagelsesfrist i § 4, stk. 1, i skattestyrelsesloven.”

2.5.3 Lov nr. 381 af 2. juni 1999 (L192, Folketingsåret 1998/1999)

Om formålet med lovforslaget anføres:

”Lovforslagets gennemførelse vil dels bidrage til at klargøre skattestyrelsesloven og dermed styrke retssikkerheden, dels skabe mulighed for at smidiggøre og dermed effektivisere administrationen.”

Med lov nr. 381 af 2. juni 1999 opretholdtes den 3-årige frist som udgangspunkt for såvel skatteyder som myndighederne, idet det i bemærkningerne udtrykkeligt anføres, at dette ikke er udtryk for, at det dermed er tilstræbt, at der skal gælde samme frister for skatteyder og for myndighederne:

”Disse ansættelsesfrister har over årene givet anledning til debat, bl.a. fordi de beror på en afvejning af valg mellem skønspregede og objektive regler, og fordi de beror på en afvejning mellem myndighedernes og den skattepligtiges ansvar for en korrekt skatteansættelse. ...

Det foreslås nu, at ansættelsesfristerne samles. Det foreslås, at den gældende ordning med almindelige 3-årige ansættelsesfrister bevares. Dette er ikke udtryk for den opfattelse, at det skal tilstræbes, at der gælder samme ansættelsesfrister for skattepligtige og skattemyndighederne. Der er sådanne forskelle mellem de opgaver, skattemyndighederne er pålagt at udføre, og de beskyttelsesværdige hensyn, der skal tages til skattepligtige, at det ikke giver mening alene herudfra at tilstræbe fælles ansættelsesfrister. Når den gældende ordning med almindelige 3-årige ansættelsesfrister foreslås opretholdt, er det ud fra en betragtning om, at der ikke er væsentlige grunde til at afkorte den gældende almindelige frist for skattepligtiges adgang til at begære sin skatteansættelse genoptaget.

Det foreslås, at betingelserne for at bryde de almindelige ansættelsesfrister objektiviseres, således at skønselementet for skattepligtiges adgang til at få genoptaget skatteansættelser for indkomstår, der ligger mere en tre år forud i tid, reduceres. Det foreslås, at betingelserne for at bryde de almindelige ansættelsesfrister som udgangspunkt gøres fælles for skattepligtige og skattemyndighederne.

Det foreslås, at ansættelsesfristerne lempes, centreret omkring tilfælde, hvor enten den skattepligtige eller skattemyndighederne ikke kan bebrejdes, at skatteansættelsen først foretages på det sene tidspunkt.”

Om baggrunden for den indførte § 35, stk. 1, nr. 7, anføres:

”Forslagets gennemførelse vil bevirke, at behovet for at hver enkelt, der er blevet skatteansat efter en omtvistet skattepraksis, forfølger sin sag til Landsskatteretten og eventuelt ved domstolene, mindskes, med deraf følgende procesbesparelser.”

2.6 Afsluttende bemærkninger

Som anført i indledningen, jf. afsnit 2.1, er det altovervejende hovedhensyn for de skatteprocessuelle regler den materielt rigtige ansættelse. Baggrunden for at adgangen til at foretage ændringer alligevel er begrænset i tidsmæssig henseende, er herefter båret af de samme hensyn, som har motiveret de formueretlige forældelsesregler, således primært hensynet til sikkerhed og klarhed.

Afkortningen af ansættelsesfristerne fra 5 til 3 år med lov nr. 824 af 19. december 1989 var således grundlæggende begrundet i ønsket om at begrænse antallet af gamle sager, idet disse ansås at være forbundet med uforholdsmæssige administrative omkostninger for såvel den skattepligtige som for myndighederne¹¹.

For så vidt angår myndighedernes adgang til at forhøje skatteansættelsen, vil nye oplysninger i henhold til den forvaltningsretlige tilbagekaldelseslære ikke i sig selv give grundlag for, at myndighederne kan ændre ansættelsen. Afvejningen i skattestyrelsesloven er dog overordnet set foretaget således, at hensynet til skatteydere berettigede forventninger inden for 3 år må vige for hensynet til den materielt rigtige ansættelse. Efter udløbet af 3-års fristen træder dette hensyn gradvist i baggrunden, idet genoptagelse alene kan ske i særlige tilfælde, jf. således skattestyrelseslovens § 35.

Skatteydere adgang til at få genoptaget ansættelsen med henblik på en nedsættelse er båret af de samme hensyn som de almindelige forvaltningsretlige regler om remonstration, jf. afsnit 2.4. Udgangspunktet er herefter, at nye oplysninger af væsentlig betydning for sagens udfald giver grundlag for genoptagelse.

På baggrund af gennemgangen ovenfor må det konkluderes, at den almindelige forvaltningsret understøtter en antagelse om, at det ikke i sig selv giver mening at tilstræbe fælles ansættelsesfrister, jf. bemærkningerne til L192, Folketingsåret 1998/1999, idet hensynene til henholdsvis skatteyder og myndighederne ikke er de samme.

At skatteområdet i vidt omfang er karakteriseret ved massesager, har endvidere givet sig udslag i en særlig hensyntagen til en effektiv forvaltning. Eksempelvis SSL § 35, stk. 1, nr. 7, er således, tillige med et lighedshensyn, begrundet i procesbesparende hensyn. Ligeledes er § 35, stk. 2, hvorefter ekstraordinær genoptagelse er betinget af, at der er tale om en indkomstændring på mindst 5.000 kr., et udtryk for, at hensynet til den materielt korrekte ansættelse må vige for administrative/økonomiske hensyn.

Endelig bemærkes, at der ikke på afgiftsområdet er fastsat særlige regler for genoptagelse. Konsekvensen af, at genoptagelsesadgangen ikke – som på skatteområdet – er selvstændigt reguleret, er, at de almindelige formueretlige forældelsesregler bliver afgørende for, om krav kan rejses. Her kan særligt peges på, at retlige vildfarelser ikke giver grundlag for suspension efter 1908-lovens regler, hvormed genoptagelse ikke efter gældende ret kan ske

¹¹ Se L104, Folketingsåret 1995/1996.

i samme omfang som for skattekrav, jf. § 35, stk. 1, nr. 7, i tilfælde, hvor myndighedernes praksis er underkendt ved Landsskatteretten eller ved domstolene i en tilsvarende sag.

3. kapitel Den historiske udvikling

3.1 Indledning

Alle skattekrav, herunder upålignede skattekrav er omfattet af forældelsesloven af 1908, hvorefter statens eller kommunens krav på skatter eller afgifter af offentligretlig natur forældes på 5 år, jf. lov nr. 274 af 22. december 1908, § 1, nr. 4. Sideløbende gælder i henhold til Danske Lov 5-14-4 en 20-årig forældelsesfrist, jf. 1908-loven, § 4.

Ved siden af de almindelige forældelsesregler gælder der endvidere på skatteområdet særlige ansættelsesfrister, idet der i skattestyrelsesloven er fastsat særlig korte frister for såvel skattemyndighedernes forhøjelse af skatteansættelsen som skatteydere adgang til at fremsætte begæring om nedsættelse af en foretaget skatteansættelse.

Karakteristisk for udviklingen i ansættelsesfristerne på skatteområdet er, at disse har vekslet i mellem at være udpræget normative/skønspregede til at udgøre et objektivt grundlag for adgangen til at forhøje henholdsvis nedsætte en skatteansættelse.

I det følgende beskrives udviklingen i fristreglerne i skattestyrelsesloven indtil ændringen til den nugældende formulering med lov nr. 381 af 2. juni 1999. I afsnit 3.2 beskrives reglerne forud for lov nr. 824 af 19. december 1989 (1989-skattestyrelsesloven). Herefter beskrives i afsnit 3.3 de ændringer, der blev gennemført ved 1989-skattestyrelsesloven og i afsnit 3.4 de ændringer, der er gennemført til denne lov.

3.2 Fristreglerne forud for 1989-skattestyrelsesloven

Forud for skattestyrelsesloven af 1989 var der ikke en lovfæstet nedsættelsesfrist på skatteområdet, men ifølge praksis kunne der ske genoptagelse inden for en 5-årig frist. Denne administrative regel udsprang af, at skattesager, som blev afvist af Landsskatteretten efter den dagældende skattestyrelseslovs § 29, stk. 4, kunne indbringes for domstolene inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår¹².

Da en skatteyder således kunne få en skatteansættelse prøvet ved domstolene inden for den nævnte 5-års frist, blev ansøgning om genoptagelse i praksis imødekommet inden for samme frist, når en ligningsmæssig vurdering førte til, at ansættelsen skulle ændres.

I Højesterets dom refereret i U1980.488 fik appellanten ikke medhold i, at fristen for indbringelse for domstolene kunne fraviges som følge af, at myndighederne, på baggrund af at hidtidig praksis var underkendt af domstolene, havde ændret praksis. Af Højesterets præmisser til dommen fremgår, at "[d]en i landsskatteretslovens § 13b fastsatte frist for indbringelse af appellants krav for domstolene er overskredet. Selv om fristen under ganske særlige omstændigheder måtte kunne fraviges, tiltrædes det, at det af appellanten anførte vedrørende ændringer i skattemyndighedernes praksis forud for og efter afsigelsen af de i dommen omtalte højesteretsdomme ikke giver grundlag herfor."

Kompetencen til at tillade administrativ genoptagelse tilkom ifølge praksis skatteministeren, der havde udlagt kompetencen til Statsskattedirektoratet,

¹² Fristen for skatteydere adgang til domstolsprøvelse var oprindeligt 2 år, jf. Lov nr. 144 af 8. juni 1912 om Indkomst- og Formueskat til Staten, § 48.

amtsskatteinspektoraterne og ligningskommissionerne med mulighed for sædvanlig administrativ rekurs. Ifølge praksis kunne ministeren endvidere bevillingsmæssigt tillade genoptagelse efter udløbet af 5-års fristen.

I bemærkningerne til L104, Folketingsåret 1995/1996 anføres, at omfanget af denne praksis ikke er præcis. Videre anføres det, at "[k]erneområdet i denne praksis var tilfælde, hvor der af ligningsmyndigheden var begået ansvarspådragende fejl, eller hvis den forkerte ansættelse skyldtes svig fra tredjemand."

Skattelovrådet angiver i betænkning nr. 1339, side 18, at "[f]or tiden indtil 1990 havde skattemyndighederne da også oparbejdet en praksis, hvorefter der under særlige omstændigheder, navnlig i tilfælde af fejl hos myndighederne eller underkendelse af hidtidig ligningspraksis, bevillingsmæssigt blev givet tilladelse til genoptagelse efter udløbet af fristen for domstolsprøvelse."

Forud for 1989-skattestyrelsesloven var myndighedernes adgang til at forhøje skatteansættelsen alene direkte reguleret i den dagældende skattestyrelseslovs § 15, stk. 5¹³, hvorefter adgangen til at foretage forhøjelser var begrænset til 3 år, såfremt ansættelsen berøede på et skøn.

Baggrunden for den særlig hurtige forældelse af skønsmæssige ansættelser var at beskytte skatteyderen, idet skønnet udgør et område, hvor skatteyderen i sagens natur på et senere tidspunkt vil kunne have vanskeligt ved at skaffe beviser, dokumentation eller andet materiale for at sandsynliggøre sin påstand¹⁴.

Loven indeholdt derimod ingen frist for forhøjelse af ikke-skønsmæssige ansættelser, hvorefter de generelle formueretlige forældelsesregler reelt udgjorde de tidsmæssige begrænsninger for skattemyndighedernes adgang til at opkræve skatter.

3.3 1989-skattestyrelsesloven (lov nr. 824 af 19. december 1989)

Med henblik på at begrænse antallet af gamle skattesager blev ansættelsesfristerne ved lov nr. 824 af 19. december 1989 generelt nedsat til 3 år. Baggrunden var, at de gamle sager udgjorde en uforholdsmæssig belastning for den skattepligtige, samtidig med at det var forbundet med uforholdsmæssige administrative omkostninger for myndighederne at behandle disse sager.

3.3.1 Nedsættelsesfristen

Med indsættelsen af § 4, stk. 1, ved lov nr. 824 af 19. december 1989, blev adgangen til genoptagelse lovfæstet. Skatteansættelsen kunne herefter genoptages inden for 3 år, såfremt

¹³ Bestemmelsen blev oprindelig indsat i statsskattelovens § 34, stk. 1, hvorefter fristen var 2 år. Bestemmelsen blev senere overført til landsskatteretsloven og derefter i 1977 overført til skattestyrelsesloven, jf. lov nr. 281 af 8. juni 1977, § 15, stk. 3.

¹⁴ Skattestyrelsesloven med kommentarer af Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Nielsen, 1. udgave, Kbh 2000, side 437.

den skattepligtige fremlagde nye oplysninger¹⁵. Bestemmelsen havde virkning for ansættelser, der vedrørte 1990 og senere indkomstår¹⁶.

Begæring om genoptagelse efter § 4, stk. 1, skulle indgives inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Hvis den skattepligtiges indkomstår ikke var sammenfaldende med kalenderåret, regnedes fristen fra udløbet af det år, som indkomståret trådte i stedet for.

Klage over afslag på genoptagelse efter § 4, stk. 1, fulgte den almindelige klagevej, der indførtes med 1989-skattestyrelsesloven, således at klage skulle ske til skatteankenævnet og videre til Landsskatteretten¹⁷. Afslag skulle således ikke længere behandles i det administrative rekursystem, dvs. til amtsskatteinspektoratet, statskattedirektoratet og endelig skatteministeren.

Af forarbejderne til loven, jf. L6, Folketingsåret 1989/1990, fremgår endelig, at den dagældende adgang for ministeren til at tillade bevillingsmæssig genoptagelse opretholdtes.

3.3.2 Genoptagelse af afgørelser truffet af et skatteankenævn eller Landsskatteretten

Fristreglen i § 4 omfattede ikke anmodning om genoptagelse vedrørende punkter, hvor et skatteankenævn eller Landsskatteretten havde truffet afgørelse vedrørende samme indkomstår. I dette tilfælde skulle anmodning om genoptagelse indgives til klagemyndigheden.

Ifølge § 22 kan skatteankenævnet efter anmodning fra klageren genoptage en sag, når der forelægges oplysninger, som ikke tidligere har været fremme under sagen, og det skønnes, at de nye oplysninger ville have medført et væsentligt ændret udfald af sagen, hvis de havde foreligget tidligere, jf. stk. 1. Ifølge stk. 2 kan skatteankenævnet endvidere imødekomme en ansøgning om genoptagelse, selv om betingelserne i stk. 1 ikke er opfyldt, hvis nævnet skønner, at særlige omstændigheder taler derfor.

Tilsvarende kan Landsskatteretten efter anmodning genoptage en sag, såfremt der forelægges nye oplysninger, uden at det kan lægges klageren til last, at oplysningerne ikke er fremlagt tidligere, jf. § 29, stk. 1, og selvom betingelserne i stk. 1 ikke er opfyldt, såfremt ganske særlige omstændigheder taler derfor, jf. § 29, stk. 2¹⁸.

15 Ifølge bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L6 1989/1990, anføres det, at det er en betingelse for genoptagelse, at den der fremsætter anmodning herom, dokumenterer eller sandsynliggør, at den tidligere skatteansættelse eller vurdering har været forkert.

16 § 4 blev ophævet med lov nr. 381 af 2. juni 1999, jf. § 1, nr. 4. I loven bestemmes det, jf. § 7, stk. 3, at den hidtidige affattelse af § 4 i skattestyrelsesloven finder anvendelse på anmodninger om genoptagelse, der er indgivet til de statslige told- og skattemyndigheder før lovens ikrafttræden, dvs. inden den 1. juli 1999, jf. § 7, stk. 1, samt på anmodninger om genoptagelse vedrørende indkomstår før 1997.

17 I forbindelse med overflytning af kompetencen for ligningen af juridiske personer bortset fra dødsboer til de statslige told- og skattemyndigheder, jf. ændringslov nr. 1106 af 29. december 1997, § 1, nr. 3, blev klagestrukturen ændret, hvorefter klage over afslag på genoptagelse vedrørende juridiske personer bortset fra dødsboer skulle ske til Landsskatteretten.

18 Landsskatterettens adgang til at ændre egne afgørelser efter § 29 er ikke begrænset af tidsfrister, hvorimod der ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 med virkning for klager indgivet efter 1. juli 1999 blev indført

3.3.3 Forhøjelsesfristen

Samtidig med nedsættelsen af fristen for genoptagelse efter anmodning fra skatteyder nedsattes fristen for myndighedernes adgang til at forhøje ansættelsen og fristen for adgangen til domstolsprøvelse tilsvarende til 3 år, jf. § 35, stk. 1, og § 31, stk. 3.

Ifølge § 35, stk. 1, kunne skattemyndighederne ikke forhøje en ansættelse vedrørende indkomst- og formueskat senere end 3 år efter udløbet af det indkomstår, ansættelsen vedrørte. Hvis indkomståret ikke var sammenfaldende med kalenderåret, regnedes fristen fra udløbet af det kalenderår, indkomståret trådte i stedet for¹⁹.

Skattemyndighederne var herefter afskåret fra under en revisionsmæssig gennemgang at forhøje en skatteansættelse senere end 3 år efter det pågældende indkomstår, uanset om forhøjelsen beroede på et skøn eller ej.

Reglen vedrørende myndighedernes frist for forhøjelse af skatteansættelsen var således reelt en udvidelse af den ovenfor i afsnit 3.2 omtalte § 15, stk. 5, hvorefter forhøjelsesfristen vedrørende skønsmæssige ansættelser var 3 år.

Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår om formålet, jf. Folketingstidende 1989/1990 tillæg A, sp. 257:

”Reglen har sammenhæng med den foreslåede regel i § 8, stk. 1, hvorefter borgeren ikke kan begære genoptagelse af en skatteansættelse efter udløbet af en tilsvarende periode. Efter reglen i § 36 har borgeren heller ikke mulighed for at indbringe en sådan sag for domstolene.

Formålet med den foreslåede regel er at beskytte skatteyderne mod efter længere tids forløb at blive stillet over for yderligere skattekrav.

Bestemmelsen vedrører kun forhøjelse af en skatteansættelse. Nedsættelse eller ophævelse kan altid ske med den begrænsning, at borgernes krav herpå er begrænset af 3-års fristen i § 8, stk. 1.”

Det fremgår videre af bemærkningerne, at forhøjelsesfristen ikke var til hinder for, at myndighederne i forbindelse med en bevillingsmæssig genoptagelse af ansættelsen efter udløbet af 3-års fristen kunne foretage forhøjelser på enkelte punkter vedrørende samme indkomstår, når blot nettoresultatet af ansættelsesændringen var en nedsættelse. Synspunktet bag bestemmelsen var således, at borgerne måtte tåle det vilkår for bevillingen til genoptagelse, at der kunne foretages modregning for skattemyndighedernes eventuelle krav for det samme år.

Ifølge § 35, stk. 2, kunne skattemyndighederne, såfremt der efter udløbet af fristen i stk. 1 blev konstateret ændringer i grundlaget for en ansættelse, ved ansættelsen for senere indkomstår, dvs. indkomstår som lå inden for den almindelige 3-årige ansættelsesfrist, lægge disse ændringer til grund. Dette gjaldt dog ikke, i det omfang ansættelsen beroede på et skøn.

Selve ansættelsen for de tidligere år kunne således ikke forhøjes. Som anvendelsesområde for bestemmelsen er i forarbejderne nævnt det tilfælde, hvor det efterfølgende konstateres,

tidsmæssige begrænsninger for skatteankenævnenes kompetence til at genoptage egne afgørelser.

¹⁹ Ansættelsesændringen skulle udsendes inden udløbet af fristen for at være rettidig, jf. TfS 1994, 725.

at et afskrivningsgrundlag i et tidligere indkomstår var forkert ansat. I disse situationer kunne skattemyndighederne herefter lægge afskrivningsgrundlaget, som det ville have set ud, hvis der var foretaget ansættelsesændringer i relevante tidligere år, til grund ved ansættelsen i de indkomstår, hvor ændringer kunne ske.

Ifølge § 35, stk. 3, blev fristen efter stk. 1 suspenderet, såfremt nogen forsætligt eller groft uagtsomt havde bevirket, at skattemyndighederne havde foretaget en ansættelse eller en vurdering på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Fristen regnedes da fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse²⁰.

Når en ansættelse var påklaget, fandt den almindelige 3-års frist efter stk. 1 ikke anvendelse på forhøjelser vedrørende det påklagede forhold, jf. § 35, stk. 4.

Ifølge betænkning nr. 1339 fra Skattelovrådet, side 17, kan bestemmelsen i stk. 4 (senere stk. 5) ikke antages at hjemle adgang til enhver forhøjelse vedrørende det indkomstår, der er påklaget. Anvendelsesområdet for bestemmelsen vil derimod være forhøjelser, der udspringer af de samme faktiske omstændigheder, som har ligget til grund for den påklagede ansættelse.

3.4 Ændringslove til 1989-skattestyrelsesloven

3.4.1 Lov nr. 1104 af 20. december 1995 (L104, Folketingsåret 1995/1996)

Den i 1990 indførte frist for nedsættelse respektive forhøjelse af skatteansættelser viste sig at være urimelig kort i visse situationer.

Eksempelvis ligningen af koncerner med afdelinger i udlandet, udnyttelse af resultaterne af større kontrolaktioner mod eksempelvis skattearrangementer, og efterregulering af taksationer som følge af manglende selvangivelse var vanskelige at nå inden for den dagældende forhøjelsesfrist, jf. bemærkningerne til L104, Folketingsåret 1995/1996. Samme sted anføres det, at nedsættelsesfristen udelukkede nedsættelser, eksempelvis som følge af efterfølgende reguleringer af skattepligtige udbetalinger som eksempelvis løn, pension, uddannelsesstøtte eller arbejdsløshedsunderstøttelse, efterfølgende reguleringer af salgssummer eller erstatninger, efterfølgende reguleringer som følge af et aftalt skatteforbehold, samt omgørelse.

Med henblik på at forlænge de gældende ansættelsesfrister anmodede Skatteministeren den 13. oktober 1995 Skattelovrådet om en udtalelse vedrørende forslag til ændring af ansættelsesfristerne. Den af Skattelovrådet afgivne udtalelse af 5. november 1995, offentliggjort i TfS 1995, 790, dannede grundlag for fremsættelse af L104, Folketingsåret 1995/1996 om udvidelse af forhøjelsesfristen og kodificering af reglerne om ekstraordinær genoptagelse.

Samtidig indførtes en adgang for skattemyndighederne til at foretage reguleringer af

²⁰ I en intern meddelelse udsendt af Told- og Skattestyrelsen, offentliggjort i TfS 1997, 156, redegøres for forholdet mellem skattestyrelseslovens § 35, stk. 4 (tidligere stk. 3) og skattekontrollovens straffebestemmelser.

skatteansættelser for andre år, som var en direkte følge af den begærede ansættelsesændring, jf. § 35, stk. 2. Sådanne konsekvensændringer var herefter ikke bundet af den almindelige 3-års frist efter § 35, stk. 1.

3.4.1.1 Udvidelse af forhøjelsesfristen

Med lov nr. 1104 af 20. december 1995 blev forhøjelsesfristen udvidet, hvorefter fristen for forhøjelse løber fra selvangivelsesfristen den 1. maj frem for som hidtil fra indkomstårets udløb. Skattemyndighederne skal således blot have fremsendt en agterskrivelse om den påtænkte skatteforhøjelse inden fristens udløb den 1. maj, for at denne er rettidig.

Herved blev beregningen af forhøjelsesfristen efter § 35 tilnærmet beregningen af nedsættelsesfristen efter § 4.

For at gennemtvinge en hurtig afklaring af en sådan rettidig agterskrivelse skal den varslede ansættelsesforhøjelse være gennemført inden den 1. august samme år for at være rettidig, dog således at en overskridelse af fristen kan aftales med den skattepligtige med henblik på at give den skattepligtige bedre tid til at varetage sine interesser.

Fristen for indbringelse for domstolene af sager der er afvist af Landsskatteretten, jf. § 31, stk. 3, blev med samme lovændring tilsvarende forlænget²¹.

3.4.1.2 Ekstraordinær genoptagelse – SSL § 4, stk. 2

Ved indsættelsen af § 4, stk. 2, ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 blev adgangen til ekstraordinær genoptagelse lovfæstet. Ifølge § 4, stk. 2 kunne Skatteministeren tillade, at en genoptagelsesansøgning, som nævnt i stk. 1, 1. pkt., der var fremsat skriftligt efter udløbet af fristen i stk. 1, 2. pkt., skulle imødekommes, når forholdene i særlig grad talte derfor.

Af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 1995/1996 tillæg A, sp. 2585 fremgår om baggrunden for bestemmelsen:

”Den foreslåede regel vil kunne anvendes til genoptagelse på den skattepligtiges ansøgning, når forholdene i særlig grad taler derfor. Herved opnås en mere individuel bedømt adgang til genoptagelse end en fast ansættelsesfrist giver mulighed for. Det tillægges betydning, at der ikke er tale om en bevilling til genoptagelse, således at domstolene i givet fald kan bedømme, om forholdene i særlig grad taler for genoptagelse, f.eks. med henblik på at undgå materielt helt utilfredsstillende ansættelser.”

§ 4, stk. 2, havde virkning fra indkomståret 1990, svarende til ikrafttrædelsestidspunktet for den dagældende skattestyrelseslov²².

Kompetencen til at afgøre ansøgninger om ekstraordinær genoptagelse er i henhold til sagsudlægningsbekendtgørelsen udlagt til de regionale told- og skattemyndigheder med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen.

²¹ Denne frist blev ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 begrænset til 3 måneder efter, at afvisningen er sket, jf. skattestyrelseslovens § 31, stk. 3, 2. pkt.

²² Se note 20 i betænkningen vedr. ophævelsen af § 4.

§ 4, stk. 2's anvendelsesområde²³

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse efter § 4, stk. 2, omfattede som udgangspunkt tilfælde, hvor den skattepligtige var blevet beskattet af en indtægt, der efterfølgende var blevet reguleret, således at den skattepligtige indkomst var mindre end forudsat ved skatteansættelsen, og tilsvarende hvis en udgift var fratrukket ved skatteansættelsen, og det efterfølgende viste sig, at den fradragsberettigede udgift var større, jf. bemærkningerne til L104, Folketingsåret 1995/1996.

I bemærkningerne til bestemmelsen anførtes endvidere, at bemyndigelsen omfattede genoptagelse som følge af, at et vilkår om skatteforbehold i en privatretlig aftale, der lå til grund for skatteansættelsen, blev aktuelt, og genoptagelse som følge af at en omgørelse af en privatretlig disposition, der lå til grund for skatteansættelsen, tillagdes skattemæssig virkning. Endvidere omfattedes tilfælde, hvor der var begået fejl ved ligningen, der måtte anses for ansvarspådragende for myndighederne, eller hvor den urigtige ansættelse skyldtes svig fra tredjemand.

Det anførtes udtrykkeligt i bemærkningerne, at bemyndigelsen i § 4, stk. 2, ikke omfattede Ligningsrådets kompetence efter § 30, stk. 3, i den dagældende afskrivningslov § 7 i varelagerloven eller § 5 i husdyrbesætningsloven til at tillade efterfølgende af- eller nedskrivninger.

Endelig omfattede genoptagelsesadgangen tilfælde, hvor hidtidig ligningsmæssig praksis var blevet tilsidesat af Landsskatteretten eller af domstolene. Ifølge bemærkningerne forudsattes den hidtidige administrative praksis som gengivet i Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1993-9 videreført.

Genoptagelse i tilfælde af underkendelse af praksis - TSS-cirkulære 1993-9

En underkendende kendelse eller dom gav ikke i sig selv grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter § 4, stk. 2, jf. cirkulære nr. 71 af 12. april 1996, pkt. 5.3. Den udvidede adgang til genoptagelse forudsatte således, at Told- og Skattestyrelsen havde udstedt et genoptagelsescirkulære.

Efter TSS-cirkulære 1993-9 udsender Told- og Skattestyrelsen for at sikre en ensartet behandling af skatteyderne særlige genoptagelsescirkulærer, der giver adgang til genoptagelse med hensyn til indkomstår, der ligger indtil 3 år (5 år) forud for den første underkendende afgørelse.

Ifølge cirkulæret udsendes sådanne genoptagelsescirkulærer, når

- a) Højesteret har taget stilling til hidtidig ligningspraksis ved enten selv at underkende den eller at stadfæste en underkendende landsretsdom,
- b) en for Højesteret anlagt appelsag vedrørende en underkendende landsretsdom hæves på Skatteministeriets foranledning,
- c) landsrettens underkendende dom ikke er appelleret inden udløbet af ankefristen,
- d) en ved landsretten anlagt sag vedrørende en underkendende landsretsafgørelse hæves på Skatteministeriets foranledning,

²³ Adgangen til genoptagelse efter § 4, stk. 2, er nærmere omtalt i cirk. nr. 71 af 12. april 1996, pkt. 5.3.

e) en underkendende landsskatteretsafgørelse ikke indbringes for domstolene.

Genoptagelse på baggrund af, at praksis er underkendt udover det i cirkulæret angivne, er alene indrømmet, såfremt individuelle forhold taler herfor. Told- og Skattestyrelsen har således i visse tilfælde tilladt genoptagelse i tilfælde, hvor den kommunale skattemyndighed inden udløbet af 3-års fristen for ordinær genoptagelse efter SSL § 4, stk. 1, har givet et konkret genoptagelsestilsagn, selv om kommunen ikke havde kompetence til at give et sådant tilsagn²⁴.

Generelle betingelser for ekstraordinær genoptagelse efter § 4, stk. 2

Det var en forudsætning for ekstraordinær genoptagelse efter § 4, stk. 2, at genoptagelsesansøgningen var fremsat uden unødigt ophold overfor skattemyndighederne (vejledende 3 måneder), efter at den skattepligtige er kommet i besiddelse af de oplysninger, der berettiger til ekstraordinær genoptagelse²⁵. Det er endvidere en forudsætning, at ansættelsesændringen er af en vis størrelse, hvilket krav normalt anses at være opfyldt ved indkomståndringer på i alt 3000 kr. eller mere for et indkomstår.

3.4.2 Lov nr. 491 af 12. juni 1996 (L256, Folketingsåret 1995/1996)

Adgangen til at foretage konsekvensændringer, jf. § 4, stk. 3, vedrørende ekstraordinær genoptagelse blev ved lov nr. 491 af 12. juni 1996 udvidet, således at konsekvensændringer tilsvarende kunne gennemføres i forbindelse med ordinær genoptagelse.

3.4.3 Lov nr. 131 af 25. februar 1998 (L84, Folketingsåret 1997/1998)

Med lov nr. 131 af 25. februar 1998 blev § 4, stk. 2, ændret ved indsættelse af et nyt 2. pkt. i § 4, stk. 2. En ansøgning om genoptagelse efter § 4, stk. 2, fremsat af en skattepligtig omfattet af skattekontrollovens § 3 B, som følge af en udenlandsk skattemyndigheds forhøjelse vedrørende en kontrolleret transaktion, skulle herefter altid imødekommes. Samtidig blev fristen for skattemyndighedernes adgang til at foretage transfer pricing-korrektioner, forlænget med 2 år. For skattepligtige omfattet af skattekontrollovens § 3 B udløber fristen for forhøjelse af skatteansættelsen vedrørende kontrollerede transaktioner herefter i det 6. indkomstår efter indkomstårets udløb, jf. § 35, stk. 1, 4. pkt²⁶.

Baggrunden for forlængelsen af fristen i denne type sager var, at transfer pricing-sager ofte er særdeles komplicerede, tidskrævende og forudsætter udveksling af oplysninger med udenlandske myndigheder, samt at ligningsmyndigheden skal indhente en godkendelse fra Told- og Skattestyrelsen.

Af bemærkningerne til L84, Folketingsåret 1997/1998 fremgår, at det med samme lov indførte krav om dokumentationsgrundlag i virksomhederne betyder, at virksomhederne ikke efterfølgende skal indhente den fornødne dokumentation, hvormed forlængelsen af tidsfristen ikke vil medføre en uforholdsmæssig belastning for den skattepligtige, samt at fristen for transfer pricing-korrektioner ikke efter forlængelsen ville blive længere, end fristen i de lande vi normalt sammenligner os med.

24 Hanne Søgaard Hansen, SR-Skat 2/99, side 149.

25 Se Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.2.

26 Bestemmelsen fremgår nu af § 34, stk. 4.

Samtidig med forlængelsen af fristen for myndighedernes forhøjelse af ansættelsen ophævedes tidsbegrænsningen for muligheden for genoptagelse af skatteansættelsen på skatteyderens foranledning som følge af en udenlandsk myndigheds transfer pricing-regulering, jf. § 4, stk. 2, 2. pkt.

Den indførte regel om genoptagelse, jf. § 4, stk. 2, 2. pkt., havde virkning fra lovens ikrafttrædelsestidspunkt, mens § 35, stk. 1, 4. pkt., havde virkning for indkomstår, hvor varslingsfristen ikke var udløbet den 1. januar 1998.

4. kapitel Frist- og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet - Gældende ret

4.1 Indledning

Udtrykket fristregler udgør de regler i skattestyrelsesloven, der fastsætter de tidsmæssige grænser for, hvor længe der kan ske ligningsmæssige ændringer i selve ansættelsen af indkomsten for et givent indkomstår. Fristreglerne omfatter såvel ansættelsesændringer på foranledning af skattemyndighederne som ansættelsesændringer efter anmodning fra den skattepligtige.

Udtrykket forældelsesregler bruges på de regler, der regulerer, om skattemyndighederne kan inddrive selve skattekravet, eller om den skattepligtige kan tilbagesøge for meget betalt skat²⁷.

Mens fristreglerne derved er knyttet til selve skatteansættelsen, vedrører forældelsesreglerne selve skattekravet.

Med lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev ansættelsesfristerne ændret og samlet i §§ 34 og 35, og området for adgangen til at bryde de ordinære ansættelsesfrister (fristgennembrud) blev justeret. Betingelserne for at bryde ansættelsesfristerne er således som udgangspunkt fælles for skattepligtige og skattemyndighederne.

Reglerne om forældelse af skattekrav findes i 1908-loven, jf. lov nr. 274 af 22. december 1908 og i Danske Lov 5-14-4. Efter 1908-loven gælder en 5-årig forældelsesregel, mens DL 5-14-4 indeholder en absolut regel om 20-årig forældelse. De formueretlige forældelsesregler gælder for alle skattekrav, medmindre der i særlige bestemmelser er fastsat undtagelser hertil, jf. f.eks. ligningslovens § 32 F²⁸. Såvel pålignede som ikke pålignede skattekrav omfattes endvidere af 1908-loven, mens alene pålignede skattekrav omfattes af DL 5-14-4.

Frist- og forældelsesreglerne gælder sideløbende. Beregningen af fristerne samt betingelserne for suspension og afbrydelse er imidlertid forskellige for henholdsvis de formueretlige forældelsesregler og fristreglerne i skattestyrelsesloven. Foretages en ændring af skatteansættelsen således uden for den ordinære ansættelsesfrist med hjemmel i skattestyrelseslovens § 35, vil der kunne være tale om, at ændringen er foretaget efter udløbet af de formueretlige forældelsesregler, hvormed det af skatteansættelsen afledte skattekrav vil være forældet.

De formueretlige forældelsesregler regulerer ligeledes krav på moms og afgifter. Da der imidlertid ikke, som på skatteområdet, gælder særlige fristregler på moms- og

²⁷ Begrebsanvendelsen er den samme som i betænkning nr. 1339/1997, pkt. 3.

²⁸ Om ligningslovens § 32 F henvises til afsnit 4.4.2.4 nedenfor.

afgiftsområdet, bliver de almindelige formueretlige forældelsesregler afgørende for, om et krav kan gøres gældende.

Fristerne for hhv. at opkræve, efteropkræve samt anmode om tilbagebetaling af told- og importafgiftsbeløb er direkte fastsat i Rådets Forordning (EØF) 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en toldkodeks (toldkodeksen) samt den i medfør heraf udstedte Kommissionsforordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til toldkodeksen (gennemførelsesbestemmelserne).

Fristreglerne i toldkodeksen fastsætter ligesom reglerne i SSL §§ 34 og 35 de tidsmæssige grænser for, hvor længe myndighederne kan foretage opkrævning og efteropkrævning af told, samt hvor længe en virksomhed kan tilbagesøge toldbeløb. Såfremt myndighederne eller virksomheden ikke har foretaget en opkrævning, hhv. tilbagesøgning af toldbeløb inden for disse frister, vil kravene hermed ikke længere kunne gøres gældende.

De formueretlige regler gælder ved siden af fristreglerne i toldkodeksen, således at krav på tilbagebetaling og efterbetaling af toldbeløb er omfattet af de formueretlige forældelsesregler.

Nedenfor beskrives i afsnit 4.2 ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven. I afsnit 4.3 omtales de særlige fristregler på toldområdet og i afsnit 4.4 de formueretlige forældelsesregler. I afsnit 4.5 beskrives samspillet mellem fristreglerne i skattestyrelsesloven og de formueretlige forældelsesregler. Endelig beskrives i afsnit 4.6 statskattelovens § 42.

4.2 Ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven

4.2.1 Ansættelsesfristerne generelt

Skattestyrelseslovens § 34 regulerer de almindelige 3-årige ansættelsesfrister for henholdsvis skattemyndighedernes adgang til at foretage eller ændre skatteansættelsen og den skattepligtiges adgang til genoptagelse. Bestemmelsen svarer til de tidligere bestemmelser i skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, og § 35, stk. 1.

Adgangen til at foretage skatteansættelser efter udløbet af fristen i skattestyrelseslovens § 34 (fristgennembrud) reguleres i skattestyrelseslovens § 35. Bestemmelsen vedrører såvel ekstraordinær skatteansættelse efter anmodninger fra den skattepligtige som på skattemyndighedernes initiativ.

Skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 omfatter dels fristerne for adgangen til ændringer i en skatteansættelse, hvilket skatteteknisk beskrives som omligning, dels fristerne for førstegangsansættelse, jf. bestemmelsernes ordlyd²⁹.

Det bemærkes, at ligningsfristen i skattestyrelseslovens § 3, stk. 1, alene indeholder en tidsmæssig kompetenceafgrænsning for den skatteansættende myndighed. Reglerne i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 sætter derimod den ydre ramme for forhøjelser såvel for

²⁹ Det skal bemærkes, at berigtigelse af fejl eller forglemmelser, der alene vedrører udfærdigelsesform, ikke omfattes af fristreglerne. Der kan f.eks. være tale om en rettelse af stave- eller skrivefejl.

den kommunale skattemyndighed som for de regional told- og skattemyndigheder, Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet.

Statsskattelovens § 42³⁰ og dødsboskattelovens § 87 hjemler en særlig adgang til at foretage indeholdelse af efterbetaling af for lidt erlagt skat, uanset at der ikke er sket ændring af skatteansættelsen. Ansættelsesfristerne gælder også for sådanne efterbetalinger³¹.

Af de almindelige bemærkninger til L192, Folketingsåret 1998/1999 fremgår om skattestyrelseslovens §§ 34 og 35:

”Disse ansættelsesfrister har over årene givet anledning til debat, bl.a. fordi de beror på en afvejning af valg mellem skønsprægede og objektive regler, og fordi de beror på en afvejning mellem myndighedernes og den skattepligtiges ansvar for en korrekt skatteansættelse.

Bl.a. har Skattelovrådet afgivet udtalelser herover i efteråret 1995, jf. Tidsskrift for Skatter og Afgifter, side 1650, og foråret 1997, jf. betænkning nr. 1339 fra 1997.

Det foreslås nu, at ansættelsesfristerne samles.

Det foreslås, at den gældende ordning med almindelige 3-årige ansættelsesfrister bevares. Dette er ikke udtryk for den opfattelse, at det skal tilstræbes, at der gælder samme ansættelsesfrister for skattepligtige og skattemyndighederne. Der er sådanne forskelle mellem de opgaver, skattemyndighederne er pålagt at udføre, og de beskyttelsesværdige hensyn, der skal tages til skattepligtige, at det ikke giver mening alene herudfra at tilstræbe fælles ansættelsesfrister. Når den gældende ordning med almindelige 3-årige ansættelsesfrister foreslås opretholdt, er det ud fra en betragtning om, at der ikke er væsentlige grunde til at afkorte den gældende almindelige frist for skattepligtiges adgang til at begære sin skatteansættelse genoptaget.

Det foreslås, at betingelserne for at bryde de almindelige ansættelsesfrister objektiviseres, således at skønselementet for skattepligtiges adgang til at få genoptaget skatteansættelser for indkomstår, der ligger mere end tre år forud i tid, reduceres.

Det foreslås, at betingelserne for at bryde de almindelige ansættelsesfrister som udgangspunkt gøres fælles for skattepligtige og skattemyndighederne.

Det foreslås, at ansættelsesfristerne lempes, centreret omkring tilfælde, hvor enten den skattepligtige eller skattemyndighederne ikke kan bebrejdes, at skatteansættelsen først foretages på det sene tidspunkt.”

Af cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999³² til skattestyrelsesloven, pkt. 4.1., fremgår om fristgennembrudsreglerne:

”Betingelserne for at bryde de almindelige ansættelsesfrister er som udgangspunkt gjort fælles for skattepligtige og skattemyndighederne. Men i praksis vil alene kriterierne i § 35, stk. 1, nr. 1-5 være fælles for skattepligtige og skattemyndighederne, idet kriteriet efter nr. 6 er formet for at undgå for lave skatteansættelser, kriteriet efter nr. 8 er formet under hensyn til det statslige tilsyn med kommunerne, og kriterierne efter nr. 7 og 9 er formet for at undgå for høje skatteansættelser.

Betingelserne for at bryde de almindelige ansættelsesfrister er på visse områder lempet i forhold til gældende ret, centreret omkring de tilfælde, hvor enten den skattepligtige eller skattemyndighederne ikke kan bebrejdes, at skatteansættelsen først foretages på det sene tidspunkt.”

Ifølge cirkulæret gælder fristreglerne ikke i tilfælde, hvor en domstol hjemviser en skatteansættelse, der er forelagt domstolen til prøvelse, til fornyet behandling hos ligningsmyndigheden eller tilfælde, hvor der indgås forlig under en retssag.

Endelig gælder fristerne ikke skattemyndighedernes adgang til at søge et tab for manglende

30 Se endvidere nedenfor afsnit 4.6.

31 Se betænkning 1339/1997, pkt. 3.1.

32 Cirkulæret er ophævet og indskrevet i procesvejledningen, jf. cirkulære nr. 172 af 20. september 2001.

skattebetaling, typisk som følge af urigtig selvangivelse, erstattet af den skattepligtige. Fristerne gælder heller ikke skattepligtiges adgang til at søge tab som følge af for meget betalt skat erstattet af det offentlige. Sådanne erstatningskrav er alene begrænset af forældelsesreglerne i 1908-loven og Danske Lov 5-14-4, men ansættelsesfristerne er af betydning for afgørelsen af, om der er lidt et tab, jf. nævnte cirkulære.

Lov nr. 381 af 2. juni 1999 trådte i kraft den 1. juli 1999, jf. § 7, stk. 1. Lovens §§ 34 og 35 har virkning for skatteansættelser, der foretages vedrørende indkomståret 1997 og følgende år. Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, har dog virkning for underkendende Landsskatteretskendelser eller domme, der afsiges efter lovens ikrafttræden, men genoptagelse af skatteansættelser for indkomstår før 1997 er betinget af, at eventuelle afledte konsekvensændringer af skatteansættelser af den skattepligtige eller dennes ægtefælle for samme eller andre indkomstår gennemføres.

Særligt om den hidtidige affattelse af skattestyrelseslovens § 4 bemærkes, at denne finder anvendelse på anmodninger om genoptagelse, der er indgivet til de statslige told- og skattemyndigheder før lovens ikrafttræden, samt på anmodninger om genoptagelse vedrørende indkomståret før 1997, jf. Lov nr. 381 af 2. juni 1999, § 7, stk. 3.

4.2.2 Fristregler og ændringskompetence

Fristerne for skattemyndighedens og den skattepligtiges adgang til at ændre en skatteansættelse er med de nye bestemmelser i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 blevet udvidet kompetencemæssigt til nu ikke alene at vedrøre ansættelser fra den kommunale ligningsmyndighed, men også ansættelser foretaget af en regional told- og skattemyndighed, Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet. Disse myndigheders adgang til at ændre egne ansættelser er hermed begrænset, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 1, ligesom den skattepligtiges adgang til at begære disse myndigheders ansættelser genoptaget efter skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, er tilsvarende begrænset.

Fristreglerne gælder derimod ikke for skatteankenævnene og Landsskatteretten. Disse klageorganers adgang til at ændre skatteansættelser i forbindelse med en klagebehandling er særskilt reguleret i skattestyrelseslovens § 21, stk. 4, 2. pkt. og § 28, stk. 1, 2. pkt. Skatteankenævnene og Landsskatteretten har adgang til genoptagelse af skatteansættelser og foretagelse af ændringer heri, hvor ansættelsesændringen er en følge af en klage.

Landsskatteretten og skatteankenævnene kan ikke på eget initiativ genoptage en sag, som myndigheden tidligere har behandlet, men kan alene genoptage efter anmodning fra den skattepligtige.

For skatteankenævns vedkommende gælder efter skattestyrelseslovens § 22, stk. 1, at et skatteankenævn efter anmodning fra en klager kan genoptage en tidligere truffet afgørelse, hvis der fremlægges nye oplysninger af væsentlig betydning for sagens udfald. Tilsvarende gælder for Landsskatterettens egne afgørelser, jf. skattestyrelseslovens § 29, stk. 1, dog med den yderligere betingelse, at det ikke må kunne lægges klageren til last, at de nye oplysninger ikke er fremlagt tidligere. Der er i skattestyrelseslovens § 22, stk. 1, nr. 1-4, fastsat frister, inden for hvilke de nye oplysninger skal foreligge.

For såvel skatteankenævnene som for Landsskatteretten gælder endelig, at en tidligere

afgørelse kan genoptages efter anmodning fra klageren, hvis ganske særlige omstændigheder taler derfor, jf. skattestyrelseslovens §§ 22, stk. 2, og 29, stk. 2.

Hvis et skatteankenævn eller Landsskatteretten har taget stilling til et givent forhold, idet skatteansættelsen har været påklaget, skal en eventuel genoptagelsesansøgning fra den skattepligtige behandles af den aktuelle klageinstans. Er en sag påklaget, kan ligningsmyndigheden således som udgangspunkt ikke længere genoptage sagen vedrørende det påklagede punkt.

Foreligger der et tilfælde omfattet af fristgennembrudsreglerne i § 35, stk. 1, er der dog hjemmel til, at ligningsmyndigheden kan foretage forhøjelser eller nedsættelser vedrørende det påklagede punkt, inden for eller uden for fristerne i § 34, uanset at skatteankenævnet, Landsskatteretten eller Ligningsrådet har taget stilling. Dette fremgår af skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, og er en nyskabelse i forhold til de tidligere regler³³. Det bemærkes, at klageinstansen ikke har kompetence til af egen drift at genoptage en sag i disse situationer.

Kompetencen til at afgøre, om en genoptagelsesansøgning skal imødekommes, tilkommer skattemyndigheden selv. Et afslag på en genoptagelsesansøgning kan endvidere påklages på samme måde som en skatteansættelse og i sædvanlig instansfølge.

Er der klaget over nægtelse af genoptagelse til skatteankenævnet eller Landsskatteretten, vil den retlige sanktion fra disse myndigheder være pålæg om genoptagelse, hvis de finder, at genoptagelse skulle have fundet sted. Ved klage over den kommunale skattemyndigheds afslag på en ansøgning efter § 34, stk. 2, eller § 35 om genoptagelse af en skatteansættelse kan skatteankenævnet dog vælge, hvis klageren er enig deri, og genoptagelse findes berettiget, at genoptage skatteansættelsen i stedet for at pålægge den kommunale skattemyndighed at genoptage skatteansættelsen, jf. skattestyrelseslovens § 21A³⁴.

4.2.3 Ordinær skatteansættelse

4.2.3.1 Agterfristen for skattemyndighederne, skattestyrelseslovens § 34, stk. 1.

Den almindelige frist for skattemyndighedernes adgang til at varsle en forhøjelse af en skatteansættelse udløber den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 1. Bestemmelsen udgør dermed hovedreglen for skattemyndighedernes adgang til ansættelsesforhøjelser og svarer til den tidligere skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, 1. pkt.

³³ Se om § 35, stk. 4, nedenfor afsnit 4.2.4.2.13.

³⁴ Det bemærkes, at ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, er formuleret som en bevillingsregel og kræver særlig tilladelse. Adgangen til at behandle ansøgninger om ekstraordinære genoptagelser er efter denne bestemmelse udlagt til told- og skatteregionerne, og klage over nægtelse af genoptagelse skal ske til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsen, jf. bek. nr. 520 af 25. juni 2002, §§ 6 og 22, stk. 1, nr. 1. I sager, hvor en eventuel fejl er begået af ToldSkat Selskabsrevisionen som skatteansættende myndighed, er kompetencen henlagt til ToldSkat Selskabsrevisionen, jf. bek. § 13, stk. 1, nr. 5. Endelig tilkommer kompetencen Told- og Skattestyrelsen i sager, hvor fejlen er begået af styrelsen eller Ligningsrådet som skatteansættende myndighed, jf. § 14.

Den varsling, der skal foretages inden fristen, udgøres af agterskrivelsen, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4. Det fremgår af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 34, at en agterskrivelse ikke må afsendes, hvis ikke skattemyndigheden på afsendelsestidspunktet i øvrigt er i besiddelse af det fornødne grundlag for at gennemføre den varslede ansættelsesændring. En agterskrivelse skal i øvrigt indeholde en begrundelse, således at den skattepligtige kan tage stilling til, om ændringen er rigtig.

Det bemærkes, at agterfristen ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev lovbestemt til at udgøre 15 dage regnet fra agterskrivelsens datering. Hvis skattemyndigheden ikke vil følge agterskrivelsen, skal en ny udsendes, jf. TfS 1997, 105LSR³⁵.

Ifølge bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 34 gælder bestemmelsen ikke i det omfang, der i anden lovgivning er fastsat særlige regler om efterbeskatning, jf. f.eks. etableringskontoloven og pensionsbeskatningslovens § 18 A.

4.2.3.2 Den skattepligtiges adgang til genoptagelse - skattestyrelseslovens § 34, stk. 2

Skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, er en videreførelse af den hidtil gældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, og er udtryk for en lovbestemt remonstrationsadgang for borgeren. Fristen for den skattepligtiges fremsættelse af en genoptagelsesansøgning er 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Det bemærkes, at en ansøgning, der er indgået rettidigt til en myndighed, men skal behandles af en anden myndighed, anses for rettidig, idet der efter den almindelige vejledningsforpligtelse i forvaltningslovens § 7 er pligt til at videresende ansøgningen til rette myndighed.

Det antages, at den skattepligtige har et egentligt retskrav på genoptagelse, såfremt betingelserne er opfyldt³⁶.

Ansøgningen om genoptagelse skal være ledsaget af oplysninger, der kan begrunde ændringen^{37,38}. Oplysninger kan udgøre oplysninger af såvel faktisk som retlig karakter, herunder formelle indsigelser vedrørende den tidligere foretagne skatteansættelse³⁹. Som et

35 I Skattestyrelsesloven med kommentarer af Poul Bostrup m.fl., 1. udgave, Kbh. 2000, side 448, diskuteres, hvorvidt 2. agterskrivelse skal ligge inden for fristen i skattestyrelseslovens § 34. Det anføres, at alene såfremt den nye agterskrivelse indeholder en varsling af en helt anden skatteansættelse med krav af en anden beløbsmæssig størrelse, må den være for sen, såfremt denne anden agterskrivelse ligger efter fristens udløb.

36 Se hertil Vestre Landsrets dom refereret i TfS 1997, 713.

37 Kravene til, hvornår der kan ske genoptagelse, skærpes, desto højere myndigheden organisatorisk er placeret. Et skatteankenævns genoptagelse af egne sager kræver ifølge SSL § 22, at der "forelægges nævnet oplysninger, som ikke tidligere har været fremme i sagen, og det skønnes, at de nye oplysninger ville have medført et væsentligt ændret udfald af sagen, hvis de havde foreligget tidligere". Med hensyn til Landsskatterettens genoptagelse af egne sager kræves i henhold til skattestyrelseslovens § 29 det samme som efter § 22, blot med den skærpende tilføjelse, at forholdet ikke må kunne lægges borgeren til last.

38 Ifølge bemærkningerne til L6, Folketingsåret 1989/1990, hvorved den tidligere § 4, stk. 1, i skattestyrelsesloven blev indført, skal kravet om nye oplysninger forstås således, at den skattepligtige skal dokumentere eller sandsynliggøre, at den tidligere skatteansættelse har været forkert.

eksempel på et retligt anbringende, der vil kunne medføre ordinær genoptagelse, kan anføres, at en skattepligtig har selvangivet en ejendomsavance som erhvervet som led i næring, medens der rettelig er tale om en ejendomsavance omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven⁴⁰.

Ifølge bestemmelsens ordlyd skal de nye oplysninger kunne begrunde ændringen. Der skal med andre ord være årsagssammenhæng mellem oplysningerne og den ændrede skatteansættelse⁴¹. Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.1.1.2, udtrykker forholdet således, at borgeren har retskrav på genoptagelse, såfremt de nye oplysninger skaber en vis sandsynlighed for, at sagen ville have fået et andet udfald, hvis oplysningerne havde foreligget ved myndighedens oprindelige stillingtagen til sagen. Det fremgår videre, at skattemyndighederne i formel henseende skal vurdere, om disse kan medføre en ændret skatteansættelse. Hvis skatteansættelsen uanset de nye oplysninger må anses for korrekt, kan genoptagelsesansøgningen afslås. Endelig fremgår det af Procesvejledningen samme sted, at ”i praksis vil en genoptagelse kun ske, hvis den tidligere ansættelse efter en konkret vurdering må anses for ugyldigt foretaget, eller hvis en materielretlig (ligningsmæssig) vurdering fører til, at ansættelsen bør ændres”.

Det fremgår endelig af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 34, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, at ”genoptagelsesfristen gælder de pligtmæssige selvangivelsesoplysninger, der er fastsat efter § 1 i skattekontrolloven. Frister for ændring af oplysninger i selvangivelsen og valg mellem flere muligheder, f.eks. valg af virksomhedsordningen eller valg af afskrivningsprocent, er reguleret i de enkelte særlove, hvori adgangen til disse særlige valg er givet.”⁴²

Praksis43

I TfS 1997, 610VLD anmodede en skatteyder kommunen om genoptagelse af indkomståret 1991 under henvisning til, at han skulle have fradrag for tab på anparter dette år. Landsretten fandt, med henvisning til aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, smh. med § 4, stk. 4, at sagsøgerens selskab ikke blev endeligt opløst i 1991, hvorfor der ikke var grundlag for at anse sagsøgerens anparter for afstået i 1991. Landsretten fastslog, at der herefter ”ikke er grundlag for at antage, at en fornyet ligningsmæssig behandling af sagsøgerens skatteansættelse for 1991 kan medføre en ændret skatteansættelse”⁴⁴.

39 Se Procesvejledningen 2002, jf. afsnit G.3.1.1.2

40 Jf. Skattelovrådets betænkning 1339/1997, pkt. 3.2.2.

41 Den tidligere formulering af reglen i § 4, stk. 2, angiver et tilsvarende krav om årsagssammenhæng, idet der efter bestemmelsen stilles krav om nye oplysninger, ”der kan medføre en ændret skatteansættelse”.

42 Jf. bl.a. TfS 1997, 545 SKM, hvor ministeriet udtaler, at der ikke er hjemmel i skattestyrelseslovens regler om genoptagelse til ændring af valg af virksomhedsbeskatning eller beskatning af kapitalafkast efter virksomhedsskattebogen. Se endvidere kap. 5 i betænkningen.

43 Praksis helt tilbage til bestemmelsens indsættelse ved lov nr. 824 i 1989 vil have betydning for fortolkningen af bestemmelsen i dag, idet indholdet af reglerne om borgerens genoptagelsesadgang må anses for uændret siden bestemmelsens indsættelse. Praksis før dette tidspunkt, hvor hjemlen hvilede på en bevillingsmæssig adgang til genoptagelse 5 år tilbage, vil tilsvarende kunne have betydning.

44 Se endvidere TfS 1996, 655 ØLD, TfS 1996, 714 ØLD og TfS 1999, 573 ØLD.

TfS 1997, 713VLD vedrørte spørgsmålet, hvorvidt der skulle ske ordinær genoptagelse under henvisning til, at skatteyder var berettiget til udlandslempelse i skatteberegningen i henhold til selskabsskattelovens § 17, stk. 2. Genoptagelse var nægtet under henvisning til, at der "forelå ikke nye oplysninger af betydning for sagen, ligesom en fornyet prøvelse på det foreliggende grundlag ikke kan antages at føre til et ændret resultat". På baggrund af en tilkendegivelse fra Landsretten blev sagen ved Landsretten forliget. Af tilkendegivelsen fremgår blandt andet, at "det efter bevisførelsen måtte lægges til grund, at agenterne opfyldte betingelserne for at være kvalificerede agenter, og at den indkomst, sagsøgeren opnåede i forbindelse med agenternes salgsvirksomhed, måtte anses for hidrørende fra virksomhed i udlandet". Betingelserne for genoptagelse med henblik på prøvelse af spørgsmålet om sagsøgerens berettigelse til udlandslempelse i henhold til selskabsskattelovens § 17, stk. 2, ansås herefter for opfyldt.

Retten siger indirekte, at selve prøvelsen af, om skatteyder er omfattet af selskabsskattelovens § 17, stk. 2, skal foretages af den myndighed, der foretager genoptagelsen af ansættelsen, og således ikke af den myndighed, der tager stilling til genoptagelsesspørgsmålet. Afgørelsen er således udtryk for en klar adskillelse af spørgsmålet om retskrav på genoptagelse og spørgsmålet om retsfølgen af genoptagelsen.

Afgørelsen TfS 1998, 528 ØLD vedrørte spørgsmålet om ordinær genoptagelse af skønsmæssige ansættelser vedrørende sagsøger for 1989 og 1990. Landsretten imødekom ikke skatteydernes anmodning om ordinær genoptagelse under henvisning til det af Skatteministeriet anførte under sagen. Skatteministeriet henviste bl.a. til, at sagsøgeren ikke havde påvist, at der var et materielt grundlag for at ændre den foretagne skatteansættelse og at der ikke var fremført nye oplysninger, der kunne medføre en ændret skatteansættelse. Det blev videre anført, at skatteyder ikke indgav tilstrækkeligt detaljerede selvangivelser for de pågældende år, og stadig ikke var kommet med regnskaber, ligesom der blev givet forkerte oplysninger om kassekrediten, og skatteyder ikke på opfordring var kommet med oplysninger om, hvordan store anskaffelser var finansieret.

Det synes at ligge i ministeriets uddybende anbringende, at de oplysninger, der var fremlagt af skatteyderen, var så utilstrækkelige og uklare, at de ikke kunne danne grundlag for en ændret skønsvurderelse. Afgørelsen viser, at en genoptagelse af en skønsmæssig ansættelse forudsætter, at der foreligger et nyt egnet grundlag at udøve skønnet på. Afgørelsen er hermed et eksempel på kravet om årsagssammenhæng mellem de nye oplysninger og muligheden for en ændret ansættelse.

I TfS 2001, 81ØLD, fik et selskab ved Landsretten medhold i ordinær genoptagelse. Selskabet drev en café og var ejet af 5 anpartshavere. Selskabets indkomstansættelse var ændret derved, at løn til en anpartshaver var nægtet fradraget. En anden kommune havde i en sag mod en anden anpartshaver vurderet, at der var tale om løn til anpartshaveren og ikke maskeret udlodning. Landsretten fandt, at det ikke kunne udelukkes, at den ændrede bedømmelse af sagen mod den anden anpartshaver ville kunne få indflydelse på bedømmelsen af sagsøgerens skatteretlige forhold, hvorefter betingelserne for genoptagelse efter dagældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 1, ansås for opfyldt.

Afgørelsen synes at lægge op til en udvidet fortolkning af begrebet "nye oplysninger", jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, idet der ikke foreligger nye oplysninger i egentlig

forstand. Genoptagelse af sagen beror således på en fornyet vurdering af sagen, der dog er affødt af en anden kommunes ændrede bedømmelse af samme retsforhold vedrørende en anden skattepligtig.

Sammenfatning

Ovennævnte afgørelser fastslår, at såfremt det ikke kan sandsynliggøres, at ansættelsen er materielt forkert, vil genoptagelse allerede derfor være udelukket. Der kan endvidere ikke stilles krav om, at skatteyderen dokumenterer, at en genoptagelse med sikkerhed vil føre til en ændret skatteansættelse, men den skattepligtige skal sandsynliggøre, at de nye oplysninger, der nu påberåbes, vil kunne medføre en ændret skatteansættelse.

4.2.3.3 Forholdet mellem den skattepligtiges og skattemyndighedernes adgang til genoptagelse

Sammenholdes skattestyrelseslovens § 34, stk. 1, med stk. 2, konstateres det, at skattemyndighedernes varslingsfrist udløber 4 måneder efter fristen for den skattepligtiges frist for anmodning om genoptagelse, således perioden 1/1 – 1/5 i det 4. indkomstår.

Om forholdet mellem fristerne for den skattepligtiges genoptagelsesadgang og myndighedens ansættelsesfrist fremgår af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 34, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999:

”Varsles en forhøjelse af en skatteansættelse i det 4. år efter indkomstårets udløb, dvs. i perioden 1/1-1/5, har den skattepligtige – uanset de tidsmæssige begrænsninger efter § 34, stk. 2 for genoptagelse af en skatteansættelse – ret til alle indsigelser mod hele den pågældende skatteansættelse.”

Det fremgår videre af bemærkningerne:

”Det er som udgangspunkt skattemyndighedernes ansvar, at der foretages en korrekt skatteansættelse, når der foreligger en fyldestgørende og korrekt selvangivelse. Det forekommer imidlertid ofte i praksis – af mange forskelligartede grunde – at en skattepligtig ønsker sin skatteansættelse ændret. I sådanne tilfælde, hvor den skattepligtige ønsker sin skatteansættelse ændret, følger det af almindelige forvaltningsretlige regler, at skattemyndigheden, hvis ansættelsesfristerne ikke er udløbet, skal korrigere ansættelsen, hvis myndigheden forelægges oplysninger, der viser, at ansættelsen er forkert.”

4.2.3.4 Skattemyndighedernes ansættelsesfrist - skattestyrelseslovens § 34, stk. 3

Efter skattestyrelseslovens § 34, stk. 3, kan en skattemyndighed ikke af egen drift foretage en ansættelse af den indkomst eller den ejerboligværdi, der skal lægges til grund for en skatteansættelse, efter den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb, medmindre der foreligger et forhold som nævnt i skattestyrelseslovens § 35.

Forhøjelser foretaget af en kommunal myndighed, en regional told- og skattemyndighed eller Told- og Skattestyrelsen, anses for foretaget på tidspunktet for dateringen af den skrivelse, hvori skatteansættelsen foretages.

Hvis den skattepligtige ikke har gjort indsigelse mod en varslet forhøjelse, således at særskilt underretning om ændringen er uforholdsmæssig, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, skal der senest den 1. august foreligge en ændret årsopgørelse⁴⁵.

45 Se TfS 1995, 781 TSS.

Er der tale om en kollegial myndighed, som f.eks. Ligningsrådet, anses en forhøjelse for foretaget i det møde, hvor beslutning herom træffes⁴⁶, forudsat udsendelsen af afgørelsen sker i rimelig kontinuitet til afgørelsestidspunktet.

Fristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 3, er absolut for myndighederne, men den skattepligtige kan efter anmodning få udsat fristen, hvis den pågældende kan påvise, at det vil være forbundet med uforholdsmæssige vanskeligheder for denne at varetage sine interesser i sagen inden fristens udløb, jf. stk. 3, 2. pkt.

Skattestyrelseslovens § 34 gælder ikke for skatteberegningen⁴⁷. Efter skattestyrelseslovens § 34, stk. 3, sidste punkt, skal den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen, hvis beregningen foretages efter udløbet af fristen, ligeledes foretages inden rimelig tid efter, at ansættelsen er foretaget⁴⁸. Det bemærkes, at en ændring i indkomsten kan ske ved en ændret skatteberegning, uden at der er sket ændringer i det oplysningsgrundlag, som den skattepligtige skulle medtage på sin selvangivelse.

4.2.3.5 Koncerninterne transaktioner - skattestyrelseslovens § 34, stk. 4

For skattepligtige omfattet af skattekontrollovens § 3 B udløber fristerne efter stk. 1 og 3, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner⁴⁹, først i det 6. år efter indkomstårets udløb, jf. § 34, stk. 4.

Bestemmelsen har alene virkning for forhold, hvor varslingsfristen ikke var udløbet 1. januar 1998⁵⁰.

4.2.3.6 Indkomståret er ikke sammenfaldende med kalenderåret - skattestyrelseslovens § 34, stk. 5

Såfremt den skattepligtiges indkomstår ikke er sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristerne fra udløbet af det år, som indkomståret træder i stedet for, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 5⁵¹.

4.2.4 Ekstraordinær skatteansættelse

4.2.4.1 Generelt om skattestyrelseslovens § 35

I skattestyrelseslovens § 35 gøres en række undtagelser til de almindelige ansættelsesfrister i skattestyrelseslovens § 34. Lovens § 35, stk. 1, nr. 1-10, afløser den tidligere

46 Se Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.1.1.1.

47 Skatteberegning er eksempelvis de særlige regler om overførsel af underskud, bundfradrag eller personfradrag mellem ægtefæller, reglen om fremførsel af underskud til fradrag i indkomsten for senere år eller regler om lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomster.

48 Se Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.1.1.1.

49 Se hertil LV 2001, afsnit S.I.2, om transfer pricing.

50 Jf. Lov nr. 131 af 25. februar 1998.

51 Se om forskudt regnskabsår og omlægning hertil cirkulære nr. 135 af 4. november 1998, pkt. 136.

skattestyrelseslovs § 4, stk. 2 og 3, om ekstraordinær genoptagelse efter anmodning fra den skattepligtige og de tidligere bestemmelser i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5, om fristgennembrud foranlediget af skattemyndighederne.

Undtagelserne betegnes som ekstraordinære skatteansættelser/genoptagelser eller som fristgennembrud. Disse forlængelser af ansættelsesfristerne vedrører såvel nedsættelser som forhøjelser og dermed både ansættelsesændringer på grundlag af genoptagelsesansøgninger fra skattepligtige og ansættelsesændringer foretaget på foranledning af skattemyndighederne.

Det fremgår af cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999⁵², pkt. 4.3, at i praksis vil alene kriterierne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-5, være fælles for skattepligtige og skattemyndighederne, idet kriteriet efter nr. 6 er formet for at undgå for lave skatteansættelser, kriteriet efter nr. 8 er formet under hensyn til det statslige tilsyn med kommunerne, og kriterierne efter nr. 7 og 9 er formet for at undgå for høje skatteansættelser.

Om fristforlængelserne i skattestyrelseslovens § 35 fremgår endvidere af bemærkningerne til L 192, Folketingsåret 1998/1999:

”Overordnet er fristforlængelserne centreret om tilfælde, hvor den skattepligtige enten uforskyldt er blevet skatteansat for højt eller myndighederne er uden skyld i en for lav skatteansættelse. Fristforlængelserne omfatter ikke småsager, jf. forslaget til § 35, stk. 2 i skattestyrelsesloven.

I modsætning til den gældende § 4, stk. 2 i skattestyrelsesloven, hvor det kræves, at skattepligtiges adgang til at påberåbe sig sådanne længere ansættelsesfrister betinges af, at forholdene i særlig grad skal tale for, at genoptagelse tillades for ”gamle” år – altså en mere individuel og skønsmæssig bedømmelse – foreslås genoptagelseskriterierne objektiverede.

Afgørelsen af, om betingelserne for fristgennembrud er til stede, foretages som led i den almindelige ligning, og en afgørelse herom påklages administrativt på samme måde som en klage over skatteansættelsen.”

4.2.4.2 De enkelte bestemmelser i skattestyrelseslovens § 35

4.2.4.2.1 Ændring i grundlaget for opgørelsen af den indkomst eller ejerboligværdi, der skal lægges til grund for skatteansættelsen - § 35, stk. 1, nr. 1

Efter § 35, stk. 1, nr. 1, kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages i det omfang, skatteansættelsen er en følge af, at der efter indkomstårets udløb er indtrådt en ændring i grundlaget for opgørelsen af den indkomst eller den ejerboligværdi, der skal lægges til grund for skatteansættelsen.

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere skattestyrelseslovs § 35, stk. 2⁵³, og

52 Cirkulæret er ophævet og indskrevet i procesvejledningen, jf. cirkulære nr. 172 af 20. september 2001.

53 SSL § 35, stk. 2 havde tidligere følgende formulering: ”Uanset fristen i stk. 1 kan skattemyndighederne ændre en skatteansættelse på punkter, hvor det efterfølgende viser sig, at den forpligtelse eller erhvervelse, der er lagt til grund for en given skatteansættelse, giver anledning til en højere skatteansættelse.” Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at bestemmelsen blev anvendt, når forhøjelsen vedrørte en forpligtelse eller erhvervelse, der tidligere er lagt til grund for skatteansættelsen, men som nu – efterfølgende – viser sig at have et andet indhold end oprindeligt antaget, og dette indhold begrunder en højere skatteansættelse end oprindeligt antaget. Det er videre præciseret, at anvendelsesområdet for bestemmelsen svarer til bestemmelsen i § 4, stk. 2, der omhandler den skattepligtiges adgang til at få foretaget en ekstraordinær genoptagelse.

tilfælde omfattet af den tidligere § 4, stk. 2⁵⁴.

Der skal ifølge ordlyden af SSL § 35, stk. 1, nr. 1, være indtrådt en *ændring* i grundlaget for opgørelsen af indkomsten eller ejerboligværdien. Desuden skal den nye skatteansættelse være *en følge af*, at der er indtrådt denne ændring.

Af Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1, tidl. cirkulære nr. 116 af 2. juni 1999, pkt. 4.3, fremgår, at der med bestemmelsen er en generel adgang for såvel skattepligtige som skattemyndighederne til en ekstraordinær skatteansættelse, hvis ansættelsen skyldes, at der efter indkomstårets udløb er indtrådt en ændring i grundlaget for opgørelsen af den indkomst eller den ejerboligværdi, der skal lægges til grund for skatteansættelsen. Det fremgår videre, at bestemmelsens anvendelse forudsætter, at det forhold, der skal reguleres, tidligere har indgået i skatteansættelsen.

En ændring i grundlaget kan ifølge bemærkningerne⁵⁵ og Procesvejledningen blandt andet være:

- Hvis det efterfølgende konstateres, at en indkomst er udbetalt med urette og som senere er pålagt tilbagebetalt, fx studiestøtte eller dagpenge.
- Hvor en erstatningssum eller renter heraf efterfølgende tillades tilbagefordelt skattemæssigt på de indkomstår, som erstatningen eller renterne vedrører.
- Hvor en afgift til det offentlige, for hvilke der er fradragsret, først efterfølgende fastsættes endeligt med deraf følgende regulering af fradraget i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, fx realrenteafgift, bidrag efter arbejdsmarkedsfondsloven, moms eller told.
- Hvor indholdet af en privatretlig disposition først efterfølgende afklares endeligt, fx ved dom eller voldgift, jf. fx UFR 1993.696 HD⁵⁶.
- Hvor der gives tilladelse til omgørelse, jf. SSL § 37 C.
- Hvor et skatteforbehold bliver aktuelt, jf. SSL § 37 B.

54 Efter SSL § 4, stk. 2 var skatteministeren bemyndiget til at tillade genoptagelse efter udløbet af fristen i stk. 1, hvis ”forholdene i særlig grad talte derfor”. Af bemærkningerne, jf. L104, FT 1995/1996, tillæg A, sp. 2585, fremgår, at bemyndigelsen blandt andet omfatter tilfælde, hvor den skattepligtige er blevet beskattet af en indtægt, der efterfølgende reguleres, således at den skattemæssige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen. Tilsvarende hvis en udgift er fratrukket ved skatteansættelsen, og det efterfølgende viser sig, at den fradragsberettigede udgift bliver større. Det fremgår videre af bemærkningerne, at bemyndigelsen også vil omfatte genoptagelse som følge af at et vilkår om skatteforbehold i en privatretlig aftale, der ligger til grund for skatteansættelsen, bliver aktuel. Endelig er det anført, at bestemmelsen vil omfatte genoptagelse som følge af, at en omgørelse af en privatretlig disposition, der ligger forud for skatteansættelsen, tillægges skattemæssig virkning. Ekstraordinær genoptagelse tillades kun, hvis den skattepligtige dokumenterer, at den privatretlige disposition omgøres uden unødigt ophold, og at den sene omgørelse ikke kan bebrejdes den skattepligtige. Der henvises endvidere til kap. 3 i betænkningen, afsnit 3.4.1.2.

55 Jf. L192, FT 1998/1999, tillæg A, sp. 4564.

56 I UFR 1993.696 H fik en kommanditist medhold i, at han ikke var bundet af tegningsaftalen på grund af udbydernes mangelfulde undersøgelser af projektets rentabilitet og et helt uunderbygget budget. Aftalen blev anset for ugyldig. Kommanditisten fik derfor tilbagebetalt allerede indbetalte beløb med renter, og blev fritaget for resthæftelsen, ligesom han ikke var berettiget til at foretage afskrivning på kommanditselskabets faste ejendom. Det anføres i betænkningen 1339/1997, at den heraf følgende skatteforhøjelse vil kunne ske med hjemmel i den dagældende § 35, stk. 2.

- Hvor der er foretaget en ændring af en ejendomsvurdering.

Den oprindelige forpligtelse eller erhvervelse skal med andre ord ændre indhold, hvilket kan være foranlediget af privatretlige eller offentligretlige forhold.

Kravet om ”ændring i grundlaget” er formentlig ikke opfyldt, hvis der blot er tale om, at skattemyndighederne først efterfølgende bliver bekendt med det korrekte forhold, hvor det f.eks. ved nye oplysninger viser sig, at ansættelsen har hvilet på et urigtigt faktisk eller retligt grundlag - uanset om grunden til, at oplysningerne ikke har foreligget tidligere, kan bebrejdes skatteyder eller skattemyndigheden. At skattemyndighederne anlægger en fornyet, ændret vurdering af et forhold, er heller ikke omfattet af bestemmelsen⁵⁷. Der skal med andre ord være tale om eksterne ændringer, som ikke alene må bero på borgeren eller på skattemyndigheden.

Det må herudover kræves, at periodiseringsbestemmelserne på et givent område giver mulighed for en tilbageregulering eller en tilbageførsel til f.eks. stiftelsestidspunktet. Gælder der på et givent område ikke regler om periodisering på et andet tidspunkt end ændrings- eller afgørelsestidspunktet, er det allerede af den grund udelukket at foretage genoptagelse efter bestemmelsen.

Det fremgår endvidere af Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1, at bestemmelsens anvendelse forudsætter, at det forhold, der skal reguleres, tidligere har indgået i skatteansættelsen. Videre anføres det, at ændringen kan være foranlediget af såvel privatretlige som offentligretlige forhold, f.eks. en dom eller en voldgiftsavgørelse, hvorved retsvirkningerne af en aftale fastlægges, eller en administrativ afgørelse om regulering af en ydelse eller om efterfølgende dispensation eller bevilling.

Endelig gælder bestemmelsen ikke, hvis skattemyndighederne efterfølgende anlægger en ændret skattemæssig bedømmelse, når det samtidig forudsættes, at der ikke er ændret på den til grund liggende aftale mellem aftalens parter. I disse situationer skal bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, anvendes, jf. afsnit 4.2.4.2.2.

Praksis

57 I Bet. 1339/1997 om Frist- og forældelsesregler foreslog Skattelovrådet, at bestemmelsen i den tidligere § 35, stk. 2, skulle omformuleres således: ”Uanset fristen i stk. 1 kan skattemyndighederne ændre en skatteansættelse på punkter, hvor indholdet af den forpligtelse eller erhvervelse, som er lagt til grund for en foretagen skatteansættelse, ændres på en sådan måde, der giver anledning til en højere skatteansættelse. En ændret skatteretlig bedømmelse, eksempelvis som følge af nye oplysninger om indholdet af den oprindelige forpligtelse eller erhvervelse, er ikke omfattet af reglen i punkt 1.” I betænkningen, s. 52-53, redegøres for baggrunden for en ændret formulering af bestemmelsen. Det fremgår blandt andet: ”Bestemmelsen i § 35, stk. 2, kan således anvendes, når de civilretlige rettigheder og pligter ændres i forhold til det, som var grundlaget for den oprindelige skatteansættelse. Bestemmelsen gælder derimod ikke, hvis det blot er den skattemæssige bedømmelse, der ændres. At skattemyndighederne ikke tidligere har været opmærksom på sagens rette sammenhæng, er uden betydning, og det gælder, uanset om dette skyldes, at der er kommet nye oplysninger frem, eller skattemyndighederne har ændret deres vurdering af retsfakta. Den ændrede skatteansættelse skal således være en funktion af en ændring i civilretlige forhold ikke en ændring af skattemyndighedernes opfattelse af disse forhold.” Skattelovrådet har i betænkningen videre anført, at bestemmelsen kun kan anvendes, når det er den oprindelige forpligtelse eller erhvervelse, der ændrer indhold, idet det ikke er tilstrækkeligt, at myndigheden ikke tidligere har været bekendt med forholdet.

I TfS 2002, 124 blev Departementet forespurgt, hvorvidt rentefradrag i forbindelse med gældseftergivelse var omfattet af den dagældende SSL § 35, stk. 1, således at der alene kunne ske regulering vedrørende de 3 forudgående indkomstår. Departementet svarede, at reguleringen af en skatteansættelse som følge af gældseftergivelse er omfattet af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, og at indkomstår før 1997 vil være omfattet af § 35, stk. 2, i den dagældende skattestyrelseslov. Det bemærkes i udtalelsen, at omtalen i cirkulære nr. 26 af 5. februar 1996 af fristen for genoptagelse som følge af gældseftergivelse afspejler de regler, der var gældende på tidspunktet for cirkulærets udarbejdelse.

I TfS 1993, 40 havde en konstabel modtaget civiluddannelse under sin kontraktansættelse. Han blev indrømmet fradrag for refusion til forsvaret ved frigørelse for tjenestepligtserklæring, idet han havde modtaget uddannelse med løn ud over den gældende civiluddannelsesnorm. Refusionen blev anset for tilbagebetaling af tidligere oppebåret løn under civiluddannelsen, der herefter kunne fradrages i det år, hvor lønnen var oppebåret og medregnet i indkomstopgørelsen.

4.2.4.2.2 Ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud, der ligger uden for fristerne i § 34 - § 35, stk. 1, nr. 2

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, kan en skatteansættelse foretages, i det omfang skatteansættelsen skyldes en ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud for indkomstår, der ligger udenfor fristerne efter skattestyrelseslovens § 34, og skatteansættelsen foretages inden for fristerne efter skattestyrelseslovens § 34 og ikke beror på et skøn.

Bestemmelsen sikrer, at ansættelsesændringer kan gennemføres inden for de almindelige frister, selvom ansættelsen begrundes i en ændret vurdering af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud, der ligger uden for de almindelige frister.

Bestemmelsen er en videreførelse af den hidtidige skattestyrelseslovs § 35, stk. 3, dog med den udvidelse, at bestemmelsen tillige gælder i tilfælde, hvor bedømmelsen af grundlaget for et fremførselsberettiget underskud ændres, jf. bemærkningerne til L192, Folketingsåret 1998/1999.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, at bestemmelsens anvendelsesområde typisk vil være en vurdering af et afskrivningsgrundlag eller af grundlaget for et underskud, der er fremført til fradrag vedrørende efterfølgende indkomstår.

Det fremgår af cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, pkt. 4.2⁵⁸, at bestemmelsen kun kan anvendes på forhold, der ikke er dækket af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, samt at bestemmelsen ikke kan anvendes, hvis den sene ændring skyldes skattemyndighedernes forhold.

⁵⁸ Cirkulæret er nu ophævet og indskrevet i procesvejledningen, jf. cirkulære nr. 172 af 20. september 2001.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis ændringen beror på et skøn. Det bemærkes, at vurderingen af, om der er tale om et skøn, er den samme, som følger af den praksis, der blev skabt efter den tidligere 1977-skattestyrelseslovs § 15, stk. 5⁵⁹. Ved skøn forstås herefter faktiske bevis- og fordelings-skøn⁶⁰.

4.2.4.2.3 Ændringer som følge af en skatteansættelse af den skattepligtige vedrørende et andet indkomstår - § 35, stk. 1, nr. 3

Efter bestemmelsen i SSL § 35, stk. 1, nr. 3, kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages i det omfang, skatteansættelsen er en følge af en skatteansættelse af den skattepligtige vedrørende et andet indkomstår.

Bestemmelsen er en udvidelse af området for den tidligere SSL § 4, stk. 3, der hjemlede adgang til forhøjelse, når forhøjelsen var en simpel konsekvens af en nedsættelse foretaget på baggrund af en anmodning fra den skattepligtige i henhold til dagældende SSL § 4, stk. 2.

Den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 3, blev indsat i skattestyrelsesloven i 1995, jf. lov nr. 1104 af 20. december 1995.

SSL § 4, stk. 3, var formuleret således: ”I tilfælde, hvor en genoptagelsesansøgning imødekommes efter stk. 2, kan skattemyndighederne, uanset § 35, foretage sådanne reguleringer af skatteansættelser for andre indkomstår, som er en direkte følge af den begærede ansættelsesændring. En genoptagelsesansøgning, der imødekommes efter stk. 2, kan ikke tilbagekaldes”. Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at skattemyndighederne med bestemmelsen skal kunne ”foretage sådanne reguleringer af tidligere eller senere indkomstår, der er en direkte følge af den ekstraordinære genoptagelse.”⁶¹

Konsekvensforhøjelser kunne på denne baggrund alene foretages, hvis forhøjelsen havde direkte sammenhæng med en begæring om ekstraordinær nedsættelse efter dagældende SSL § 4, stk. 2⁶².

I betænkning 1339 fra 1997 om frist- og forældelsesregler, har Skattelovrådet beskrevet bestemmelsen således:

”Denne undtagelsesbestemmelse hjemler således kun direkte forhøjelsesadgang for tilfælde, hvor forhøjelsen er en simpel konsekvens af den [af den] skattepligtige begærede nedsættelse”.

59 Se betænkning 1339/1997, pkt. 3.2.1, om den tidligere skattestyrelseslovs § 35, stk. 3.

60 I TfS 1998, 503 ØLD beroede en forhøjelse af en skatteansættelse på en bedømmelse af arten og karakteren af en ydet erstatning, der beviseligt angik 400.000 kr. Forholdet var ikke forældet efter den dagældende skattestyrelseslovs § 15, stk. 5.

61 Jf. L104, FT. 1995/96, Tillæg A, s. 2585.

62 Adgangen til at foretage konsekvensændringer, jf. § 4, stk. 3, vedrørende ekstraordinær genoptagelse blev ved lov nr. 491 af 12. juni 1996 udvidet, således at konsekvensændringer tilsvarende kunne gennemføres i forbindelse med ordinær genoptagelse.

Det bemærkes, at Skattelovrådet ikke fremsatte kritik af bestemmelsen i betænkningen.

Der fandtes ikke før vedtagelsen af L192, Folketingsåret 1998/1999, en bestemmelse, der tilsvarende gav adgang til konsekvensnedsættelser som følge af en forhøjelse fra skattemyndighederne. Det fremgår imidlertid af det tidligere cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, pkt. 4.3, at hvis en konsekvensændring ville indebære en nedsættelse, blev der efter praksis givet tilladelse hertil efter den dagældende SSL § 4, stk. 2.

Betingelser for bestemmelsens anvendelse

Der skal for det første være tale om, at konsekvensændringen skal være en følge af ”en ansættelse for et andet indkomstår”.

Ansættelsen for det andet indkomstår kan være foretaget såvel inden for som uden for fristen i SSL § 34⁶³. Den konsekvensudløsende skatteansættelse kan således være foretaget inden for fristen i SSL § 34, f.eks. under henvisning til, at der har foreligget urigtige faktiske eller retlige forhold. Såfremt ansættelsesændringen er foretaget uden for 3-års fristen, skal den have særskilt hjemmel i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1. Det er uden betydning, om den skatteansættelse, der udløser følgeændringen, er foretaget efter begæring af den skattepligtige eller ej.

Skatteansættelsen i henhold til SSL § 35, stk. 1, nr. 3, skal for det andet være en ”følge” af skatteansættelsen vedrørende et andet indkomstår.

Af bemærkningerne fremgår, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, at der kan foretages sådanne ændringer, der er en ”direkte følge” af skatteansættelsen for et andet år. Ifølge bemærkningerne kan dette f.eks. være tilfældet, hvor skattemyndighederne inden for de almindelige ansættelsesfrister forhøjer en skatteansættelse med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes, eller at den skattepligtige, indenfor de almindelige frister, begærer en skatteansættelse nedsat med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger udenfor de almindelige ansættelsesfrister, skal forhøjes, f.eks. spørgsmålet om hvilket indkomstår en renteudgift skal henføres til⁶⁴.

En afgrænsning af bestemmelsen synes, på baggrund af bemærkningernes anvendelse af udtrykket ”direkte følge”, at kræve en sondring mellem indirekte og direkte følgevirkninger af henholdsvis en forhøjelse og en nedsættelse. Det er i teorien anført, at kravet om direkte

63 At den konsekvensudløsende skatteansættelse kan være foretaget ekstraordinært efter SSL § 35, stemmer med, at den oprindelige adgang til genoptagelse og forhøjelse efter den dagældende SSL § 4, stk. 3, omfattede tilfælde, hvor den udløsende ansættelse var foretaget ekstraordinært med hjemmel i den dagældende SSL § 4, stk. 2.

64 Jf. FT. 1998/99, Tillæg A, s. 4565. Eksemplerne er tilsvarende refereret i Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1, s. 131 ff.

følge svarer til, at der må stilles krav om konneksitet mellem henholdsvis den konsekvensudløsende ansættelse og følgeansættelsen⁶⁵.

Et konneksitetsbegreb kendes blandt andet inden for obligationsretten om modregning med konnekse fordringer. Her defineres konnekse fordringer som fordringer, der er opstået i kraft af samme retsforhold. Betegnelsen konneks dækker over ret forskelligartede former for oprindelsesfællesskab. Oprindelsesfællesskabet kan bestå i, at fordringerne går ud på ydelsen og modydelsen efter en gensidigt bebyrdende kontrakt eller på dele deraf. Men konneksitet vil f.eks. også foreligge mellem lønkrav og krav om afregning af betroede midler eller erstatning for skade på arbejdsgiverens ting og mellem underholds krav og sagsomkostninger i en retstv om kravet⁶⁶.

På baggrund af det netop anførte, synes udtrykket ”direkte følge” snævrere end udtrykket konneksitet. I konneksitetsbegrebet ligger alene, at kravene skal have samme oprindelsesfællesskab, mens der i udtrykket ”direkte følge” synes at ligge, at en regulering i et år medfører konsekvensændringer i et andet år vedrørende samme forhold. Med den tidligere bestemmelse i SSL § 4, stk. 3, in mente, må alene direkte konsekvensændringer være omfattet, og der synes ikke i bemærkningerne at være noget, der tyder på, at dette skulle være det samme som det langt videre begreb konneksitet. Bestemmelsens præcise omfang giver imidlertid anledning til tvivl.

Bemærkningerne til bestemmelsen siger således intet nærmere om, hvornår der foreligger en ”direkte følge”, men nævner alene eksemplet om periodisering af renteudgifter, jf. ovenfor. Bestemmelsen må antages at have sit hovedområde angående spørgsmålet om rette periodisering⁶⁷. Viser det sig f.eks., at en indkomst eller et fradrag er blevet fejlagtigt periodiseret, vil en nedsættelse eller en forhøjelse hjemlet i SSL §§ 34 og 35 automatisk medføre en modsvarende korresponderende forhøjelse eller nedsættelse i et andet indkomstår. I disse tilfælde angår konsekvensændringen direkte det samme forhold som den oprindelige ansættelse.

Bemærkningerne nævner endvidere alene en konsekvensforhøjelse som følge af en nedsættelse og en konsekvensnedsættelse som følge af en forhøjelse. Det er derimod tvivlsomt, om der kan foretages en konsekvensforhøjelse som følge af en forhøjelse i et andet indkomstår. Det skal dog bemærkes, at ordlyden ikke umiddelbart udelukker dette. Hverken bemærkningerne, Procesvejledningen eller det tidligere cirkulære nr. 116 fra 1. juli 1999 nævner denne situation. Set i lyset af bestemmelsens rødder, hvor bestemmelsen

65 Jf. Poul Bostrup m.fl. i Skattestyrelsesloven med kommentarer, 1. udgave, Kbh. 2000, s. 469, hvorefter der ”må stilles krav om fornøden konneksitet og konsekvens mellem ansættelsesændringerne”. Skatteretsrådet giver, jf. bilag 1 til betænkningen, afsnit 2.3.2.1, udtryk for, at ”der i lovmotiverne fremgår et strengt krav om konneksitet, jf. formuleringen ”direkte følge af””.

66 Jf. Bernhard Gomard, Tillæg til obligationsretten i en nøddeskal, 2. udgave, hæfte 1 og 3, s. 105.

67 Jf. tillige Poul Bostrup m.fl. i Skatteproces, 2. udgave, Kbh. 2000, s. 256, der nævner tilfælde, ”hvor skattemyndighederne har tabt en sag om, i hvilket år en skattepligtig indkomst skal beskattes, således at indkomsten vil kunne henføres til beskatning i et andet indkomstår, selvom det ligger uden for fristerne i SSL § 34.” Skatteprocessen nævner således kun det tilfælde, at myndigheden har tabt en sag om periodisering. Det bemærkes, at reglen såvel vil kunne finde anvendelse, hvor den ændrede periodisering giver anledning til konsekvensnedsættelser som i tilfælde, hvor der udløses en konsekvensforhøjelse.

oprindeligt alene angik konsekvensforhøjelser grundet en nedsættelse for et andet år, og i praksis blev udvidet til at omfatte den modsatte situation, har det næppe været hensigten, at forhøjelser, der medfører konsekvensforhøjelser, skal være omfattet af bestemmelsen⁶⁸.

Det er for det tredje en betingelse, at der er tale om ”en skatteansættelse af den skattepligtige”. Heri ligger, at der alene er hjemmel til følgeændringer for samme skattepligtige, men ikke følgeændringer for tredjemand. En ansættelsesændring, der således har indvirkning på en tredjemands skatteansættelse, vil ikke kunne begrunde en genoptagelse af denne tredjemands skatteansættelse under henvisning til SSL § 35, stk. 1, nr. 3.

Tilfælde omfattet af bestemmelsen

Der er ikke offentliggjort retspraksis, hvor SSL § 35, stk. 1, nr. 3 har været taget i anvendelse. Bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999 og Skattelovrådets betænkning 1339/1997 nævner periodisering af renteudgifter og andre periodiseringsspørgsmål som omfattet af bestemmelsen.

Om bestemmelsens anvendelsesområde fremgår af cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999⁶⁹:

”Bestemmelsen kan f.eks. anvendes i tilfælde, hvor skattemyndighederne inden for de almindelige ansættelsesfrister forhøjer en skatteansættelse med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes, eller at den skattepligtige uden for de almindelige frister begærer en skatteansættelse nedsat med den virkning, at skatteansættelsen for indkomstår, der ligger udenfor de almindelige ansættelsesfrister, skal forhøjes, f.eks. spørgsmålet om hvilket indkomstår en renteudgift skal henføres til. Bestemmelsen kan som udgangspunkt også anvendes i tilfælde, hvor skattemyndighederne har tabt en sag om, i hvilket år en skattepligtig indkomst skal beskattes, således at indkomsten vil kunne henføres til beskatning i et andet indkomstår, selvom det ligger uden for fristerne efter § 34.”

Det må derimod antages, at der ikke med hjemmel i § 35, stk. 1, nr. 3, kan ske genoptagelse af ansættelsen tilbage til år 1, såfremt en virksomhed fra år 1 er selvangivet og lignet som selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, og det i år 5 gøres op, at virksomheden ikke er erhvervsmæssig, da den, trods lovende budgetter, til stadighed har givet underskud. Forhøjelsen uden for fristen vil her ikke kunne karakteriseres som en direkte følge, men alene en indirekte følge af forhøjelsen indenfor den almindelige ansættelsesfrist, idet hvert indkomstår i princippet behandles for sig. Endelig må det i sig selv anses for tvivlsomt, om konsekvensforhøjelser grundet en forhøjelse for et andet indkomstår, som tilfældet er i eksemplet, er omfattet af bestemmelsen, jf. ovenfor.

68 Bestemmelsen er kritiseret af Skatteretsrådet, jf. bilag 1 i betænkningen, afsnit 2.3.2.1, der, vedrørende tilfælde, hvor en forhøjelse i et år medfører en forhøjelse i et andet år, har anført, at ”[o]m der overhovedet vil kunne opstå en sådan situation er tvivlsomt. Det må i hvert fald antages, at der i givet fald vil være tale om særdeles få tilfælde: Men er der tilfælde, er det uheldigt, at de almindelige ansættelsesfrister kan gennembrydes, således at skattemyndighederne kan få en forhøjelse igennem vedrørende et indkomstår, hvor fristen ellers er udløbet, ved at der kan forhøjes for et senere indkomstår i medfør af §§ 34 eller 35.” Det fremgår videre: ”Selvom problemet kan løses ved, at skattemyndighederne i praksis afstår fra at anvende muligheden for at gennemføre sådanne forhøjelser som konsekvens af andre forhøjelser, og selvom problemet ikke er stort, anbefaler Skatteretsrådet, at muligheden helt afskaffes.”

69 Cirkulæret er ophævet og indskrevet i ligningsvejledningen, jf. cirkulære nr. 172 af 20. september 2001.

4.2.4.2.4 Skatteansættelsen er en følge af en skatteansættelse af en ægtefælle - § 35, stk. 1, nr. 4

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4, er der hjemmel til fristgennembrud, i det omfang skatteansættelsen er en følge af en skatteansættelse af en ægtefælle, hvormed den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. § 4 i kildeskatteloven, vedrørende samme eller et andet indkomstår.

Efter de hidtil gældende regler var der ikke hjemmel til sådanne konsekvensændringer⁷⁰. Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 1, nr. 4, er hermed en nyskabelse, og har baggrund i reglerne om en fælles skatteberegning for samlevende ægtefæller, jf. § 7 i personskatteloven. Bestemmelsen vil ifølge bemærkningerne kunne anvendes på spørgsmål om anvendelse af reglerne om beskatning af ægtefæller, der sammen driver en virksomhed, jf. § 25 i kildeskatteloven.

4.2.4.2.5 Skatteansættelsen er en følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende en kontrolleret transaktion - § 35, stk. 1, nr. 5

Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5, giver hjemmel til ekstraordinært at foretage konsekvensændringer mellem interesseforbundne parter som nævnt i § 3 B i skattekontrolloven i tilfælde, hvor en udenlandsk skattemyndighed korrigerer en transaktion mellem sådanne parter, fordi transaktionen ikke er foretaget efter markedsmæssige priser og vilkår.

Det bemærkes, at den ordinære frist for forhøjelser ifølge skattestyrelseslovens § 34, stk. 4, er den 1. maj i det 6. år efter indkomstårets udløb.

Bestemmelsen svarer til den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, 2. pkt.

Af bemærkningerne, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, følgende om bestemmelsen:

”Efter bestemmelsen kan skattepligtige – uafhængigt af de almindelige ansættelsesfrister – få nedsat den skattepligtige danske indkomst som følge af en udenlandsk skattemyndigheds transfer pricing regulering vedrørende en kontrolleret transaktion. Der gives dog kun nedsættelse i det omfang, de danske skattemyndigheder er enige med de udenlandske skattemyndigheder i, at forhøjelsen er i overensstemmelse med armslængde princippet.

Som nyt i forhold til gældende ret finder bestemmelsen også anvendelse, såfremt en udenlandsk skattemyndighed undtagelsesvis har nedsat den skattepligtige indkomst, således at de kontrollerede transaktioner bliver på armslængde vilkår. En dansk skattemyndighed får således – i det omfang skattemyndigheden er enig med den udenlandske skattemyndighed – også efter udløbet af ansættelsesfristerne efter den forslående § 34 mulighed for at foretage en tilsvarende transfer pricing forhøjelse i Danmark, således at ”dobbelt ikke-beskatning” undgås.”

Den gensidige aftaleprocedure

Efter modelkonventionens art. 25, stk. 2, om den gensidige aftaleprocedure i konkrete

⁷⁰ I TfS 1997, 710 LSR var et uudnyttet underskud fejlagtigt af skattemyndighederne overført fra klagerens fraseparerede ægtefælle til fradrag i klagerens indkomst. Da tilbageregulering først var sket ved forhøjelse af klagerens indkomst efter udløbet af den 3-årige forhøjelsesfrist, og da fristen ikke kunne anses for suspenderet, var ansættelsen sket ulovhjemlet.

beskatningssager kan en person indbringe sin sag for den kompetente myndighed i den kontraherende stat, hvor han er hjemmehørende, med indsigelse om, at foranstaltninger truffet af en eller begge de kontraherende stater for ham har medført, eller vil medføre beskatning, som ikke er i overensstemmelse med den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis den kompetente myndighed finder, at indsigelsen er begrundet, og hvis den ikke selv kan nå til en løsning, vil myndigheden søge at indgå en aftale med den anden kompetente myndighed med henblik på at ophæve den overenskomststridige beskatning, jf. pkt. 1.

Efter Modelkonventionens art. 25, stk. 2, om den gensidige aftaleprocedure skal en gensidig aftale gennemføres uanset enhver tidsfrist i den interne lovgivning i de kontraherende stater⁷¹, jf. 2. pkt. Kommentarens pkt. 28 uddyber og supplerer denne bestemmelse.

Af kommentaren fremgår således, at såvel begrænsninger i adgangen til at genoptage skatteansættelsen som begrænsninger i adgangen til tilbagebetaling af skat er omfattet af denne fristafbryderregel (suspensionsregel).

Denne klare fortolkning og afgrænsning af bestemmelsens anvendelsesområde modificeres dog af, at det også fremgår, at stater som af forfatningsmæssige eller andre juridiske grunde ikke kan underkende nationale tidsfrister, har adgang til i *selve den gensidige aftale* at indsætte tidsfrister tilpasset efter den nationale lovgivning. Endvidere fremgår det, at i *visse ekstreme tilfælde kan en kontraherende stat foretrække ikke at indgå en gensidig aftale*, hvis gennemførelsen ville være i strid med nationale forældelsesregler.

En del lande har taget forbehold for reglen. Dette gælder ikke Danmark. Efter dansk praksis tilsidesætter en sådan regel såvel skattestyrelseslovens fristregler som forældelsesreglerne i 1908-loven⁷².

Indeholder dobbeltbeskatningsoverenskomsten en bestemmelse svarende til MDO art. 25, stk. 2, 2. pkt.⁷³, opstår spørgsmålet, om en sådan regel kan indfortolkes.

Dette spørgsmål opstod således i en ikke offentliggjort transfer pricing sag med USA, hvor Danmark blev anmodet om, at der blev indledt en forhandling om en gensidig aftale. Den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst fra 1948 indeholder ikke en bestemmelse svarende til MDO art. 25, stk. 2, 2. pkt. (eller en bestemmelse svarende til MDO art. 9, stk. 2), og spørgsmålet opstod nu, om man havde adgang til at indlede forhandling om en gensidig aftale. Departementet fandt, at man efter omstændighederne kunne indfortolke en sådan bestemmelse i den pågældende (og tilsvarende)

71 Bestemmelsen blev indsat i 1977-Modeloverenskomsten som et udtryk for OECD's opfattelse af, at nationale tidsfrister ikke bør begrænse den gensidige aftaleprocedure, jf. Leif Weizman, Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, Kbh. 1994, s. 633.

72 Den 20-årige forældelsesregel i Danske Lov giver næppe anledning til problemer i praksis, men også denne regel må i givet fald vige for en bestemmelse svarende til MDO art. 25, stk. 2, 2. pkt.

73 Dette kan skyldes, at der er tale om en ældre dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller at den anden stat ikke ønsker bestemmelsen indsat.

dobbeltbeskatningsoverenskomst(er), dog - under hensyn til at dobbeltbeskatningsoverenskomster kun kan lempe beskatning - betinget af, at skatteyderen tilsluttede sig dette⁷⁴.

Resultatet er udtryk for en dynamisk fortolkning - indfortolkning af en ikke-eksisterende bestemmelse⁷⁵.

Overenskomster uden fristafbryderegel indeholder ofte heller ikke en 3-års regel svarende til bestemmelsen i MDO art. 25, stk. 1, 2. pkt. 3-års reglen sikrer bl.a., at der ikke kan spekuleres i nationale begrænsninger i skattemyndighedernes adgang til at genoptage ansættelsen. Der kan imidlertid ikke indfortolkes en 3-års regel i en overenskomst, der oprindeligt er indgået uden en sådan regel, jf. modelkommentarens pkt. 17. I tilfælde, hvor den manglende 3-års regel betyder, at skatteyderen slet ikke bliver beskattet i nogen af staterne - fordi den stat, som efter den gensidige aftale får beskatningsretten, efter nationale regler er afskåret fra at genoptage skatteansættelserne - må det være berettiget ikke at indfortolke en fristafbryderegel. Dette må også gælde, selvom en stat kan genoptage nogle (de nyere) men ikke alle (de ældste) indkomstår - i så fald kan fristafbrydereglen indfortolkes således og i et sådant omfang, at dobbeltbeskatning undgås. Det kan ske ved, at der i selve den gensidige aftale indsættes tidsfrister tilpasset de nationale lovgivninger.

Departementet har i en verserende konkret sag udtalt sig om adgangen/pligten til at fravige de danske genoptagelsesregler i skattestyrelsesloven i tilfælde, hvor en overenskomst ikke indeholder en fristafbryderegel eller en 3-årsregel, og hvor skatteyderen efter udløbet af genoptagelsesfristerne i skattestyrelsesloven selv retter henvendelse til en anden stat med henblik på at blive beskattet der (og få eksemptionslempelse i Danmark). Departementet udtalte i denne sag, at bestemmelsen om gensidige aftaler *"næppe omfatter situationer ... der igangsættes af skatteyderen selv, og som medfører, at der skal ske beskatning langt bagud i tid, hvor danske genoptagelsesregler udelukker genoptagelse."*

Departementet henholder sig således til arten af foranstaltninger (nemlig hvem der er initiativtager), og forholder sig ikke konkret til den manglende 3-årsfrist eller fristafbryderegel.

Retstilstanden vedrørende samspillet mellem nationale tidsfrister, fristregler i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst og gennemførelse af en indgået gensidig aftale kan herefter sammenfattes således:

⁷⁴ Synspunktet må være, at en forhøjelse af indkomsten i USA og en tilsvarende nedsættelse i Danmark på grund af forskelligt beskatningsniveau efter omstændighederne - samlet set - ville kunne medføre en skærpet beskatning.

⁷⁵ Se om tilsvarende dynamisk fortolkning TfS 1994, 184 HD, ligeledes vedrørende den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Højesteret stadfæstede landsrettens dom, idet Højesteret bemærkede, at appellanten i 1984 af de af landsretten anførte grunde hverken havde været bosat i USA eller haft midlertidigt ophold i Danmark. I sagen havde Told- og Skattestyrelsen og landsretten indfortolket den i overenskomsten manglende dobbeltdomicilbestemmelse, hvilket kritiseres af Niels Winther-Sørensen, Skatteretten 3, Gad 1995, s. 52. Forfatteren anfører, at den dynamiske fortolkning ikke kan "føre til, at man indfortolker en bestemmelse fra modeloverenskomsten i en konkret overenskomst, som ikke indeholder en sådan bestemmelse".

Er der indsat en fristafbryderregel i en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, tilsidesætter denne regel efter dansk ret alle nationale tidsfrister. Er der således indgået en gensidig aftale (mutual agreement) efter den gensidige aftaleprocedure i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indeholder en fristafbryderregel, jf. MDO art. 25, stk. 2, 2. pkt., skal aftalen gennemføres uanset eventuelle nationale tidsfrister.

Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke indeholder en fristafbryderregel, kan en sådan regel efter nyere praksis indfortolkes, i det omfang de kontraherende stater er enige heri, dvs. ud fra princippet om gensidighed. Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst hverken indeholder en 3-års regel, jf. MDO art. 25, stk. 1, 2. pkt., eller en fristafbryderregel, og indfortolkning af en fristafbryderregel fører til dobbelt ikkebeskatning, kan Told- og Skattestyrelsen ligeledes efter denne praksis afstå fra at indfortolke en fristafbryderregel i det omfang, det er nødvendigt for at undgå dobbelt ikkebeskatning.

Der kan derimod ikke indfortolkes en 3-års regel i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der ikke indeholder en sådan regel, da det må anses for klart at være i strid med de folkeretlige og nationale fortolkningsregler.

4.2.4.2.6 Skatteansættelsen er en følge af, at den skattepligtige forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag - § 35, stk. 1, nr. 6

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6, kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages i det omfang, skatteansættelsen er en følge af, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne⁷⁶ forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag⁷⁷.

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere § 35, stk. 4. Som følge af § 35, stk. 3, indebærer bestemmelsen dog en kortere frist for myndighederne til at varsle ændringen, idet der skal reageres inden rimelig tid efter kundskabserhvervelsen.

Det er en betingelse for fristgennembrud, at der foreligger en positiv fejl, der kan tilregnes skatteyder som groft uagtsomt eller forsætligt. Simpel uagtsomhed medfører derimod ikke suspension, jf. TfS 1992, 19 ØLD.

Ved positive fejl suspenderes fristen indtil det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er kommet til kundskab om de forhold, der begrunder en anden ansættelse. Det er uden betydning, om oplysningerne er fremskaffet af den skattepligtige eller af

⁷⁶ Udtrykket ”eller nogen på dennes vegne” må forstås således, at skatteyder skal have ladet sig repræsentere af en anden person, hvorimod en tredjemand, der ikke er repræsentant for den skattepligtige, ikke kan omfattes af bestemmelsen, jf. betænkning 1339/1997, s. 17.

⁷⁷ I afgørelsen refereret i TfS 2002, 685 LSR blev genoptagelse nægtet efter bestemmelsen i et tilfælde, hvor en indtægt som følge af fejl begået af revisor var beskattet såvel i det pågældende selskab som i datterselskabet. LSR bemærker, at bestemmelsen alene må anses at finde anvendelse, når den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en for lav skatteansættelse.

skattemyndigheden selv.

I TfS 1997, 156 udsendte Skatteministeriet en meddelelse om forholdet mellem den dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 4, og skattekontrollovens straffebestemmelser §§ 13 og 16. Den interne meddelelse forholder sig til en tidligere cirkulæreskrivelse 2 1994-15 af 29/11 1994 om samme spørgsmål. Om begreberne grov uagtsomhed og forsæt anføres i Skatteministeriets meddelelse:

”Cirkulæreskrivelsen var i nogen grad baseret på den forudsætning, at der er identitet mellem begreberne grov uagtsomhed og forsæt i de to love, f.eks. sådan, at grov uagtsomhed i relation til skattestyrelseslovens § 35, stk. 3 (nu stk. 4), er identisk med grov uagtsomhed i relation til f.eks. skattekontrollovens § 13, stk. 2.

Denne forudsætning om identitet er rigtig, men den fører ikke uden videre til, at ansættelsesfristen efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1 kan suspenderes, hvis der rejses en straffesag, dels som følge af de forskellige krav til bevisets styrke, der stilles i civile sager i forhold til straffesager, dels som følge af, at der ikke er fuldstændig overensstemmelse mellem reglen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, (”...bevirket, at skattemyndighederne...”) og beskrivelsen af det strafbare gerningsindhold i f.eks. § 13.

Det vil derfor kunne forekomme, at der kan statueres ikke-forældelse af skatteansættelsen, uden at der er tilstrækkeligt grundlag for at statuere strafansvar.”

Da ordlyden af den nugældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, nr. 6, svarer til den tidligere § 35, stk. 4, er det nærliggende fortsat at anse meddelelsen fra Skatteministeriet fra 1997 for relevant for fortolkningen af uagtsomhedsbegrebet i den nugældende bestemmelse.

I bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, fremgår:

”Bestemmelsens anvendelse forudsætter ikke, at der er begået et strafbart forhold, men at der er udvist mere end almindelig uagtsomhed af den skattepligtige eller dennes repræsentant, typisk i forbindelse med opfyldelse af selvangivelsespligten.”⁷⁸

4.2.4.2.7 Hidtidig praksis er endelig underkendt - § 35, stk. 1, nr. 7

Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages i det omfang, skatteansættelsen er en følge af, at hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en landsskatteretskendelse eller ved en dom. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelsen af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 5 år forud for underkendelsen af praksis.

Bestemmelsen er en udvidelse af den hidtidige praksis med genoptagelses-cirkulærer fra Told- og Skattestyrelsen, jf. TSS-cirkulære 1993-3.

Alle skattepligtige, der er blevet skatteansat under anvendelse af en praksis, der er endeligt

⁷⁸ Bestemmelsen er kritiseret af advokaterne Søren Halling-Overgaard og Birgitte Sølvkær Olesen, Advokatfirmaet Flink, Halling-Overgaard og Partnere i Revisorbladet, september 1999, hvor det anføres, at bestemmelsen i § 35, stk. 1, nr. 6, ikke i sig selv indeholder nogen udvidelse af det tidligere område, men at det bør understreges, at bestemmelsens anvendelsesområde ikke forudsætter, at der er begået et strafbart forhold. Det anføres, at det retssikkerhedsmæssigt ikke er særlig hensigtsmæssigt, at der ikke er sammenfald mellem indholdet af denne bestemmelse og indholdet af skattekontrollovens § 13, stk. 2, hvilket bevirker, at skatteydere retstilling må betegnes som uklar. Skatteretsrådet har ligeledes, jf. bilag 1 til betænkningen, afsnit 2.3.2.2, udtalt kritik af, at bemærkninger gør det usikkert, hvorvidt der i virkeligheden nu kræves noget andet end grov uagtsomhed for at opfylde bestemmelsen.

tilsidesat af Landsskatteretten eller af en domstol, har ifølge bestemmelsen et direkte retskrav på at få rettet deres skatteansættelse fra og med det tidligere indkomstår, der har været til prøvelse i den første underkendende afgørelse, alternativt fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 5 år forud for den underkendende afgørelse.

Hensigten med bestemmelsen er ifølge bemærkningerne at mindske behovet for, at hver enkelt, der er blevet skatteansat efter en omtvistet skattepraksis, forfølger sin sag til Landsskatteretten og eventuelt domstolene⁷⁹.

Påberåbelse af reglen er ikke længere afhængig af, at Told- og Skattestyrelsen har udstedt et særligt genoptagelsescirkulære om den underkendende afgørelse, jf. også Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1. Det er dog forudsat i bemærkningerne til bestemmelsen og Procesvejledningen, at Told- og Skattestyrelsen også efter den ændrede retstilstand normalt vil informere om Landsskatteretskendelser og domme, herunder retsforlig, der har en sådan karakter, at de efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse endeligt har underkendt hidtidig praksis, enten i cirkulæreform eller i form af en meddelelse. Ud over at informere om den underkendende afgørelse er formålet hermed at få reaktionsfristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, til at løbe.

Den skatteansættende myndighed har pligt til af egen drift at søge ansættelsen ændret, såfremt den er bekendt med, at en skatteansættelse er foretaget under anvendelse af en praksis, der er underkendt. Har Told- og Skattestyrelsen ikke udsendt et genoptagelsescirkulære, skal den kommunale skattemyndighed advisere den regionale told- og skattemyndighed, før skatteansættelsen foretages. Denne orientering giver regionen mulighed for at gribe ind som revisionsmyndighed, hvis regionen mener, at der klart ikke er hjemmel til at imødekomme genoptagelsesansøgningen, jf. nedenfor om skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8⁸⁰.

Det er en forudsætning for genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, at praksis er endeligt underkendt ved en landsskatteretskendelse eller ved en dom. Heri ligger, at landsskatteretskendelsen ikke er indbragt for domstolene ved udløbet af fristen efter skattestyrelseslovens § 31, eller at dommen ikke er anket ved ankefristens udløb. Bestemmelsen gælder tillige ved retsforlig i domstolssager, der indebærer en accept fra Skatteministeriet af, at hidtidig praksis er forkert⁸¹.

Ved fastlæggelsen af, hvilke indkomstår der kan genoptages, skal udgangspunktet tages i den første endeligt underkendende kendelse eller dom. En efterfølgende endeligt underkendende kendelse eller dom kan ikke lægges til grund, selv om den vedrører indkomstår, der ligger længere tilbage i tid end den første underkendende afgørelse, jf.

79 Hanne Søgaard Hansen påpeger i TfS 1999, 710, at det må anses for klart forbedrende for skatteyderens retssikkerhed, at en ansættelse kan genoptages mere end 5 år tilbage, hvis den sag, der har givet anledning til den endelige underkendelse af skattemyndighedernes praksis, ligger mere end 5 år tilbage. Der henvises til, at der herved sker en ligestilling af skatteydere, der har selvangivet eller undladt at klage i tillid til skattemyndighedernes udmeldinger, med den skatteyder, der har benyttet sig af klagemulighederne.

80 Der henvises til Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1.

81 Se Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1.

bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, og Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1⁸².

Bestemmelsen anvendes alene til gunst for den skattepligtige, i hvis sag fejlen er begået, og anvendes således ikke, hvis en ændring samlet set vil være til skade for den skattepligtige, jf. Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1.

Det bemærkes endelig, at såfremt genoptagelse foretages længere tilbage end indkomståret 1997, er genoptagelse betinget af, at der kan foretages konsekvensændringer af skatteansættelser af den skattepligtige eller dennes ægtefælle for samme eller andre indkomstår, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, jf. bemærkningerne til § 7, stk. 7. Konsekvensændringerne kan ikke bevirke, at der samlet bliver tale om en nettoforhøjelse.

4.2.4.2.8 De statslige skattemyndigheders udnyttelse af deres revisionskompetence - § 35, stk. 1, nr. 8

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8, kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages, i det omfang skatteansættelsen består i, at de statslige skattemyndigheder har udnyttet deres revisionskompetence efter §§ 14 eller 19 til at ændre en skatteansættelse foretaget af en lokal skattemyndighed, jf. kapitel 1.

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 381 af 2. juni 1999, og er en nyskabelse i forhold til de tidligere regler. Bestemmelsen indebærer en udvidelse af revisionskompetencen efter skattestyrelseslovens §§ 14 og 19 for de statslige skattemyndigheder i tidsmæssig henseende.

Bestemmelsen vedrørte i det oprindelige forslag alene ekstraordinære skatteansættelser som led i Ligningsrådets tilsidesættelse af en afgørelse truffet af et skatteankenævn, jf. skattestyrelseslovens § 19. Bestemmelsen med det nugældende indhold blev fremsat som et ændringsforslag mellem 2. og 3. behandling i Folketinget af L192, Folketingsåret 1998/1999⁸³.

Efter bestemmelsens endelige ordlyd kan såvel Ligningsrådet, de regionale told- og skattemyndigheder og Told- og Skattestyrelsen efter udløbet af den almindelige 3-årige ansættelsesfrist, som led i deres generelle statslige revisionskompetence, ændre urigtige skatteansættelser foretaget af en kommunal skattemyndighed eller et skatteankenævn⁸⁴.

⁸² Se endvidere om tidspunktet for underkendelse, Peter Rose Bjarre i TfS 2000, 123.

⁸³ Af bemærkningerne til den oprindelige bestemmelse fremgår, at bestemmelsen indebærer, at Ligningsrådet ubundet af de almindelige 3-årige ansættelsesfrister kan udøve sin revisionskompetence over for skatteankenævn og således ændre en skatteankenævnskendelse efter udløbet af disse ansættelsesfrister. Bestemmelsen har sammenhæng med, at skatteankenævnskendelser ofte først afsiges mere end 3 år efter indkomstårets udløb. Det fremgår videre af bemærkningerne, at Ligningsrådets praksis for udnyttelse af sin revisionskompetence over for skatteankenævn er, at rådet kun ændrer skatteankenævnskendelser, hvis de er urigtige og rækker ud over den konkrete sag, eller har stor provenumæssig betydning.

⁸⁴ Bestemmelsen er kritiseret af Bente Møll Pedersen i TfS 1999, 562 og af Hans Henrik Bonde Eriksen i SpO nr. 2-2000. Der henvises bl.a. til den langt mere vidtrækkende revisionskompetence for de statslige skattemyndigheder, end hensigten med bestemmelsen kan være.

Bestemmelsen omfatter ifølge ordlyden alene ansættelser af fysiske personers skatteansættelse, jf. henvisningen til skattestyrelseslovens kapitel 1⁸⁵.

Endelig kan bestemmelsen kun anvendes under overholdelse af betingelserne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2 og 3. Da revisionsmyndigheden må anses at være kommet til kundskab om skatteansættelsen samtidig med meddelelsen herom til den skattepligtige, indebærer reaktionsfristen, at ændringer af ansættelsen efter bestemmelsen alene kan foretages inden rimelig tid efter, at den urigtige skatteansættelse er foretaget⁸⁶.

4.2.4.2.9 Skatteministeren tillader, at skatteansættelsen ændres som følge af fejl begået af en skatteansættende myndighed - § 35, stk. 1, nr. 9

Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, er skatteministeren bemyndiget til efter en konkret vurdering at tillade, at en skatteansættelse ændres som følge af fejl begået af den skatteansættende myndighed⁸⁷.

De tilfælde, der er omfattet af bestemmelsen, udgjorde sammen med de tilfælde, der er omfattet af nr. 1, kerneområdet i den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, der hjemlede genoptagelse efter udløbet af 3-års fristen i § 4, stk. 1, når forholdene i særlig grad talte derfor⁸⁸.

Af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, fremgår:

”Bestemmelsens anvendelsesområde er som udgangspunkt tilfælde, hvor en skatteansættende myndighed har begået en ansvarspådragende fejl. Bestemmelsen skal således ses som et alternativ til et erstatningssøgsmål ved domstolene. Bestemmelsen kan kun anvendes, hvor den begåede fejl har resulteret i en materielt urigtig ansættelse”.

Af Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1, fremgår, at bestemmelsen alene bør anvendes til gunst for den skattepligtige, i hvis sag fejlen er begået, og at bestemmelsen ikke bør anvendes til skade for den pågældende skattepligtige.

Kompetencen til at tillade genoptagelse er henlagt til de regionale told- og skattemyndigheder med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen⁸⁹.

85 Ifølge det nu ophævede cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, pkt. 4.3, antages bestemmelsen imidlertid at omfatte såvel fysiske som juridiske personers skatteansættelse.

86 Se Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1.

87 Bestemmelsen er kritiseret af Hanne Søgaard Hansen i TfS 1999, 710. Det er bl.a. anført, at bestemmelsen er en skærpelse af de skattepligtiges adgang til at søge genoptagelse, idet der ikke længere er mulighed for at bevilge genoptagelse, hvis en urigtig skatteansættelse skyldes svig fra tredjemand, eller hvis skatteyderens personlige, sociale eller økonomiske forhold eller andre årsager gør, at man må sige, at der foreligger helt særlige omstændigheder. Samme sted kritiseres det, at der er uoverensstemmelse mellem bestemmelsens ordlyd og bemærkningerne, idet ordlyden alene nævner fejl, hvorimod det af bemærkningerne fremgår, at bestemmelsens anvendelsesområde som udgangspunkt er tilfælde, hvor der er begået ansvarspådragende fejl.

88 Om praksis vedrørende den tidligere § 4, stk. 2, henvises til det nu ophævede cirkulære nr. 71 af 12. april 1996, punkt 5.3. Se endvidere afsnit 3.4.1.2 i betænkningen.

89 Se endvidere note 34 i betænkningen.

Praksis

Ved fortolkningen af den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 2, vedrørende ansvarspådragende fejl kan følgende afgørelser nævnes:

I TfS 1999, 557 VLD blev det anset for ansvarspådragende, at myndigheden ikke havde fulgt den praksis, der var skitseret i ligningsvejledningen og samtidig havde tilsidesat almindelige forvaltningsretlige regler (sat skøn under regel)⁹⁰.

I TfS 2001, 290 HD nåede Højesterets flertal frem til, at en underkendelse af myndighedens praksis ved Højesteret ikke var et forhold, der i særlig grad talte for genoptagelse. Der kunne således alene ske genoptagelse i det omfang, det i forbindelse med sagen særligt udstedte genoptagelsescirkulære hjemlede dette⁹¹.

Procesvejledningen 2002, jf. afsnit G.3.2.2.1, nævner som eksempel på culpøs adfærd hos myndigheden et tilfælde, hvor en kommunal skattemyndighed med urette har givet et forhåndstilsagn om senere genoptagelse, hvis skattemyndighederne skulle tabe en tilsvarende verserende sag, og dette giver anledning til udsendelse af et særligt genoptagelsescirkulære. Et tilsagn vil være givet med urette, hvis det er givet inden 3-årsfristens udløb, og omfatter indkomstår, der ligger mere end 3 år forud for den første afgørelse, der underkender hidtidig ligningsmæssig praksis. I en sådan situation vil der blive givet tilladelse til genoptagelse. Et tilsagn givet efter 3-årsfristens udløb kan derimod ikke give den skattepligtige en forventning om genoptagelse, fordi anmodning om genoptagelsestilsagn under alle omstændigheder er indgivet for sent.

I TfS 2000, 873 ØLD⁹² fandt landsretten ikke, at skatteyderen havde dokumenteret, at de skønsmæssige forhøjelser var åbenbart urimelige eller fastsat på et klart urigtigt grundlag, eller at der med hensyn til begrundelse forelå formelle fejl ved kommunens afgørelse. Landsretten udtalte, at ”den omstændighed, at hverken kommunens agterskrivelse eller afgørelse indeholder henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet, kan ikke på nuværende tidspunkt føre til afgørelsens ugyldighed eller til at tillade genoptagelse.

90 Se endvidere TfS 2000, 902 ØLD, hvor retten efter en samlet vurdering fandt, at myndigheden ikke havde handlet ansvarspådragende i forbindelse med en skønsmæssig forhøjelse af sagsøgers indkomst.

91 Højesterets mindretallet nåede ved en formålsfortolkning frem til, at der skulle ske genoptagelse, da forholdene i særlig grad talte derfor. Mindretallet udtaler, at § 4, stk. 2 blandt andet antages at have det ”formål at undgå – når – der i en konkret sag træffes en afgørelse ved domstolene, som tilsidesætter en ligningspraksis, således at det er klart, at andre skatteydere har krav på tilbagebetaling – at disse skatteydere skal anlægge retssag om tilbagebetaling for at opnå en korrektion af de materielt forkerte ansættelser mage til den underkendte, jf. herved Folketingstidende 1982-83, tillæg A, sp. 1777 f. Det er endvidere vores opfattelse, at der må tillægges dette – fornuftige – formål en sådan gennemslagskraft, at kravet til genoptagelse efter lovbestemmelsens ordlyd – at forholdene i særlig grad taler derfor – kan anses for opfyldt, når skatteyderen ved underkendelse af en ligningspraksis som alternativ til genoptagelse ville kunne opnå en materiel korrektion ved søgsmål om tilbagebetaling. De detaljerede bemærkninger i forarbejderne til bestemmelsen forekommer os ikke at være indbyrdes så nøje afstemte og klare, at det kan anses for en forudsætning for lovgiver, at der i tilfælde af domstolens tilsidesættelse af en ligningsmæssig praksis alene kan eller skal ske genoptagelse 3 år tilbage fra den først underkendende dom, hvorved bemærkes, at det havde været enkelt at skrive en regel i overensstemmelse med en sådan forudsætning ind i selve lovtæksten.”

92 Afgørelsen er indbragt for Højesteret.

Sammenfatning

Ifølge praksis vil myndigheden kunne anses at have handlet ansvarspådragende i tilfælde, hvor myndigheden har handlet i strid med interne regler, jf. TfS 1999, 557, hvis myndigheden i forbindelse med en skønsmæssig afgørelse har sat skøn under en regel, og hvis skønsudøvelsen kan karakteriseres som åbenbart urimelig. Har myndigheden givet forhåndstilsagn inden for 3-års fristen om genoptagelse uden for fristen, vil dette forhold ligeledes kunne karakteriseres som culpøst.

Modsat vil myndighedernes skabelse af en ulovhjemlet praksis normalt ikke være ansvarspådragende, jf. TfS 2001, 290 HD⁹³. Har myndigheden fortolket en bestemmelse forkert, vil dette som udgangspunkt ikke være ansvarspådragende for myndigheden, jf. TfS 1997, 159 ØLD. Ofte vil man kunne karakterisere fortolkningsfejlen som en undskyldelig retsvildfarelse, hvilket ikke kan medføre ansvar⁹⁴. Der skal således formentlig være tale om en klar fortolkningsfejl, førend der kan blive tale om ansvar, jf. eksempelvis TfS 2000, 604 VLD.

Offentliggjort praksis om formelle fejl vedrørende § 4, stk. 2, er yderst sparsom. Praksis synes dog at slå fast, at formelle mangler, der medfører afgørelsens ugyldighed, kan danne grundlag for en ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen.

I Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.2.1, anføres, at formelle fejl som udgangspunkt ikke vil være en sådan særlig omstændighed, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse. Det anføres dog videre, at visse formelle fejl medfører absolut ugyldighed⁹⁵, idet der vil være tale om absolut ugyldighed, hvis den formelle mangel har en sådan karakter, at den helt uden nogen form for væsentlighedsvurdering vil medføre ugyldighed. Det anføres videre, at en overskridelse af fristen i den tidligere § 35, stk. 1, i skattestyrelsesloven, vil være en fejl, der vil medføre absolut ugyldighed og derfor kan danne grundlag for ekstraordinær genoptagelse. Det anføres, at manglende udsendelse af agterskrivelse derimod ikke nødvendigvis er en formel fejl, der uden videre medfører absolut ugyldighed.

Tilsidesættelse af officialmaksimen vil endelig kunne opfylde kravene til genoptagelse⁹⁶.

93 Det skal bemærkes, at borgeren normalt vil have adgang til ekstraordinær genoptagelse i henhold til § 35, stk. 1, nr. 7, i disse situationer.

94 Jf. Betænkning 214/1959, hvorefter et ansvar for undskyldelig retsvildfarelse aldrig vil kunne støttes blot på den omstændighed, at skadevolderens retsopfattelse er blevet underkendt af en højere administrativ instans.

95 Udtrykket absolut ugyldighed kendes ikke fra terminologien i den almindelige forvaltningsret, men må vel forstås som de situationer, hvor en afgørelse bliver en nullitet grundet en grov tilsidesættelse af vigtige sagsbehandlingsregler.

96 Se om formelle mangler og ugyldighed, advokat Bente Møll Pedersen i TfS 1997, 944.

4.2.4.2.10 Skatteansættelsen er en følge af, at overdragelsessummen for et aktiv er ansat efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, eller afskrivningslovens § 45, stk. 3, og har resulteret i en skatteansættelse af en anden skattepligtig - § 35, stk. 1, nr. 10

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10, er der hjemmel til fristgennembrud i tilfælde, hvor skatteansættelsen er en følge af, at overdragelsessummen for et aktiv er ansat efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, eller afskrivningslovens § 45, stk. 3, og denne ansættelse har resulteret i en skatteansættelse af en anden skattepligtig for samme eller for et andet indkomstår.

Med reglen sikres, at den 3-årige ansættelsesfrist ikke afskærer myndighederne fra at foretage afledte skatteansættelser, der er en følge af en korrektion efter ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningsloven af en overdragelsessum.

Bestemmelsen er indsat ved lov nr. 958 af 20/12 1999 (Justering af pinsepakken), og har virkning for salg foretaget efter 1. januar 2000.

Bestemmelsen vedrører tilfælde, hvor de skatteansættende myndigheder efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4 og afskrivningslovens § 45 i forbindelse med opgørelse af henholdsvis avance eller et afskrivningsgrundlag i særlige tilfælde kan ændre en aftalt overdragelsessum for et aktiv, hvilken er bindende for såvel sælger som køber.

I de tilfælde, hvor der foretages en sådan korrektion af overdragelsessummen for et aktiv, kan de skatteansættende myndigheder gennemføre de ændringer af skatteansættelser for øvrige parter i overdragelsesaftalen, der er en følge af den korrigerede overdragelsessum. Korrektionen for de øvrige kan hermed foretages efter udløbet af fristen i skattestyrelseslovens § 34.

Det må anses for en forudsætning for at foretage et fristgennembrud efter reglen, at der inden for den almindelige 3-årige ansættelsesfrist er gennemført en skatteansættelse for en skattepligtig som følge af den korrigerede overdragelsessum, og at skattemyndigheden handler inden rimelig tid efter, at den er kommet til kundskab om korrektionen, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3.

Høringsreglerne i afskrivningslovens § 45

Nedenfor foretages en gennemgang af de høringsregler, der gælder i relation til afskrivningslovens § 45, stk. 3, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10, om følgevirkning af en ændring af overdragelsessummen. Begge bestemmelser er gennemført ved lov nr. 958 af 20. december 1999 om justering af pinsepakken m.m. med virkning for overdragelser, der foretages den 1. januar 2000 eller senere⁹⁷.

Den gældende bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, der har samme ordlyd som afskrivningslovens § 45, stk. 3, er ligeledes gennemført ved lov nr. 958 af 20. december 1999⁹⁸.

⁹⁷ Jf. henholdsvis lovens § 1, nr. 27 og § 16, nr. 1 - 2.

⁹⁸ Jf. lovens § 4, nr. 3.

Skattemyndighedernes prøvelsesadgang

Afskrivningslovens § 45, stk. 3, har følgende ordlyd:

“Såvel den samlede kontantomregnede salgssum som den fordeling på aktiver efter stk. 2, som parterne har aftalt, er undergivet de skatteansættende myndigheders prøvelse.”

Det er i bestemmelsen præciseret, at såvel den samlede kontantomregnede salgssum som den fordeling på aktiverne, som parterne efter stk. 2, har aftalt⁹⁹, er undergivet de skatteansættende myndigheders prøvelse.

Der er hermed ikke tilsigtet en ændring af hidtil gældende praksis, selvom det af bestemmelsens tidligere ordlyd alene fremgik, at skattemyndighederne kunne foretage fordeling af den samlede salgssum, hvis parterne ikke havde foretaget en sådan fordeling¹⁰⁰.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L85, Folketingsåret 1999/2000, at skattemyndighederne kun forventes at korrigere en af parterne aftalt overdragelsessum eller fordeling, hvis fordelingen er “åbenbart forkert.” Hvor parterne har konkret modstående interesser, kan parterne således i overensstemmelse med hidtil gældende praksis forvente, at den skatteansættende myndighed vil lægge den af parterne aftalte overdragelsessum samt fordeling på de overdragne skatterevante aktiver til grund. Ved overdragelse i familieforhold, mellem interesseforbundne parter eller mellem koncernforbundne selskaber, hvor parterne eksempelvis ikke har modstående interesser, kan ligningsmyndighederne derimod tilsidesætte den aftalte overdragelsessum og fordelingen, hvis overdragelsessummen eller fordelingen ikke er udtryk for handelsværdien for de overdragne aktiver¹⁰¹.

Kompetent myndighed

I afskrivningslovens § 45, stk. 4, er der fastsat regler for, hvilken myndighed der skal træffe afgørelse med virkning for skatteansættelsen, når den skatteansættende myndighed for sælger og køber i overdragelsesåret ikke er den samme.

Bestemmelsen har følgende ordlyd:

“Er den skatteansættende myndighed for sælger og køber ikke den samme, træffer den skatteansættende myndighed for sælger, der i øvrigt foretager skatteansættelsen af sælger, afgørelse om den samlede salgssum og fordelingen som nævnt i stk. 2 også med direkte bindende virkning for køber. Er der mere end én sælger, og har disse ikke samme skatteansættende myndighed, eller er sælger ikke skattepligtig her til landet,

99 Bestemmelsen i stk. 2 blev ved lov nr. 958 af 20. december 1999, § 1, nr. 27, formuleret således, at parterne i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde *skal* foretage en fordeling på nærmere angivne aktiver.

100 Det fremgår således af bemærkningerne til lov nr. 433 af 26. juni 1998 om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven), at “... I en del tilfælde vil parterne i overdragelsesaftalen have taget stilling til, hvorledes købesummen skal fordeles på de enkelte aktiver. Denne aftalte fordeling af købesummen på de enkelte aktiver skal som udgangspunkt - ligesom i dag - lægges til grund af skattemyndighederne, medmindre den aftalte fordeling åbenbart ikke svarer til de faktiske værdier. ...” jf. L 102, folketingsåret 1997-98 (2. samling), F.t., side 2539.

101 Jf. L85, Folketingsåret 1999/2000, side 59, 2. spalte. Se ligeledes LV 2001, afsnit E.C.1.2.2.1.

bestemmer skatteministeren, hvilken skatteansættende myndighed, der træffer afgørelse.”¹⁰²

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, at den afgørelse, som den skatteansættende myndighed for sælger skal træffe med direkte bindende virkning for køber, kun omfatter fastsættelsen af den samlede overdragelsessum og fordelingen af denne på de relevante aktiver. Det er således ikke hensigten, at den skatteansættende myndighed for sælger skal være skatteansættende myndighed for køber for den del af skatteansættelsen, der vedrører overdragne aktiver. Herved undgår man den situation, at en køber i overdragelsesåret kunne få to forskellige skatteansættende myndigheder¹⁰³.

Den skatteansættende myndigheds afgørelse

Bestemmelsen i afskrivningslovens § 45, stk. 5, har følgende ordlyd:

“Afgørelser om den samlede salgssum og fordelingen efter stk. 4 kan ikke træffes uden forudgående høring af den eller de skatteansættende myndigheder, der i øvrigt foretager skatteansættelsen af sælger eller køber. Afgørelsen er direkte bindende for såvel sælger som køber. Afgørelsen kan af såvel sælger som køber påklages efter de regler, der efter skattestyrelsesloven gælder for klage over den pågældende skatteansættende myndigheds afgørelser af skatteansættelser.”

Det fremgår af bestemmelsens 1. pkt., at den skatteansættende myndighed skal foretage høring af den eller de skatteansættende myndigheder, der i øvrigt foretager skatteansættelsen af sælger eller køber, før den træffer afgørelse om den samlede salgssum og fordelingen efter stk. 4.

Der er hverken i bemærkningerne til bestemmelsen eller i ligningsvejledningen opstillet nærmere krav til den obligatoriske høring af de omfattede myndigheder. Det er derfor alene de almindelige retningslinier for høring af andre myndigheder efter officialprincippet, der finder anvendelse¹⁰⁴.

Det fremgår af bestemmelsens 2. pkt., at afgørelsen er direkte bindende for både sælger og køber¹⁰⁵. Denne præcisering af lovtæksten om den direkte bindende virkning for både sælger og køber er ny i forhold til den tidligere bestemmelse i stk. 3, hvor det alene af bemærkningerne fremgår, at “Den fordeling, som den skatteansættende myndighed foretager, vil - ligesom når parterne selv har foretaget fordelingen - blive lagt til grund ved opgørelsen af sælgers afståelsessum henholdsvis købers anskaffelsessum for de overdragne aktiver.”¹⁰⁶

102 I bekendtgørelse nr. 507 af 7. juni 2000 om fastsættelse af skattemyndighed efter afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven er der fastsat nærmere regler for hvilken skattemyndighed, der i forskellige situationer skal træffe afgørelse.

103 Jf. L85, Folketingsåret 1999/00, side 60, 1. spalte. Se også LV 2001, afsnit E.C. 1.2.2.2.

104 Jf. Procesvejledningen 2002, afsnit E.3.5.6.

105 Det fremgår af den høring af organisationer mv., som blev gennemført, før lovforslaget blev fremsat, at et forslag om, at parterne kunne indhente en vejledende udtalelse, udgik af lovforslaget, og blev erstattet af reglen om en afgørelse med direkte bindende virkning for både sælger og køber. Der henvises endvidere i Skatteministeriets kommentarer til, at parterne efter de almindelige regler herom kan indhente bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet om en påtænkt disposition. Jf. høringssvar med kommentarer, L85, s. 20-36.

106 Jf. L102, Folketingsåret 1997/1998 (2. Samling), F.t., side 2540, 2. spalte.

Nyt er endvidere efter 3. pkt., at afgørelsen af såvel sælger som køber kan påklages efter de regler, der efter skattestyrelsesloven gælder for klage over den pågældende skatteansættende myndigheds afgørelser af skatteansættelser, og at denne klagemulighed er formuleret i selve lovtæksten¹⁰⁷. Det afgørende for, hvilken myndighed, der skal ske påklage til, er derfor sælgers skatteansættende myndighed.

Høring af køber og sælger

Det er tydeligt præciseret i selve lovtæksten, at den skatteansættende myndigheds fastsættelse af den samlede salgssum og fordelingen efter stk. 4 er en afgørelse, at afgørelsen er rettet til både sælger og køber, og at både sælger og køber er klageberettigede med klare retningslinier for, hvem der er klagemyndighed. Det betyder, at både sælger og køber har partsstatus i forhold til afgørelsen og dermed vil være omfattet af forvaltningslovens sagsbehandlingsregler, herunder reglerne om partshøring¹⁰⁸.

Om høring af sælger og køber anføres i ligningsvejledningen følgende:

“Afgørelsen har karakter af en forvaltningsafgørelse, hvilket indebærer, at såvel sælger som køber har partsbeføjelser efter forvaltningsloven, herunder krav på partshøring. Efter skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, skal sælgers skattemyndighed underrette køber om den påtænkte ændring og med en frist for køber til at udtale sig herom.”¹⁰⁹

Denne fremstilling af gældende partshøringsregler for sælger og køber synes imidlertid uklar sammenholdt med det ovenfor anførte om hvem, der er kompetent myndighed. Det fremgår både af ordlyden i stk. 4 og bemærkningerne hertil, at den skatteansættende myndighed for sælger - i tilfælde, hvor sælger og køber ikke har samme skatteansættende myndighed - i forhold til køber alene er kompetent myndighed, for så vidt angår afgørelsen om den samlede salgssum og fordelingen efter stk. 2. Det er således ikke hensigten, at den skatteansættende myndighed for sælger skal være skatteansættende myndighed for køber.

Det følger heraf, at den høring, som den skatteansættende myndighed for sælger skal foretage af køber (og sælger), før der træffes afgørelse om den samlede salgssum og fordelingen, ikke skal foretages efter skattestyrelseslovens regler, da der ikke er tale om en skatteansættelse. Det betyder, at det ikke er reglerne om den ubetingede høringspligt efter skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, der her finder anvendelse, men reglerne i forvaltningslovens §§ 19-21, hvorefter myndigheden efter en konkret vurdering skal foretage partshøring.

Hovedreglen i forvaltningslovens § 19, stk. 1, er, at hvis det må antages, at en part ikke er bekendt med, at myndigheden er i besiddelse af bestemte oplysninger om sagens faktiske

107 Efter den tidligere bestemmelse var det alene i bemærkningerne til stk. 3 anført, at “Hvis parterne ikke er enige i den skatteansættende myndigheds fordeling, vil ansættelsen kunne påklages i det almindelige ligningssystem.”, jf. L102, F.t., side 2540.

108 Både sælger og køber vil endvidere have partsstatus i forhold til en eventuel klagesag, som rejses af enten sælger eller køber.

109 Jf. LV2001, afsnit E.C.1.2.2.2. Det samme er - med lidt andre ord - anført i bemærkningerne til stk. 5, jf. L85, Folketingsåret 1999/2000, side 60.

omstændigheder, må myndigheden ikke træffe afgørelse, før parten er gjort bekendt med oplysningerne og har haft lejlighed til at udtale sig. Det gælder dog kun, hvis oplysningerne er til ugunst for den pågældende part og er af væsentlig betydning for sagens afgørelse. Myndigheden kan fastsætte en frist for afgivelse af den nævnte udtalelse. I § 19, stk. 2, er der som undtagelser til hovedreglen i stk. 1 opregnet en række tilfælde, hvor der ikke er pligt til partshøring¹¹⁰.

Den skatteansættende myndighed for sælger og den skatteansættende myndighed for køber skal endvidere på sædvanlig vis, dvs. ved udsendelse af agterskrivelse mv., høre henholdsvis sælger og køber efter reglerne i skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, om den påtænkte ændring af deres skatteansættelser.

Senere ændringer

Bestemmelsen i afskrivningslovens § 45, stk. 6, har følgende ordlyd:

“Ved enhver ændring af sælgers salgssum for et aktiv som følge af en ændret skatteansættelse skal købers anskaffelsessum for det pågældende aktiv ændres tilsvarende. Ved enhver ændring af købers anskaffelsessum for et aktiv skal sælgers salgssum for det pågældende aktiv ændres tilsvarende. Ændringen foretages af den skatteansættende myndighed for sælger, jf. stk. 4.”

Bestemmelsen i stk. 6 har til formål at sikre, at en ændret værdiansættelse for den ene af parterne medfører en tilsvarende ændring (med modsat fortegn) for den anden part. Det er derfor præciseret i bestemmelsen, at ændringen for den anden part som anført skal ske ved *enhver* ændring, dvs. uanset om den ændrede skatteansættelse er foretaget af en skattemyndighed (det være sig en kommunal eller statslig skattemyndighed), et skatteankenævn, Landsskatteretten eller følger af en domstolsafgørelse.

Det er endvidere som en praktisk regel fastsat i bestemmelsen, at det er den skatteansættende myndighed for sælger, der, når der er truffet endelig afgørelse om værdiansættelsen, skal træffe den bindende afgørelse for køber eller de øvrige sælgere, jf. stk. 4.

Høring af tredjemand

I ligningsvejledningen anføres om høring af tredjemand følgende:

“Landsskatteretten kan i tilfælde, hvor afgørelsen af et klagepunkt angår bedømmelsen af de skattemæssige virkninger af et retsforhold mellem klageren og tredjemand, bestemme, at tredjemand skal have mulighed for at udtale sig over for Landsskatteretten. Dette følger af § 7, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999 om forretningsordenen for Landsskatteretten. Partshøring kan komme på tale, når der er grund til at antage, at denne tredjemand ønsker en anden bedømmelse af retsforholdet lagt til grund end den bedømmelse, som klageren ønsker lagt til grund. Dette kan være tilfældet som følge af reglen om, at en ændring af fordelingen hos den ene af parterne medfører, at der må foretages en tilsvarende ændring hos den anden part, jf. AL § 45, stk. 6.”¹¹¹

Bestemmelsen i Landsskatterettens forretningsorden er - som det fremgår - ikke en obligatorisk høringsbestemmelse, men den betragtes ifølge retten selv nærmest som sådan,

¹¹⁰ Se Procesvejledningen 2002, afsnit E.3.5.1 om de to regelsæt.

¹¹¹ Jf. LV 2001, afsnit E.C.1.2.2.3.

hvor tredjemand er kendt¹¹².

En tilsvarende bestemmelse findes ikke i forretningsordenen for skatteankenævnene. Imidlertid er både Landsskatteretten og skatteankenævnene omfattet af forvaltningslovens sagsbehandlingsregler, herunder reglerne om partshøring. Spørgsmålet er derfor, om og i hvilket omfang tredjemand (part 2) efter det almindelige forvaltningsretlige partsbegreb er part i klagers (part 1) sag vedrørende sin skatteansættelse. Det konkluderes i Retssikkerhedsudvalgets notat om skattemyndighedernes behandling af sager med flere involverede parter, at hvis der kan "spores en vis automatik i de afledede skattemæssige konsekvenser for part 2, taler det for at anse denne part for egentlig part i forvaltningslovens forstand om det spørgsmål, parterne har fælles interesse i."¹¹³

Det må derfor som hovedregel antages, at part 2 i en klagesag ved et skatteankenævn eller Landsskatteretten vedrørende part 1's ansættelsessag vil have egentlig partsstatus, for så vidt angår den del af sagen, der vedrører en ændring af værdien for et overdraget aktiv mellem parterne, og at part 2 derfor vil være omfattet af partshøringsreglerne i forvaltningslovens §§ 19 - 21. Det må ligeledes antages, at myndighedens konkrete vurdering efter forvaltningslovens § 19 som hovedregel vil føre til, at part 2 bliver partshørt, da part 1's klage i de fleste tilfælde vil være "væsentlige oplysninger til ugunst for part 2", som part 2 "ikke kan antages at være bekendt med, at myndigheden er i besiddelse af."

Ved særskilt klage over den skatteansættende myndigheds afgørelse (om den samlede salgssum og fordelingen) følger partsstatus og høringsrettigheder efter forvaltningsloven umiddelbart af bestemmelsen i afskrivningslovens § 45, stk. 5, for begge parter, da begge parter er klageberettigede.

Afsluttende bemærkninger

Ændringer som de nævnte, jf. afskrivningslovens § 45, stk. 3 (og stk. 6) kan kun foretages med respekt af reglerne om ansættelsesfrister i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35.

For så vidt angår anvendelsesområdet for skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10, fremgår det af Procesvejledningen 2002, jf. afsnit G.3.2.1, at det er en forudsætning, at der inden for den almindelige 3-årige ansættelsesfrist er gennemført en skatteansættelse for en anden skattepligtig som følge af den korrigerede overdragelsessum, og at skattemyndigheden handler inden rimelig tid efter, at den har fået kendskab til korrektionen, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3¹¹⁴.

Da det er en betingelse for fristgennembrud, at der er gennemført en skatteansættelse for en anden skattepligtig som følge af den korrigerede overdragelsessum inden udløbet af 3-årsfristen, og da afgørelsen vedrørende denne korrektion ikke kan træffes uden forudgående

112 Jf. Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, Skatteministeriet, Februar 1996, side 65, hvor det anføres: "Landsskatteretten har således oplyst, at bestemmelsen i forretningsordenen bliver brugt i vidt omfang, Er der den mindste antydning af modstående interesser, inddrager retten tredjemand."

113 Ibid. side 72. Konklusionen bygger på en række udtalelser fra Folketingets ombudsmand om spørgsmålet.

114 Jf. LV 2001, afsnit E.C.1.2.2.3.

høring af den eller de skatteansættende myndigheder, der i øvrigt foretager skatteansættelsen af sælger eller køber (og ændringen således allerede på dette tidspunkt vil være disse myndigheder bekendt), må det antages, at de afledte ansættelser for andre parter som hovedregel også kan foretages inden for 3-årsfristen eller senest "inden rimelig tid efter", dvs. inden for 6 måneder.

For så vidt angår senere ændringer, kan der ikke angives en sådan nærmere bestemt tidsramme for den endelige skatteansættelse af part 2, hvis spørgsmålet enten særskilt eller som en del af part 1's skatteansættelse påklages til domstolene.

Det må imidlertid antages, at part 2 som hovedregel allerede ved skatteankenævnets behandling vil blive inddraget i sagen gennem partshøring. Dette må antages at være tilfældet, uanset om den skatteansættende myndigheds afgørelse om den samlede salgssum og fordelingen er påklaget særskilt, eller om spørgsmålet er påklaget som en del af part 1's ansættelse.

4.2.4.2.11 Bagatelgrænsen - § 35, stk. 2

Det fremgår af skattestyrelseslovens § 35, stk. 2, at en ekstraordinær skatteansættelse efter stk. 1, nr. 1-9, kun kan foretages, hvis den indebærer en indkomstændring på mindst 5.000 kr.¹¹⁵

Bestemmelsen er en nyskabelse i forhold til tidligere, hvor der ikke fandtes en lovfæstet bagatelgrænse¹¹⁶.

Af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, fremgår:

"Det er en generel betingelse for at ændre en skatteansættelse uden for de almindelige 3-årige ansættelsesfrister, at ændringen indebærer en – isoleret set – bruttoforhøjelse eller bruttonedsættelse på mindst 5.000 kr. af en indkomst, der skal indgå i grundlaget for skatteansættelsen."

Ifølge Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1, kan en ekstraordinær skatteansættelse kun foretages, hvis ansættelsen for det enkelte indkomstår indebærer en indkomstændring på mindst 5.000 kr. Endvidere skal der blot være grundlag for at forhøje eller nedsætte en eller flere indkomst- eller fradragskomponenter med 5.000 kr.

Bagatelgrænsen omfatter ikke ansættelser efter ejendomsværdiskatteloven samt ændringer efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10¹¹⁷.

¹¹⁵ Bestemmelsen er kritiseret af Hanne Søgaard Hansen i TfS 1999, 710. Det anføres bl.a., at i hvert fald i de tilfælde, hvor anmodningen skyldes en underkendt praksis, forekommer det uacceptabelt at indføre en sådan bagatelgrænse, idet skatteværdien af en indkomstændring på 4.999 kr. pr. år kan udgøre op til ca. 3.000 kr. pr. år, hvortil kommer renter efter kildeskatteloven.

¹¹⁶ Ifølge det nu ophævede cirkulære nr. 71 af 12. april 1996, pkt. 5.3, forudsatte den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 2, om den skattepligtiges adgang til ekstraordinære nedsættelser, at "ansættelsesændringen er af en vis størrelse. Dette krav må anses at være opfyldt, ved indkomstændringer på i alt 3.000 kr. eller mere for et indkomstår."

¹¹⁷ Se Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1.

4.2.4.2.12 Inden rimelig tid - § 35, stk. 3

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, kan en ansættelse kun foretages efter § 35, stk. 1, hvis den varsles af myndighederne eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige inden rimelig tid efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af fristerne i skattestyrelseslovens § 34. Lovens § 34, stk. 3, 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Hvad der kan anses for rimelig tid, beror ifølge bemærkningerne på en bedømmelse af det enkelte forhold, hvorunder såvel sagens karakter, f.eks. om der er tale om en sag, hvor der eventuelt vil blive gjort strafansvar gældende, som den skattepligtiges personlige forhold, f.eks. sygdom, indgår, men normalt må der skulle reageres indenfor 6 måneder.

Det fremgår af Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1, at i tilfælde, hvor Told- og Skattestyrelsen har udsendt en meddelelse om, at en praksis er underkendt, må den skattepligtige normalt anses senest at være kommet til kundskab om det forhold, der begrundet den ekstraordinære skatteansættelse, i forbindelse med meddelelsens udsendelse.

Efter bestemmelsen i § 35, stk. 3, 2. pkt., skal den afledte skatteberegning tilsvarende foretages inden rimelig tid efter, at ansættelsen er foretaget.

4.2.4.2.13 Ændringskompetence - § 35, stk. 4

Det fremgår af § 35, stk. 4, at et punkt i en skatteansættelse kan ændres af de grunde, der er nævnt i stk. 1, af en skatteansættende myndighed, selv om skatteankenævnet, Landsskatteretten eller Ligningsrådet tidligere har truffet afgørelse om punktet.

Bestemmelsen er en nyskabelse og en undtagelse til det almindelige over/underordningsforhold mellem skattemyndighederne, idet den skatteansættende myndighed kan ændre en afgørelse truffet af et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Ligningsrådet¹¹⁸.

I den tidligere skattestyrelseslovs § 35, stk. 5, var reglen derimod, at når et forhold var påklaget, kunne § 35, stk. 1 (den tidligere) ikke anvendes vedrørende det påklagede forhold. Anvendelsesområdet for den tidligere § 35, stk. 5, i skattestyrelsesloven antoges at være forhøjelser, der udspringer af de samme faktiske omstændigheder, som har ligget til grund for den påklagede ansættelse.

Bestemmelsen finder ifølge bemærkningerne anvendelse på ansættelsesændringer, der foretages såvel inden for som uden for ansættelsesfristerne i § 34.

Formålet med bestemmelsen er ifølge Procesvejledningen at undgå, at skatteankenævn, Landsskatteretten eller Ligningsrådet belastes af genoptagelsesansøgninger fra skattepligtige eller skattemyndigheder begrundet med objektive forhold som dem, der efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, begrundet ekstraordinær genoptagelse. Det fremgår videre, at bestemmelsen kun kan anvendes, hvis der foreligger nye oplysninger i forhold til

¹¹⁸ Der henvises desuden til gennemgangen ovenfor i afsnit 4.2.2 om fristregler og ændringskompetence.

de oplysninger, der har ligget til grund for klageorganets eller Ligningsrådets afgørelse, og disse nye oplysninger opfylder et af kriterierne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, for ekstraordinær skatteansættelse.

4.3 Fristregler på toldområdet

Told- og importafgifter skal opkræves ved varers indførsel til landet. EU's terminologi i toldkodeksens artikel 201 og 202 om, at sådanne beløb er forfaldne til betaling er, at toldskylden er opstået, hvorefter myndighederne straks skal bogføre disse beløb, jf. toldkodeksens artikel 217. Sædvanligvis antages det, at toldskylden er opstået ved varens angivelse til fortoldning.

Hvis et told- og importafgiftsbeløb ikke er blevet opkrævet i forbindelse med indførsel af varer, skal myndighederne, straks det konstateres, bogføre det skyldige beløb med heraf følgende underretning til importøren om denne toldskyld, jf. toldkodeksens artikel 220.

4.3.1 Opkrævning og efteropkrævning på myndighedernes initiativ

Efter artikel 221, stk. 1, i toldkodeksen skal debitor underrettes om beløbets størrelse, så snart afgiftsbeløbet er bogført.

Toldkodeksens artikel 221, stk. 3, indeholder særlige regler for toldmyndighedernes adgang til at foretage efteropkrævning inden for en særlig 3-års frist. Således fastsætter bestemmelsen, at underretning af debitor ikke kan ske efter udløbet af en frist på 3 år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen.

Den 3-årige frist for meddelelse til debitor kan forlænges, såfremt der foreligger svig. Det fremgår således af toldkodeksens artikel 221, stk. 4, at hvis toldskylden er opstået på grund af en handling, der på det tidspunkt, hvor den blev begået, kunne give anledning til retsforfølgning, kan underretningen af debitor om beløbets størrelse på de i de gældende bestemmelser fastsatte betingelser ske efter udløbet af 3-års fristen.

Endvidere er der en særlige hjemmel i toldkodeksens artikel 242, 1. pkt., til at opkræve told, idet det fremgår af denne bestemmelse, at hvis der med urette er indrømmet fritagelse for en toldskyld, eller det tilsvarende afgiftsbeløb er godtgjort, kan den oprindelige skyld opkræves.

En afgørelse, som er truffet med urette, henviser til toldkodeksens artikel 8, idet den er truffet på grundlag af urigtige eller ufuldstændige oplysninger, hvor ansøgeren vidste eller med rimelighed burde have vidst, at oplysningerne var urigtige eller ufuldstændige, og at afgørelsen ikke kunne være blevet truffet på grundlag af rigtige og fuldstændige oplysninger.

En opkrævning efter artikel 242 anses ikke for at være omfattet af den normale 3-årige forældelsesfrist, men derimod af 5-årsfristen i 1908-loven.

4.3.2 Tilbagesøgning på virksomhedens initiativ

Toldkodeksens artikel 235-242 og gennemførelsesbestemmelsernes artikel 878-912 indeholder særlige regler om adgangen til at opnå toldgodtgørelse eller fritagelse inden for

nærmere fastsatte frister.

I relation til godtgørelse efter toldkodeksens artikel 236, stk. 2, 1. afsnit gælder eksempelvis, at en anmodning om toldgodtgørelse eller fritagelse skal være fremsat over for toldmyndighederne inden udløbet af en frist på 3 år regnet fra tidspunktet for underretning af debitor om de pågældende afgifter. Efter artikel 236, stk. 2, 2. afsnit, kan 3-års fristen forlænges, hvis debitor godtgør, at han har været forhindret i at indgive anmodning herom inden for den nævnte frist som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure.

For så vidt angår godtgørelse efter toldkodeksens artikel 239, skal anmodningen om godtgørelse eller fritagelse efter stk. 2, 1. afsnit, være fremsat over for toldmyndighederne inden 12 måneder fra datoen for underretning af debitor om de pågældende afgifter. Efter artikel 239, stk. 2, 2. afsnit, er der mulighed for forlængelse af fristen i behørigt begrundede undtagelsestilfælde.

4.3.3 Opkrævning, efteropkrævning og tilbagebetaling af afledt moms og punktafgift

Efter toldlovens § 31 vil krav om tilbagebetaling og efterbetaling af beløb, der ved varers fortoldning er opkrævet for meget eller for lidt i merværdi- eller punktafgift forældes efter samme bestemmelser, som er fastsat i EU's toldkodeks om forældelse af krav på toldbeløb.

4.3.4 Forlængelse af tidsfrister

Af toldkodeksens artikel 17 fremgår, at en frist, når der i toldforskrifterne fastsættes tidsfrister eller terminer for disses anvendelse, kun kan forlænges, og en dato eller termin kan udskydes, hvor det udtrykkeligt er fastsat i de pågældende forskrifter.

Som eksempler på forlængelse af tidsfrister i toldkodeksen kan nævnes artikel 221, stk. 4, eller artikel 236, stk. 2, som nævnt ovenfor under afsnit 4.3.1.

4.4 De formueretlige forældelsesregler

4.4.1 Generelt om 1908-loven og Danske Lov 5-14-4

I dansk ret er den formueretlige forældelse reguleret af DL 5-14-4 og 1908-loven, jf. lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer.

Formålet med de formueretlige forældelsesregler er at skabe klarhed, sikkerhed og tryghed for parterne¹¹⁹. Retsvirkningen af forældelse er, at debitor slipper for et muligt krav mod sig, samt at kreditor afskæres fra at afkræve debitor gamle og eventuelt ikke længere gyldige krav. Forældelse er således et effektivt ophør af et krav, og afskærer bevisførelse om krav, der ligger langt tilbage i tid, og derved kan være omkostningskrævende og behæftet med stor usikkerhed. Forældelsesreglerne indebærer dermed en lovfæstet retsbeskyttelse for debitorer mod gamle krav, og er samtidig en tilskyndelse til kreditor om at gøre sit krav gældende.

¹¹⁹ Se Henry Ussing, *Obligationsretten*, Almindelig del, 4. udgave, Kbh. 1961, s. 208 ff., Gomard, *Obligationsretten*, 3. del, 1. udgave, s. 231 ff. og Betænkning nr. 174/1957 om ændring af reglerne om forældelse af gældsfordringer. Se endvidere kap. 2, afsnit 2.2, i betænkningen.

Forældelsesfristen efter 1908-loven er 5 år. Bestemmelsen gælder for de fordringer, der udtømmende er opregnet i 1908-loven. Sideløbende med 1908-lovens 5-årige forældelsesfrist løber Danske Lov 5-14-4 om 20-års forældelse på alle formuefordringer, regnet fra stiftelsen.

Danske Lovs regel om 20-års forældelse kan ikke suspenderes. Den 20-årige forældelsesfrist får således selvstændig betydning, hvor fristen for et krav omfattet af 1908-loven er suspenderet så længe, at kravet i stedet forældes efter DL 5-14-4.

4.4.2 Forældelse af skatte- og afgiftskrav

4.4.2.1 Generelt om forældelse af skatte- og afgiftskrav

Myndighedernes krav på skatter og afgifter omfattes af 1908-lovens § 1, nr. 4, mens skatteydernes krav på tilbagebetaling af for meget erlagt skat eller afgift omfattes af lovens § 1, nr. 6, under forudsætning af, at det tilbagesøgte beløb uden for tilfælde af svig er erlagt i urigtig formening om forpligtelse hertil.

Alle krav på skatter og afgifter omfattes af 1908-loven. Dette gælder krav om tillægsskat og efterbetaling efter skattekontrollovens § 21 og statsskattelovens § 42. Det samme er tilfældet, hvis sådanne krav rejses mod et dødsbo og/eller afdødes ægtefælle, jf. dødsboskattelovens §§ 86 og 87. Manglende overholdelse af anmeldelsesfristerne i dødsboskattelovens § 87 kan imidlertid medføre bortfald af kravet, selv om kravet ellers ikke er forældet efter de generelle formueretlige forældelsesregler¹²⁰.

4.4.2.2 Fra hvilket tidspunkt løber fristen

Ifølge 1908-lovens § 2, stk. 1, regnes den 5-årige forældelsesfrist ”fra den tid, da fordringen af fordringshaveren kan kræves betalt”¹²¹. Fristen regnes herefter som udgangspunkt fra forfaldstidspunktet.

Skatter

Fristen for pålignede skattekrav løber fra forfaldsdagen¹²². Afgørende er forfaldsdagen for betaling af restskatter. Da restskatterne for fysiske personer normalt forfalder i 3 rater, jf. kildeskattelovens § 61, stk. 4, løber forældelsesfristen henholdsvis den 1/9, 1/10 og 1/11 i året efter de pågældende indkomstår, dvs. med 1/3 af kravet for hver af disse datoer¹²³.

120 Se betænkning 1339/1997, pkt. 3.3.1.

121 Bestemmelsen blev ændret til den nuværende formulering under udvalgsbehandlingen. Det fremgår af F 1907.2519, at ”Udvalget er ligeledes enig med, hvad der tidligere er vedtaget i begge Ting om, at den kortere Forældelse ikke skulle løbe fra Fordringens Stiftelse, men fra den tid, da den kan kræves betalt. Dette Udtryk formenes at burde foretrækkes for Ordet ”Forfaldstid”, idet det med Hensyn til Fordringer, ved hvilke ingen Tidsfrist for Betalingen er fastsat, kan omtvistes, hvorvidt Fordringen er forfalden, forinden Paakrav er sket, men dette bør ikke kræves for at faa Forældelsesfristen til at løbe.”

122 I TfS 2000, 288Ø var kravet på efterbeskatning af etableringskonto- og investeringsfondshenlæggelser ikke forældet, fordi kravet var blevet forfulgt inden 5 år fra det lovbestemte forfaldstidspunkt.

123 I TfS 1989, 618V udtalte Landsretten, at Skatteministeriets udtagelse af stævning var sket på et tidspunkt, hvor den første rate restskat var forældet, mens dette ikke var tilfældet for de to sidste rater.

Begyndelsestidspunktet for forældelsesfristen udskydes ikke, fordi skattemyndighederne endnu ikke har foretaget skatteansættelsen. Forældelsesfristen for upåliggende skattekrav løber fra det tidspunkt, der ville være forfaldstidspunkt for betaling af restskat, hvis skatterne var blevet lignet uden forsinkelse, jf. TfS 1989, 605 H. Højesteret tillagde det ikke betydning for begyndelsestidspunktet for fristen, at sidste rettidige betalingsdag er den 20. i hver af de tre måneder september, oktober og november.

Med hensyn til forældelse af selskabsskat er forfaldstidspunktet den 1. november i kalenderåret efter indkomståret, jf. selskabsskattelovens § 30 A, stk. 1. For selskaber og foreninger omfattet af aconto-skatteordningen, løber fristen fra samme tidspunkt, da 1. november i henhold til selskabsskattelovens § 30, stk. 1, er sædvanligt forfaldstidspunkt for betaling af eventuel resterende selskabsskat.

Moms og Afgifter

Med virkning fra 1. januar 2001 er reglerne om opkrævning af skatter og afgifter harmoniseret, jf. lov nr. 169 af 15. marts 2000. De generelle regler om afregningsperioder, frister for angivelse og indbetaling, sanktioner ved forsinket eller manglende angivelse og betaling mv. er herefter samlet i denne lov.

Loven, der bl.a. finder anvendelse på moms, lønsumsafgift og punktafgifter, finder anvendelse i det omfang, der ikke i de enkelte skatte- og afgiftslove er fastsat afvigende bestemmelser¹²⁴.

Det følger af § 2, stk. 1, i opkrævningsloven, at der for hver afregningsperiode skal indgives en angivelse med de oplysninger, som følger af reglerne i den enkelte afgiftslov. Afregningsperioden er kalendermåneden. Angivelse skal indgives til myndighederne senest henholdsvis den 15. og den 10. i den første måned efter udløbet af afregningsperioden, jf. § 2, stk. 2, afhængig af afgiftens karakter. Afgiften forfalder, jf. § 2, stk. 4, til betaling den 1. i den måned, hvor angivelsen skal indgives, og skal indbetales senest samtidig med angivelsesfristens udløb.

Hvis den afgiftspligtige ikke indgiver angivelse om afgift eller moms, er begyndelsestidspunktet det tidspunkt, hvor myndighederne kunne kræve beløbet erlagt¹²⁵.

Told- og importafgifter

For så vidt angår varer, der indføres af registrerede varemottagere i erhvervsmæssigt øjemed, gælder det efter toldlovens § 30, stk. 1, 1. pkt., at såfremt der er stillet sikkerhed for told og afgifter, er afregningsperioden kalendermåneden. Endvidere skal tolden af varer, der er fortoldet i afregningsperioden, indbetales senest den 16. i måneden efter afregningsperioden, jf. toldlovens § 20, stk. 1, 2. pkt. Er der ikke stillet sikkerhed for betalingen af told, skal den betales senest den 5. hverdag efter fortoldningen, jf. toldlovens § 33, stk. 4.

124 I de almindelige bemærkninger til L19 1999/2000 anføres det, at eksempelvis momslovens regler om afregningsperioder og kredittider, der afviger fra opkrævningslovens regler, stadig vil gælde. Se hertil momslovens § 57. Se endvidere Momsvejledningen 2001, afsnit T.4.3.

125 Se hertil U 1936.677H og TfS 1989, 605H.

For private varemottagere skal told og afgifter betales ved fortoldningens afslutning eller, hvor varerne leveres med post eller jernbane, ved varernes udlevering, jf. toldlovens § 32.

Den 20-årige forældelse – DL 5-14-4

Danske lovs 20-årige forældelsesfrist løber fra stiftelsestidspunktet for fordringen.

Alene pålignede skattekrav er omfattet af DL 5-14-4. For skattekrav vil fristen herefter løbe fra indkomstårets udløb, når skattekravet er pålignet. Afgiftskrav anses normalt for stiftet ved den afgiftspligtige begivenheds indtræden¹²⁶.

4.4.2.3 Afbrydelse af forældelsesfristen

Skal kreditor undgå, at forældelse indtræder, må fristen afbrydes. Afbrydelse kan i henhold til 1908-lovens § 2, 2. pkt., ske enten ved skyldnerens erkendelse eller ved kreditors foretagelse af retslige skridt mod skyldner.

Erkendelsen kan ske såvel skriftligt som mundtligt, og der er ikke noget krav om dispositiv erklæring eller udtrykkelighed. Erkendelse skal dog angå en bestemt gældspost, og parterne skal være fuldt klar over størrelsen af den omstridte fordring.

Erkendelsen kan være udtrykkelig. I TfS 1999, 429B ansås 1908-lovens 5-årige forældelsesfrist således for afbrudt derved, at den skattepligtiges revisor havde anerkendt skattegælden på et møde mellem revisor og skatteforvaltningen¹²⁷. Anerkendelsen kan endvidere være stiltiende eller indirekte. En indirekte anerkendelse vil f.eks. foreligge, såfremt debitor har anmodet om eftergivelse eller henstand med betalingen, jf. TfS 1997, 586 B og TfS 2000, 234 ØLK. Hvis anmodning om henstand imødekommes, løber en ny frist fra henstandens ophør, jf. TSS-cirkulære 1997-7 og TfS 1995, 691 DEP.

Afbrydende er endvidere betaling af dividende i henhold til en akkordordning, ligesom afdragsbetaling kan være afbrydende¹²⁸.

En klage over en ansættelse anses derimod ikke for en anerkendelse af kravet¹²⁹. Såfremt der samtidig med klagen sker anmodning om henstand, vil forældelsesfristen imidlertid være suspenderet under henstandsperioden, jf. TfS 2000, 205Ø.

Den skattepligtiges forhandling med myndighederne om fastsættelse af en ansættelse efter udløbet af forældelsesfristen kan efter omstændighederne bevirke, at den skattepligtige anses for at have givet afkald på at gøre forældelsesindsigelsen gældende, jf. UfR 1982.880V. En forhandling med skattemyndighederne vil derimod normalt ikke være

¹²⁶ Se Procesvejledningen 2002, afsnit N.2.2.

¹²⁷ Se tillige TfS 1995, 65Ø og TfS 2000, 473VLK.

¹²⁸ Jf. bl.a. UfR 1967.325H, hvor debitor ved en afdragsordning måtte indse, at betalingen gav kreditor grund til at tro, at debitor ikke var uenig med ham i størrelsen af restgælden.

¹²⁹ Fristen vil imidlertid ikke løbe under klagebehandlingen, jf. TfS 2000, 606 V. Se endvidere Procesvejledningen 2002, afsnit N.3.

udtryk for en tilstrækkelig anerkendelse af kravet¹³⁰.

Der ansås endvidere ikke at foreligge anerkendelse i TfS 1992, 333V, hvor skyldig selskabsskat var anført i et regnskab, der var indsendt til kommunen.

Med hensyn til retslige skridt vil udtagelse af stævning med henblik på erhvervelse af fuldbyrdelsesdom være afbrydende. Det samme gælder udlæg, arrest og anmeldelse i skyldners konkursbo, tvangsakkord- eller gældssaneringsbo¹³¹. Det samme gælder indgivelse af konkursbegæring, hvis denne fører til afsigelse af dekret, jf. TfS 1999, 442B¹³².

Ved sagsanlæg er tidspunktet for indlevering af stævning til retten afgørende for, hvornår forældelsesfristen er afbrudt. Har skatteyder selv udtaget stævning vedrørende det pågældende spørgsmål, behøver skattemyndighederne ikke at gøre det samme, idet fristen derved allerede er afbrudt¹³³.

Det bemærkes, at en skatteansættelse af et ellers upålignet krav ikke virker afbrydende. Sker skatteansættelsen på et sent tidspunkt, vil der hermed ofte kunne opstå problemer med hensyn til at nå at afbryde forældelsesfristen¹³⁴.

1908-loven finder ikke anvendelse, hvis der er udstedt et gælds-brev eller tilvejebragt et andet særligt retsgrundlag for fordringen, jf. 1908-lovens § 1, sidste pkt. Retsafgørelser i form af en dom eller et retsforlig samt et ensidigt og ubetinget skriftligt skylddokument er eksempler på et særligt retsgrundlag. Derimod udgør hverken et udlæg, en arrest eller en anmodning om betalingshenstand, eftergivelse eller om en afdragsordning et særligt retsgrundlag¹³⁵.

4.4.2.4 Suspension

Ifølge 1908-lovens § 3 suspenderes forældelsesfristen, såfremt fordringshaver har været i utilregnelig uvidenhed om sit krav eller om skyldnerens opholdssted, og af denne grund har været ude af stand til at gøre sit krav gældende. Forældelsesfristen regnes da først fra det tidspunkt, hvor fordringshaveren var eller ved sædvanlig agtpågivenhed ville have været i stand til at kræve sit krav betalt.

Det er i en række domme fastslået, at forældelsesfristen ikke suspenderes pga. fordringshaverens uvidenhed om retlige forhold.

130 Jf. betænkning 1339/1997, pkt. 3.2.2.

131 I sager, hvor den konstaterede afgifts- eller momsunddragelse delvist er forældet, eller hvor forældelsen vil indtræde under sagen, vil told- og skatteregionerne sikre, at forældelsen bliver afbrudt, hvilket bl.a. kan ske ved, at virksomheden afgiver en efterangivelse, eller ved at der foretages udlæg, jf. Momsvejledningen 2001, afsnit T.4.3 og Punktafgiftsvejledningen 2002, afsnit A.12.4.3.

132 Se Procesvejledningen 2002, afsnit N.2.1.4.

133 Se TfS 1990, 120 ØLD.

134 Se hertil Procesvejledningen 2002, afsnit N.2.1.4.

135 Se Procesvejledningen 2002, afsnit N.2.1.4.

I Højesterets dom refereret i TfS 2000, 744, fandt retten, at kravet på tilbagebetaling af skatten af negativ ambi var forældet efter 1908-loven, idet skatteyderne ikke havde været i utilregnelig uvidenhed om deres krav. Højesteret bemærker:

”... Højesteret finder, at en genoptagelse i hvert fald må forudsætte, at det tilbagebetalingskrav, en genoptagelse eventuelt kunne resultere i, ikke er forældet. Et sådant tilbagebetalingskrav er omfattet af den 5-årige forældelsesfrist i forældelsesloven af 1908, jf. lovens § 1, stk. 1, nr. 6. Forældelsesfristen for krav om tilbagebetaling af betalte skatter må som udgangspunkt regnes fra det tidspunkt, da skattebeløbene blev betalt, jf. lovens § 2. Den omstændighed, at appellanterne ikke har haft kendskab til det retlige grundlag for deres tilbagebetalingskrav, kan ikke begrunde, at de har været i ”utilregnelig uvidenhed” om deres krav i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i lovens § 3. Appellanternes krav var således forældede, da denne sag blev anlagt den 7/3 1997. Højesteret tiltræder derfor, at appellanterne ikke har krav på at få genoptaget skatteansættelsen for 1989, og at de ikke kan få medhold i de påståede tilbagebetalingskrav.”¹³⁶

Suspensionsreglen i § 3 vedrører således faktiske vildfarelser, idet vurderingen af, om myndighederne må anses at være i vildfarelse om et krav, beror på en konkret vurdering af omstændighederne¹³⁷.

Suspensionsreglen har eksempelvis betydning i sager, hvor der er drevet uregistreret virksomhed, jf. Momsnævnets afgørelse 989/87, hvor fristen ansås for suspenderet, indtil myndighederne fik kendskab til, at der var drevet uregistreret virksomhed¹³⁸.

Uvidenhed om kravets eksistens omfatter tilfælde, hvor der på intet tidspunkt har været viden om, at kravet kunne gøres gældende. Afgørende for, om suspension indtræder, er, om myndigheden ud fra modtaget materiale som f.eks. selvangivelser og regnskabsmateriale fra såvel den pågældende skatteyder som fra tredjemand er i stand til at opgøre det omtvistede krav ved en normal gennemgang heraf¹³⁹.

Derimod kan der ikke antages at være pligt til at undersøge modtagne oplysningers objektive rigtighed eller foranstalte nærmere undersøgelser, jf. TfS 1990, 120 ØLD og TfS 1998, 584 HD. Dette kan dog modificeres, hvis konkrete omstændigheder tilsiger det, som f.eks. at et cirkulære giver anledning til at foranstalte yderligere undersøgelser, jf. TfS 1988, 581 VLD.

Med hensyn til om uvidenhed om debtors opholdssted kan have suspensiv virkning, tillægges det afgørende betydning, om myndigheden kan siges at have opfyldt et agtpågivenhedskrav, hvorved myndighedens subjektive forhold bliver afgørende. Det bemærkes, at kreditor ikke kan være i utilregnelig uvidenhed om debtors opholdssted, hvis kreditor intet har gjort for at skaffe sig oplysninger herom.

¹³⁶ I TfS 2000, 583 fandt Højesteret ligeledes, at den omstændighed, at indstævnte ikke var bekendt med direktivbestemmelser, eller den rette fortolkning heraf og herefter ikke var bekendt med det retlige grundlag for de tilbagebetalingskrav, som blev gjort gældende i sagen, ikke kunne begrunde, at indstævnte havde befundet sig i ”utilregnelig uvidenhed” om deres krav i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i § 3 i 1908-loven.

¹³⁷ Se hertil TfS 2000, 485HD.

¹³⁸ Se Momsvejledningen 2001, afsnit T.4.3 og Punktafgiftsvejledningen 2002, afsnit A.12.4.3.

¹³⁹ Se UfR 1971.856 ØLD. If. Procesvejledningen 2002, afsnit N.2.1.3, stilles der ifølge domspraksis strenge krav til myndighedernes agtpågivenhed, herunder pligt til at indhente oplysninger.

Bor debitor i udlandet, skal myndigheden – hvis opholdslandet er kendt for den - aktivt forsøge at inddrive kravet, uanset at det på forhånd må anses for praktisk umuligt at realisere. I modsat fald vil uvidenheden kunne tilregnes myndigheden og forhindre suspension efter § 3. I TfS 1992, 213VLD blev det således fastslået, at umulighed med hensyn til at inddrive skattekravet ikke har suspensiv virkning. Generelt afhænger kravene til skattemyndighedernes bestræbelser på at opspore den skattepligtige i udlandet af de faktiske forhold i det land, den skattepligtige befinder sig i, jf. TfS 1994, 622VLD, hvor fristen var suspenderet¹⁴⁰.

Er forældelseslovens § 3 opfyldt, suspenderes fristen indtil det tidspunkt, hvor myndighederne er kommet i besiddelse af sådanne oplysninger, at kravet har kunnet beregnes, jf. TfS 1990, 191 VLD, TfS 1997, 755 ØLD og TfS 2000, 485 HD.

Hvis en oplysning gives til en anden skattemyndighed end den, der behandler den skattepligtiges ligning eller en klage heraf, vil dette ikke, jf. UfR 1935.715H, medføre, at den lignende myndighed bringes ud af sin utilregnelige uvidenhed¹⁴¹¹⁴².

Endelig bemærkes, at der findes en særlig forældelsesregel i ligningslovens § 32 F. Reglen omfatter suspension af forældelse vedrørende krav på skat af fortjenester omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens og afskrivningslovens §§ 9, 21 og 40. Ved beregningen af forældelsesfristen for sådanne skattekrav skal der bortses fra den tid, i hvilken skattemyndighederne på grund af den skattepligtiges ophold i udlandet har været ude af stand til at gøre kravet gældende ved en dansk domstol. Da sådanne omstændigheder hverken suspenderer 1908-lovens frist eller den 20-årige frist efter Danske Lov, har ligningslovens § 32 F selvstændig betydning som en regel, der fraviger betingelserne i de generelle formueretlige forældelsesregler.

4.4.2.5 Særligt om forældelse af krav på tilbagesøgning af skat og afgift

Den skattepligtiges krav på tilbagebetaling af for meget erlagt skat eller afgift omfattes af 1908-lovens § 1, stk. 1, nr. 6¹⁴³. Det er en forudsætning, at det tilbagesøgte beløb uden for tilfælde af svig er erlagt i urigtig formening om forpligtelse hertil. Foreligger der således svig, eller er betalingen ikke erlagt i urigtig formening om forpligtelse hertil, gælder i stedet den 20-årige forældelse efter DL 5-14-4.

Svig kan omfatte såvel tilfælde, hvor skattemyndighederne ved aktive handlinger får skatteyderen til at erlægge mere, end vedkommende er forpligtet til, som tilfælde hvor

140 Se betænkning 1339/1997, pkt. 3.3.2.

141 Jf. Forældelsesloven af 1908 med kommentarer af Eivind Einersen, 1. udgave, Kbh 1999, side 262.

142 Se desuden TfS 1994, 622 VLD om forældelse af moms krav.

143 I det oprindelige forslag til 1908-loven var indsat et 2. led i § 1, nr. 4, hvor skatteyderens tilbagesøgningskrav var omfattet. Ved et ændringsforslag fremsat af Landstingets udvalg i betænkningen af 4/12 1908 udgik imidlertid den positive opremsning i nr. 4. I stedet blev foreslået og vedtaget en ny generel bestemmelse i et nyt nr. 6, som skulle afløse det oprindeligt foreslåede 2. led. Det fremgår af RT 1908/09 B, spalte 33, at ”andet led udgår i nr. 4, da det følger lovforslagets hovedregel, og indlægges i en almindelig regel i nr. 6”.

myndigheden forholder sig passiv, herunder tilfælde, hvor myndigheden er bekendt med, at skatteyderen har betalt for meget, men ikke reagerer derpå¹⁴⁴.

Skal tilbagebetalingskravet være omfattet af 1908-loven, må det kræves, at beløbet er erlagt i urigtig formening om, at der påhvilede ham en forpligtelse dertil¹⁴⁵. Der skal således på tidspunktet for betalingen af beløbet have foreligget en urigtig forudsætning af faktisk eller retlig karakter¹⁴⁶.

Hvis den skattepligtige ligefrem er forpligtet til at foretage en erlæggelse, hvorved denne opnår et krav mod skattemyndighederne, vil skatteyderen ikke kunne være i urigtig formening om en forpligtelse, jf. UfR 1982.1047H. Dommen vedrørte et holdingselskabs udbytteskat, der var tilbageholdt og indbetalt pligtmæssigt i henhold til kildeskattelovens § 65. Tilbagebetalingskravet ansås hverken direkte eller analogt for omfattet af 1908-lovens § 1, nr. 4 eller 6. Fordringen var derimod omfattet af den 20-årige forældelse.

Forældelsesfristen for skatteyderens krav på tilbagebetaling af for meget erlagt skat eller afgift løber fra det tidspunkt, hvor skatteyderen har betalt beløbet til myndighederne¹⁴⁷. Begyndelsestidspunktet for myndighedernes krav vedrørende for meget tilbagebetalt skat, moms eller afgift er tilbagebetalingstidspunktet, jf. TfS 1984, 378 SKD. Dette gælder uanset om kravet omfattes af den 5-årige eller den 20-årige forældelsesfrist. Betalingstidspunktet udgør således både stiftelses- og forfaldstidspunktet for kravet.

Det bemærkes, at et særligt retsgrundlag som ved krav omfattet af 1908-lovens § 1, nr. 4, vil kunne betyde, at forældelse ikke kan indtræde, jf. UfR 1934.432H, hvor et tilbagesøgningskrav ikke var forældet, da der for kravet ved en landsoverskatterådskendelse var skabt et særligt retsgrundlag efter lovens § 1, sidst stk.

Er der tale om, at grundlaget for den tidligere betaling af skatten eller afgiften har været en praksis eller en fortolkning, som senere tilsidesættes af domstolene, fremgår det af dommene UfR 1927.585H og UfR 1936.763V, at kravet vil være omfattet af 1908-lovens § 1, nr. 6.

Som anført i afsnit 4.4.2.4, suspenderes forældelsesfristen ikke på grund af retlig vildfarelse. Såfremt myndighedernes praksis endeligt underkendes ved Landsskatteretten eller domstolene, vil 1908-lovens forældelsesfrist således ikke være suspenderet for andre med tilsvarende sager^{148 149}.

144 Der henvises til Forældelsesloven med kommentarer af Eivind Einersen, s. 75.

145 I Procesvejledning 2002, jf. afsnit N.3 anføres, at beløbet som alt overvejende hovedregel vil være erlagt i urigtig formening om forpligtelse hertil.

146 Det er uklar begrebsanvendelse, når det i betænkning 1339/1997, punkt. 3.3.3 anføres, at der skal have eksisteret en bristende forudsætning ved tidspunktet for skatteyderens betaling. En bristende forudsætning er netop karakteriseret derved, at forudsætningen først efter en given forpligtelses indtræden har ændret sig.

147 Se UfR 1927.585H. Se endvidere eksempelvis TSS-cirkulære 2001-27, jf. pkt. 20.

148 Se UfR 1927.585H.

149 I henhold til lov nr. 389 af 20. maj 1992 og cirkulære nr. 104 af 26. juni 1992 begyndte den 5-årige

En særlig situation opstår, såfremt en afgiftsansættelse har direkte virkning for den skattepligtige indkomst. Såfremt udgiften til den for meget afregnede moms er fragået ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst, er tilbagebetalingsbeløb skattepligtige i medfør af statsskattelovens § 4, jf. LV 2001, afsnit E.B.2.5. Der kan i den forbindelse rejses det spørgsmål, om skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, finder anvendelse på skatteansættelsen i en situation, hvor den underkendte praksis vedrører afgiftsspørgsmålet. Der ses ikke i bemærkningerne at være taget stilling til spørgsmålet, men der er på den anden side heller ikke i bemærkningerne støtte for, at bestemmelsen ikke skulle finde anvendelse i den pågældende situation¹⁵⁰.

I TSS-cirkulære 2001-7 om kantinemoms, pkt. 21, fremgår, at udgangspunktet er, at der skal ske beskatning i det indkomstår, hvor der er opstået en retlig forpligtelse for myndighederne til at tilbagebetale beløbet. Virksomheden kan dog anmode den regionale told- og skattemyndighed om genoptagelse af tidligere års skatteansættelser med henblik på forhøjelse af indkomsten med de tilbagebetalte momsbeløb, som kan henføres til enkelte indkomstår, jf. LV 1999, E.B.2.5. Det følger videre af cirkulæret, at det er en forudsætning, at genoptagelsen ikke vedrører et tilbagebetalingskrav, som er forældet i henhold til 1908-loven, jf. cirkulærets pkt. 15 og 16.

4.4.2.6 Opgørelsen af tilbagesøgningskravet - overvæltning

Særligt i forbindelse uretmæssigt opkrævet moms eller afgift opstår spørgsmålet, hvorledes et eventuelt tilbagebetalingskrav skal opgøres, idet der kan være sket overvæltning på det næste omsætningsled.

Det er antaget i retspraksis, at en forudsætning for tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet af det offentlige uden tilstrækkelig hjemmel, er, at den afgiftspligtige ikke har overvæltet afgiften på senere led i omsætningen, idet den afgiftspligtige skal kompenseres for sit tab, men ikke skal beriges ved en tilbagebetaling¹⁵¹.

Overvæltningsprincippet er således flere gange slået fast af EF-Domstolen, senest i C-441/98 og C-442/98 (Kapniki Michailidis AE og Idrima Kinonikon Asfaliseon - IKA). Der var i de 2 sager tale om en afgift, som blev pålagt indenlandske varer, der blev eksporteret til andre lande. I sagen blev afgiften kendt EU-stridig, og der skulle ske tilbagebetaling.

I denne forbindelse skulle EF-Domstolen tage stilling til, om en medlemsstat principielt er forpligtet til at tilbagebetale erhvervsdrivende en afgift på værdien af eksporterede varer, når det om denne afgift antages, at den er opkrævet i strid med fællesskabsretten, når det er

forældelsesfrist for tilbagebetalingskrav om ambi at løbe ved tilbagebetalingslovens ikrafttræden den 22. maj 1992. Det anføres i cirkulæret, at staten på baggrund af EF-domstolens praksis omkring forældelse af krav, der støttede sig på EF-retten, accepterede, at den 5-årige forældelsesfrist begyndte at løbe fra ikrafttrædelsen af tilbagebetalingsloven.

¹⁵⁰ Herudover kan SSL § 35, stk. 1, nr. 1, finde anvendelse, hvis afgiftstilsvaret ændres. Se hertil afsnit 4.2.4.2.1 ovenfor.

¹⁵¹ Se Erik Werlauff i TfS 1998, 178, "Koncern-enhed og ambi-krav". Se endvidere eksempelvis U 1952.974 H, lov nr. 389 af 20. maj 1992, TSS-cirkulære 1996-19 vedrørende tilbagebetaling af ambi og TSS-cirkulære 2001-7, jf. pkt. 13, om tilbagebetaling af kantinemoms.

godtgjort, at den, der har betalt afgiften, rent faktisk har overvæltet den på andre, nemlig køberen af varerne, og når det hverken fremgår og heller ikke gøres gældende af den erhvervsdrivende, at afgiften har forvoldt en forøget pris på produktet og en nedgang i omsætningen med disse produkter, og at der derved er påført ham et yderligere tab.

EF-Domstolen udtaler i præmis 30 ff. i sagen, at det fremgår af fast praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser om forbud mod afgifter med tilsvarende virkning som told. Ifølge fast praksis indebærer dette princip ikke, at der skal ske tilbagebetaling, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse. Det påhviler således de nationale retter på baggrund af omstændighederne i hvert enkelt tilfælde at vurdere, om den erhvervsdrivende helt eller delvist har overført afgiftsbyrden på andre, om tilbagebetaling til den erhvervsdrivende i givet fald vil udgøre en ugrundet berigelse.

Det er en betingelse, for at der ikke er tale om overvæltning, at den erhvervsdrivende fuldt ud har måttet betale afgiften. Selv om afgiften helt eller delvist er overvæltet, er det endvidere ikke sikkert, at en tilbagebetaling vil medføre en ugrundet berigelse, idet der skal tages hensyn til det tab, som den pågældende erhvervsdrivende har lidt som følge af, at foranstaltninger som den anfægtede afgift har medført en begrænsning af eksportmængden.

EF-Domstolen udtaler vedrørende bevisbyrden i præmis 36 i C-441/98 og C-442/98 (Kapniki Michailidis AE og Idrima Kinonikon Asfaliseon - IKA), at det er uforeneligt med fællesskabsretten, at der indføres bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten. Dette vil især være tilfældet i forbindelse med formodninger eller bevisregler, der pålægger den afgiftspligtige byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre.

Videre anfører domstolen i præmis 37, at fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat undergiver tilbagebetalingen af told og andre afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten en betingelse, såsom at tolden eller afgifterne ikke er blevet overvæltet på tredjemand, hvis opfyldelse det påhviler ansøgeren at bevise.

De danske domstole har endvidere i en lang række sager taget stilling til tilbagebetalingskrav som følge af, at det ved EF-Domstolens præjudicielle afgørelse af 31/3 1992 i sag C-200/90, Dansk Denavit og Poulsen Trading mod Skatteministeriet, blev fastslået, at ambien var i strid med fællesskabsretten¹⁵². Ved bedømmelsen af, om overvæltning havde fundet sted, lagde Højesteret i dommene til grund, at ambi ud fra en isoleret betragtning på et marked med fri prisdannelse i almindelighed vil blive overvæltet fuldt ud på senere omsætningsled på samme måde som moms, jf. Denavit, TfS 1994, 274, og Bose A/S, TfS 1994, 275.

I Bose A/S, jf. TfS 1994, 275, fandt Højesteret endvidere, ” ... at omlægningen indebar en ikke uvæsentlig forringelse af selskabets konkurrencesituation. Da de foreliggende øvrige

¹⁵² Se eksempelvis TfS 2001, 477, TfS 2001, 310, TfS 2001, 233, TfS 2001, 32, TfS 2000, 993, TfS 2000, 99, TfS 1997, 535, TfS 1996, 317, TfS 1994, 275 og TfS 1994, 274.

oplysninger, herunder om selskabets priser og regnskaber, ikke kan føre til andet resultat, er der herefter ikke tilstrækkeligt grundlag for at anse de hos selskabet opkrævede ambibeløb for overvæltet på dets aftagere. Efter det anførte om den sammenhæng, i hvilken ambi blev indført, findes indstævnte imidlertid alene at have krav på tilbagebetaling af de opkrævede ambibeløb med fradrag af den fulde besparelse, som opnåedes ved afskaffelsen af de hidtidige arbejdsgiverbidrag og de øvrige ændringer, der indgik i omlægningen.” (Dissens)¹⁵³

Moms vil, da der er tale om en generel omsætningsafgift, under normale konkurrencemæssige vilkår kunne overvæltet fuldt ud på de endelige forbrugere uden tab af fortjeneste for virksomhederne, jf. EF-Domstolens dom C-370/95. Udgangspunktet vil herefter være, at der ikke skal ske tilbagebetaling til virksomhederne af momsen.

Særlige omstændigheder herunder konkurrencemæssige forhold kan imidlertid betyde, at virksomhederne, til trods for at der er sket overvæltning til det næste omsætningsled, kan have lidt et tab som følge af en ulovligt opkrævet moms.

I de såkaldte bowlingmomssager traf Skatteministeriet således beslutning om generelt at imødekomme krav om tilbagebetaling af den ulovligt opkrævede moms. Ifølge TSS-cirkulære 2001-27, pkt. 8, ville Skatteministeriet således for bowlingcentrenes vedkommende ikke gøre tilbagebetalingen betinget af, at det i hvert enkelt tilfælde blev undersøgt, om momsen helt eller delvist måtte anses for overvæltet på næste omsætningsled. Ministeriet lagde ved denne beslutning blandt andet vægt på bowlingcentrenes særlige konkurrencesituation, herunder især den betydelige konkurrence fra helt tilsvarende momsfrie bowlingcentre og på misforholdet mellem de ressourcer, som individuelle undersøgelser af overvæltningsspørgsmålet ville kræve, og de resultater, som man kan forvente af sådanne undersøgelser¹⁵⁴.

I det omfang afgiften er overvæltet på det næste omsætningsled, kan det spørgsmål stilles, om dette næste led kan gøre tilbagebetalingskravet gældende. I TSS-cirkulære 2001-27 om tilbagebetaling af moms på salg af sportsaktiviteter i form af udlejning af bowlingbaner og salg af andre sportsaktiviteter, jf. pkt. 4, anføres det hertil, at det følger af de almindelige obligationsretlige regler om tilbagesøgning af pengekrav, at det er den, der har betalt for meget, der kan gøre tilbagebetalingskravet gældende. Da forbrugerne, herunder idrætsforeninger m.fl., ikke havde betalt noget momsbeløb til staten, kunne tilbagebetalingskravet ikke rejses af dem. Om forbrugerne kan kræve en del af den betalte pris tilbage fra deres leverandør, er et civilretligt spørgsmål, der beror på forholdet mellem

153 Erik Werlauff stiller i artiklen ”Koncern-enhed og ambi-krav” i TfS 1998, 78, spørgsmål ved, om besparelsen ved ophævelsen af en lovlig afgift i forbindelse med indførelse af en ulovlig afgift i sig selv kan siges at udgøre en uberettiget berigelse.

154 Se endvidere Departementets notat til Finansudvalget refereret i TfS 2001, 596. Heraf fremgår, at det i overvejelserne blandt andet indgik, at den økonomiske argumentation og de bevisligheder, som kunne fremlægges som grundlag for at hævde, at der var sket en vis overvæltning, var så usikker, at det hverken for myndigheder eller centre ville være muligt at fastlægge denne nedsættelse med bare nogenlunde sikkerhed. Det samme gjaldt opgørelsen af et eventuelt indtjeningsstab som følge af overvæltningen. Opgørelsen ville dermed blive præget af en sådan grad af usikkerhed, tilfældighed og uensartethed, at det efter Skatteministeriets opfattelse ville give anledning til retssikkerhedsmæssige betænkeligheder at føre sådanne sager.

forbrugeren og leverandøren.

4.4.2.7 Kompetence til at træffe afgørelse om formueretlig forældelse¹⁵⁵

Skatter

Afgørelser om forældelse af indkomstskat vedrørende fysiske personer og dødsboer afgøres af den skatteansættende myndighed, med klageadgang til den regionale told- og skattemyndighed, såfremt afgørelsen er truffet af den kommunale skattemyndighed, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsen §§ 11, nr. 2, og 21, stk. 1, nr. 2¹⁵⁶. Den regionale told- og skattemyndigheds afgørelse kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 26, stk. 1, nr. 2. Såfremt afgørelsen om forældelse er truffet af den regionale told- og skattemyndighed, kan denne påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbek. § 22, nr. 1. Told- og Skattestyrelsens afgørelse kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. § 26, nr. 4.

Såfremt afgørelsen om formueretlig forældelse er truffet af den skatteansættende myndighed som forudsætning for en skatteansættelse, der er foretaget efter skattestyrelseslovens § 35, skal klage indgives til skatteankenævnet og/eller Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens §§ 5 og 24, stk. 1, nr. 5¹⁵⁷.

De regionale told- og skattemyndigheder har endvidere kompetencen til at træffe afgørelse om formueretlig forældelse vedrørende juridiske personer bortset fra dødsboer, jf. sagsudlægningsbek. § 6. Afgørelsen kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbek. § 22, nr. 1.

Afgifter

Kompetencen til at træffe afgørelse om formueretlig forældelse ligger, for så vidt angår krav på moms og afgifter, hos de regionale told- og skattemyndigheder, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 6¹⁵⁸. Afgørelsen kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bekendtgørelsens § 22, stk. 1, nr. 1. Told- og Skattestyrelsens afgørelse kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 26, stk. 1, nr. 4¹⁵⁹.

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 er klagestrukturen vedrørende afgørelser truffet i 1. instans af en regional told- og skattemyndighed harmoniseret, således at Landsskatteretten som hovedregel er administrativ klageinstans på moms- og afgiftsområdet. I de enkelte særlove er således indsat bestemmelse om, at reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 3 og

¹⁵⁵ Se Procesvejledningen 2002, afsnit H.6.

¹⁵⁶ Bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002.

¹⁵⁷ Kompetencen blev ændret ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 med virkning for klager, der indgives efter lovens ikrafttræden, dvs. for klager indgivet efter den 1. juli 1999. Kompetencen henhørte før dette tidspunkt under de statslige told- og skattemyndigheder, der fortsat træffer afgørelse om forældelsesspørgsmålet i forbindelse med opkrævning og inddrivelse af skattekrav.

¹⁵⁸ Jf. bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om sagsudlægning.

¹⁵⁹ Se endvidere Procesvejledningen 2002, afsnit H.6.

3A finder anvendelse ved klage til Landsskatteretten¹⁶⁰. I de tilfælde, hvor der fremsættes indsigelse om, at der allerede ved afgørelsen om grundlaget for kravet var indtrådt formueretlig forældelse, skal klagen indgives til Landsskatteretten, såfremt sagen i øvrigt kan påklages til Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, nr. 5¹⁶¹.

Told

Kompetencen til at tage stilling til såvel fristreglerne i toldkodeksen som de formueretlige forældelsesregler vil normalt ligge hos den regionale told- og skattemyndighed, der i øvrigt har kompetencen vedrørende sagens materielle indhold. Klageadgangen svarer i øvrigt til den ovenfor beskrevne vedrørende afgifter.

4.5 Forældelsesreglerne i relation til fristreglerne

4.5.1 Generelt om forældelsesreglernes betydning i relation til fristreglerne

Skattestyrelseslovens fristregler indebærer som hovedregel en 3-års frist for forhøjelser og nedsættelser af skatteansættelsen, jf. § 34, stk. 1 og 2. De almindelige ansættelsesfrister efter skattestyrelsesloven er således kortere end forældelsesfristerne i henhold til de formueretlige forældelsesregler, der hermed alene vil have en sekundær betydning.

Herudover kan der i henhold til skattestyrelseslovens § 35 foretages ekstraordinære skatteansættelser, jf. afsnit 4.2.4. Ved fristgennembrud kan 1908-loven blive det reelle værn for skatteyderen mod at blive mødt med krav, der vanskeligt lader sig opgøre og bevise. I flere tilfælde af fristgennembrud efter skattestyrelsesloven vil der dog tilsvarende ske suspension af 1908-lovens 5 års frist, hvorved 1908-loven ikke bliver begrænsende for fristreglerne. DL 5-14-4 vil her sætte den yderste grænse.

Det bemærkes, at skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, allerede indeholder en reaktionsfrist, hvorefter anmodningen om genoptagelse henholdsvis varslingen af ansættelsesændringen skal ske inden rimelig efter, at den skattepligtige henholdsvis myndighederne er kommet til kundskab om det forhold der begrunder ansættelsen. Overholdes reaktionsfristen ikke, fortabes adgangen til at foretage den ekstraordinære ansættelse, og forældelsesreglerne aktualiseres selvsagt ikke.

Nedenfor foretages en gennemgang af samspillet mellem de formueretlige forældelsesregler, henholdsvis 1908-loven¹⁶² og DL 5-14-4 og de enkelte fristgennembrudsregler i skattestyrelseslovens § 35. Når det således i det følgende anføres, at de formueretlige forældelsesregler begrænser skattestyrelseslovens bestemmelser om fristgennembrud, skal herved forstås, at det afledte skattekrav, uanset at ansættelsesfristerne er iagttaget, er forældet, og således ikke kan gøres gældende overfor den skattepligtige.

¹⁶⁰ I bilag til cirkulære nr. 42 af 25. marts 1998 er medtaget en udtømmende oversigt over de typer afgørelser, der træffes af told- og skatteregionerne i 1. instans, der kan påklages til Landsskatteretten.

¹⁶¹ Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 381 af 2. juni 1999, og har virkning for klager, der indgives efter lovens ikrafttræden, dvs. den 1. juli 1999, jf. § 7, stk. 4.

¹⁶² Lov om forældelse af visse fordringer, jf. lov nr. 274 af 22. december 1908.

4.5.2 Forældelse i relation til de enkelte fristregler

4.5.2.1 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1

Med skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, er der givet en generel adgang for skattemyndighederne og skattepligtige til at få gennemført en ekstraordinær skatteansættelse, hvor det forhold, der tidligere har ligget til grund for ansættelsen efterfølgende har ændret sig enten privatretligt eller offentligretligt.

I disse situationer vil suspensionsreglen i 1908-loven om utilregnelig uvidenhed om kravets eksistens normalt samtidig være opfyldt, jf. 1908-lovens § 3. Kreditor vil således normalt ikke være vidende om kravets eksistens, før ændringen i grundlaget er indtrådt. Bestemmelsens anvendelsesområde vil således alene være begrænset af den 20-årige forældelse efter DL 5-14-4¹⁶³.

4.5.2.2 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, sikres, at ansættelsesændringer kan foretages indenfor de almindelige frister, selvom ansættelsen begrundes i en ændret vurdering af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister.

De formueretlige forældelsesregler får her ingen selvstændig betydning for det afledte skattekrav, idet reglen alene omfatter tilfælde, hvor selve ansættelsesændringen foretages inden for 3-års fristen¹⁶⁴.

4.5.2.3 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3, er der hjemmel til fristgennembrud i det omfang, den ekstraordinære ansættelsesændring er en følge af en skatteansættelse af den skattepligtige for et andet indkomstår. Den skatteansættelse, der begrundes i ansættelsesændringen, kan ligge såvel uden som inden for fristen i skattestyrelseslovens § 34.

Hvis myndighederne i de omhandlede situationer har været bekendt med de faktiske forhold, der begrundes skattekravet, opfylder myndigheden ikke kravet om utilregnelig uvidenhed om kravets eksistens i forældelseslovens § 3. Det kan f.eks. være i tilfælde, hvor det er utvivlsomt, at der er et skattekrav, men hvor det har været omtvistet til hvilket indkomstår, beskatningen skal henføres.

I disse situationer bliver 1908-lovens udgangspunkt om 5 års forældelse hermed af afgørende betydning, og sætter den yderste grænse for, hvornår en ændring af skatteansættelsen med hjemmel i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3, kan effektueres,

¹⁶³ Se betænkning 1339/1997, pkt. 3.4.2, om forholdet mellem den tidligere regel i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2, og forældelsesreglerne.

¹⁶⁴ I TfS 1993, 177Ø var de formueretlige forældelsesregler ikke til hinder for, at der uden tidsmæssig begrænsning kunne foretages ændring af bedømmelsen af grundlaget for skatteansættelsen. I sagen foretoges ændring af skatteansættelsen for indkomstårene 1982 til 1986, som følge af konstaterede fejl i relation til afskrivningsgrundlaget tilbage til indkomståret 1973.

idet selve skattekravet vil være forældet efter 5 år.

4.5.2.4 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4

Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4, hjemler adgang til ud over de ordinære ansættelsesfrister at foretage konsekvensændringer som følge af ansættelsesændringer vedrørende ægtefællen.

1908-lovens 5-års frist kan her få betydning, idet skattemyndighederne typisk, så snart skatteansættelsen vedrørende den første ægtefælle er foretaget, vil have tilstrækkelig kendskab til de oplysninger, der begrundes ansættelsesændringen vedrørende den anden ægtefælle, hvorefter forældelsesfristen vedrørende det afledte skattekrav ikke vil være suspenderet, jf. 1908-lovens § 3.

4.5.2.5 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5

Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5, kan der foretages konsekvensændringer mellem interesseforbundne parter som nævnt i § 3 B i skattekontrolloven i tilfælde, hvor en udenlandsk skattemyndighed korrigerer en transaktion mellem sådanne parter, fordi transaktionen ikke er foretaget på markedsmæssige vilkår.

1908-lovens betydning i disse situationer vil afhænge af, om myndighederne kan siges at have været i utilregnelig uvidenhed om de faktiske forhold, der begrundes kravet. Hvis myndigheden ved en normal gennemgang ville have været i stand til at opgøre et krav, kan myndigheden således ikke anses at have været i utilregnelig uvidenhed, og 1908-loven vil dermed kunne begrænse skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5.

Det må imidlertid antages, at 1908-lovens forældelsesfrist for afledte skattekrav, henholdsvis tilbagesøgningskrav, som altovervejende hovedregel vil være suspenderet i disse tilfælde, da de danske skattemyndigheder typisk vil være i utilregnelig uvidenhed, indtil de er blevet bekendt med den udenlandske skattemyndigheds ansættelse. Bestemmelsens anvendelsesområde vil herefter alene være begrænset af 20-års fristen i Danske Lov.

Det kan dog ikke udelukkes, at det kan forekomme, at den danske myndighed ikke har været i utilregnelig uvidenhed om de faktiske forhold vedrørende ansættelsen af den danske indkomst, hvorefter en ændring af ansættelsen på grundlag af en udenlandsk myndigheds korrektion vedrørende en kontrolleret transaktion vil være begrænset af forældelsesfristen efter 1908-loven.

4.5.2.6 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6

Ifølge bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6, kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

1908-lovens suspensionsregel om utilregnelig uvidenhed vil her normalt være opfyldt, og 1908-loven vil derfor ikke begrænse bestemmelsens anvendelsesområde. DL 's 20-års

forældelse vil i stedet sætte den yderste grænse for, hvornår et krav kan gøres gældende¹⁶⁵.

Såvel fristen efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6, som forældelsesfristen efter 1908-loven løber fra det tidspunkt, hvor myndigheden er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt skatteansættelse. Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6, skal skattemyndigheden herefter reagere inden rimelig tid, jf. lovens § 35, stk. 3, mens myndighederne med hensyn til inddrivelse af skattekravet har 5 år. 1908-loven vil herefter ikke begrænse bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6.

4.5.2.7 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, kan en ekstraordinær ansættelse foretages, som følge af at hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en landsskatteretskendelse eller en dom.

Ifølge de almindelige bemærkninger til § 35, stk. 1, nr. 7, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, er bestemmelsen ”i sagens natur” ikke begrænset af 1908-lovens forældelsesregler. Det skattekrav, der er afledt af den ekstraordinære ansættelse, kan hermed gøres gældende, uanset at forældelsesfristen efter 1908-loven er sprunget.

4.5.2.8 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8

Ifølge SSL § 35, stk. 1, nr. 8, kan en ekstraordinær ansættelse foretages som led i de statslige skattemyndigheders revisionskompetence, jf. skattestyrelseslovens §§ 14 eller 19.

Det fremgår af cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999¹⁶⁶, pkt. 4.1, at bestemmelsen under hensynet til formålet med bestemmelsen og bemærkningerne til lovforslaget ikke er begrænset af 1908-lovens 5-års forældelsesfrist¹⁶⁷. Det må dog anses for tvivlsomt, om det anførte har hjemmel i loven og dens forarbejder, da der i forarbejderne udtrykkeligt alene er henvist til, at skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, er ubundet af forældelsesreglerne. Det må således antages, at det i cirkulæret anførte i hvert fald ikke gælder uden for tilfælde, hvor bestemmelsen anvendes til at gribe ind over for lokale skattemyndigheders urigtige ansættelser som følge af genoptagelse efter § 35, stk. 1, nr. 7.

Anvendes bestemmelsen til revision i andre tilfælde, er skattekravet undergivet forældelse efter 1908-loven. Ønsker skattemyndighederne således at benytte revisionsadgangen efter bestemmelsen, vil skattekravet være forældet efter 5 år, hvis den manglende inddrivelse af skattekravet er begrundet i uvidenhed om retlige forhold, jf. afsnit 4.4.2.4. Har myndigheden derimod været i utilregnelig uvidenhed om debtors opholdssted eller om

¹⁶⁵ Se betænkning 1339/1997, pkt. 3.4.2, om forholdet mellem den tidligere regel i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, og forældelsesreglerne.

¹⁶⁶ Cirkulæret er ophævet og indskrevet i procesvejledningen, jf. cirkulære nr. 172 af 20. september 2001.

¹⁶⁷ I Procesvejledningen 2002, afsnit N.1, beskrives forholdet således: ”Det skal dog bemærkes, at bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35 til at foretage ansættelser efter udløbet af de ordinære ansættelsesfrister i § 34, bortset fra § 35, stk. 1, nr. 7 og 8, direkte forudsætter, at det afledede skatte- eller tilbageøgningskrav ikke er forældet efter de formueretlige forældelsesregler”.

kravets eksistens, vil 1908-loven suspenderes, hvis uvidenheden vedrører faktiske forhold.

4.5.2.9 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9

Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, er skatteministeren bemyndiget til efter en konkret vurdering at tillade, at en skatteansættelse ændres som følge af fejl begået af en skatteansættende myndighed.

Den skattepligtiges tilbagesøgningskrav omfattes af 1908-lovens § 1, nr. 6. Det er herefter en forudsætning, at der ikke foreligger svig, og at den tidligere betalte skat er erlagt i urigtig formening om forpligtelsen hertil. Er skatten således erlagt i urigtig formening om forpligtelsen hertil, vil den skattepligtige normalt være i utilregnelig uvidenhed om sit krav, hvorefter 1908-lovens 5-års frist vil være suspenderet.

Foreligger der derimod svig eller tilfælde, hvor kravet hviler på en forpligtelse til at foretage den oprindelige betaling, vil kravet alene begrænses af 20-års fristen i Danske Lov.

Det bemærkes, at allerede fristreglen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, om reaktion inden rimelig tid efter kundskabserhvervelsen begrænser betydningen af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, idet den skattepligtige normalt vil have den fornødne kundskab om fejlen på det tidspunkt, hvor der sker underretning til den skattepligtige om den skatteansættelse, som nu påstås fejlbehæftet.

4.5.2.10 Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10

Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10, er der hjemmel til fristgennembrud i tilfælde, hvor skatteansættelsen er en følge af, at overdragelsessummen for et aktiv er ansat efter ejendomsbeskatningslovens § 4, stk. 6, eller afskrivningslovens § 45, stk. 3, og denne ansættelse har resulteret i en skatteansættelse af en anden skattepligtig.

Ifølge bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L85, Folketingsåret 1999/2000, skal den første korrektion være foretaget inden for den almindelige ansættelsesfrist efter skattestyrelseslovens § 34. Da den eller de heraf afledte korrektioner skal være foretaget inden rimelig tid efter, at myndigheden er kommet til kundskab om det forholdet, der begrunder den ekstraordinære ansættelse, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, skal myndigheden foretage korrektionen inden "rimelig tid" efter det tidspunkt, hvor den første ansættelse er foretaget. 1908-lovens forældelsesfrist får således næppe betydning her.

Bestemmelsen vil dog formentlig tillige kunne finde anvendelse, såfremt en ansættelse er påklaget af en af parterne. Afsluttes klagesagen således efter udløbet af 5-års fristen i henhold til 1908-loven, vil en ændring af ansættelsen for den anden part formentlig kunne være begrænset af de formueretlige forældelsesregler.

4.5.2.11 Sammenfatning

Den formueretlige forældelsesfrist efter 1908-loven vil i en lang række af de tilfælde, der er omfattet af adgangen til at foretage en ekstraordinær skatteansættelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, være afbrudt eller suspenderet. Den formueretlige forældelse vil således i praksis normalt være uden betydning, for så vidt angår ekstraordinær genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, 2, 6, 7 og 9.

Det kan imidlertid forekomme, at ansættelsesfristerne giver mulighed for ændring af skatteansættelsen, mens det underliggende skattekrav er forældet. Skattekravet kan således være forældet efter de formueretlige forældelsesregler i forbindelse med konsekvensændringer som følge af en ansættelse vedrørende et andet indkomstår eller vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3 og 4, eller ændringer som følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 35, stk. 1, nr. 5. Det underliggende skattekrav kan endvidere være forældet, uanset at myndighederne kan foretage en ansættelse efter § 35, stk. 1, nr. 8, som led i myndighedernes revisionskompetence. Endelig kan det afledte skattekrav være forældet, såfremt myndighederne foretager en ekstraordinær ansættelse i henhold til § 35, stk. 1, nr. 10, foranlediget af en ansættelsesændring vedrørende overdragelsessummen for et aktiv, såfremt ansættelsen foretages efter afslutningen af en klagesag vedrørende den anden part.

4.6 Statsskattelovens § 42

4.6.1 Indledning

Statsskattelovens § 42 giver hjemmel til at rejse krav om efterbetaling af skat uden foretagelse af en egentlig skatteansættelse. Heri ligger, at der kan rejses krav om betaling af det for lidt erlagte skattebeløb, uden at der foretages en ændring af grundlaget for skattekravet.

Nedenfor behandles i afsnit 4.6.2 anvendelsesområdet for bestemmelsen, i afsnit 4.6.3 baggrunden for bestemmelsen og i afsnit 4.6.4 forholdet til ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven. Endelig behandles i afsnit 4.6.5 spørgsmålet om eventuel ophævelse af bestemmelsen.

4.6.2 Anvendelsesområdet for statsskattelovens § 42

Statsskattelovens § 42, der fik sin nugældende formulering ved lov nr. 149 af 10/4 1922, har følgende ordlyd:

”Foruden at ifalde bødeansvar er den, der kendes skyldig i et forhold, der falder ind under § 41, forpligtet til at efterbetale den for lidt erlagte skat.

Lignende forpligtelse til at efterbetale for lidt erlagt skat - eventuelt med dennes dobbelte beløb, jf. herved § 40 - påhviler enhver, om hvem det oplyses, at han ikke har været beskattet af sin fulde indkomst uden hensyn til, om den pågældende har indgivet selvangivelse eller ikke. Størrelsen af det skattebeløb, der skal efterbetales, bliver i mangel af mindelig overenskomst at fastsætte ved domstolene.

Beløbet kan inddrives ved udpantning.

For de i § 2, nr. 5 nævnte skattepligtige foretages udpantningen for erstatningsbeløbet hos vedkommende selskab eller forening, og for et dødsbos vedkommende er boet ansvarlig for beløbet.”

Bestemmelsens anvendelse forudsætter en ”mindelig overenskomst”, eller at der foreligger en dom vedrørende kravet. Efterbetalingssager kan således afsluttes administrativt ved forlig, idet Ligningsrådet er bemyndiget til at behandle sager vedrørende efterbetaling af skat uden egentlig ændring af skatteansættelsen, jf. forretningsordenen for Ligningsrådet, jf. bek. nr. 201 af 23. marts 1990, § 5, stk. 2.

Bestemmelsen anvendes i praksis i forbindelse med skattestraffesager, men kan principielt

også finde anvendelse uden for dette område¹⁶⁸.

Skattemyndighederne antages at have frit valg mellem at foretage ændring i ansættelsen eller rejse krav om efterbetaling efter statsskattelovens § 42¹⁶⁹. Ifølge TSS-cirk. 1998-2, pkt. I.A.1, gennemføres efterbeskatningen i skattestraffesager imidlertid *som hovedregel* i form af en skatteansættelse eller ændring af en tidligere skatteansættelse¹⁷⁰. Tilsvarende fastsættes momstilsvaret som hovedregel, før der fremsættes begæring om tiltale overfor politimesteren, jf. cirkulærets pkt. I.B.

4.6.3 Baggrunden for bestemmelsen

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 144 af 8. juni 1912, jf. § 46¹⁷¹. I bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Rigsdagstidende 1911-12, tillæg A, sp. 1996, begrundes forslaget som følger:

”De nugældende Regler angaaende Ansvar for den, der angiver urigtige Oplysninger om sin Indkomst eller sin Formue eller om andre Forhold, der kunne have Indflydelse paa Beregningen af Indkomstkatten, lide dels af den Mangel, at de ikke giver udtrykkelig Hjemmel til at ikende Bøde, hvor den paagældende ikke er naaet til at besvige Statskassen for Skat, eller hvor der kun foreligger alvorlig Forsømmelse, ikke egentlig Svig – hvad der vel utvivlsomt falder ind under Lovens Mening, men nu i Lovforslaget er yderligere tydeliggjort –, dels af den Mangel, at der ikke haves Hjemmel til at forlange Efterbetaling af den for lidet erlagte Skat, hvilket viser sig særlig uheldigt i Tilfælde, hvor de subjektive Bestemmelser for Ikendelse af Bødestraf ikke ere til Stede.

I det her forelagte Forslag ere Bestemmelserne da blevne redigerede saaledes, at disse Mangler afhjælpes, og med Hensyn til Dødsboer, under hvis Behandling det opdages, at afdøde har betalt for lidet i Skat, er derhos yderligere foreslaaet Bestemmelser gaaende ud paa at modvirke, at Statens eventuelle Erstatningskrav gøres illusorisk ved, at Boet slutes, forinden der er tilvejebragt saadanne Oplysninger, at det kan afgøres, om der paahviler Boet eller Arvingerne noget Erstatningsansvar.

De her foreslaaede Bestemmelser ere i Overensstemmelse med de for tilsvarende Forhold i den københavnske Skattelovgivning gældende Regler (se §§ 28-30 i Lov Nr. 110 af 18. April 1910 om Indkomstskat til Københavns Kommune).”

168 Se bl.a. LV 2001, afsnit A.I.5.4.3, hvor det i relation til bødesager fremgår, at det i ganske særlige tilfælde kan være hensigtsmæssigt at undlade egentlig ændring af skatteansættelserne og i stedet foranledige, at sagen behandles som efterbetalings sag i medfør af statsskattelovens § 42, jf. skattestyrelseslovens § 17.

169 Se Skatteproces, P.E. Hjerrild-Nielsen m.fl., 1. udgave, s. 139. Se endvidere TfS 1988, 1 Ø, UfR 1983, 705 H, Ole Fentz i UfR Højesteret 1661-1986, s. 81 og Nils Lauesen i TfS' særudgave om Landsskatteretten 1938-88, side 73.

170 Det påpeges i Skatteproces, P.E. Hjerrild-Nielsen m.fl., 1. udgave, Kbh. 1996, s. 139, at skattemyndighederne kan have flere incitamentter til at foretage en ansættelse. Domstolene kan således ikke tage et krav om efterbetaling under behandling, hvis skatteyder bliver frifundet i strafspørgsmålet, hvilket kan resultere i skattekravets forældelse efter 1908-loven. Endvidere opnås forrentning efter kildeskattelovens regler, hvis der foretages en forhøjelse af skatteansættelsen, hvilket ikke tilsvarende er tilfældet i relation til efterbetalingskrav. Se endvidere Jan Pedersen i Skatte- og afgiftsstrafferet, 2. udgave, s. 165ff.

171 Bestemmelsen havde dengang følgende ordlyd: ”Foruden at ifalde Bødeansvar er den, der kendes skyldig i et Forhold, der falder ind under § 45, forpligtet til at efterbetale den for lidet erlagte Skat. Lignende Forpligtelse til at efterbetale Skat paahviler den, om hvem det oplyses, at han uden i øvrigt at have gjort sig skyldig i noget af de i § 45 omhandlede Forhold alene ved en undskyldelig Misforstaaelse eller Fejltagelse har opgivet sin Indkomst eller Formue med et for lavt Beløb og derved har svaret mindre i Skat, end han har været forpligtet til. Erstatningsbeløbet bliver i Mangel af almindelig Overenskomst at fastsætte ved Domstolene. Beløbet kan inddrives ved Udpantning, og der haves for dette samme Fortrinsret som for Skatter. For de i § 2 Nr. 4 nævnte skattepligtige foretages Udpantningen for Erstatningsbeløbet hos vedkommende Selskab eller Forening.”

Bestemmelsen blev ved lov nr. 149 af 10/4 1922 ændret til den nugældende formulering.

I bemærkningerne til ændringen af bestemmelsen, jf. Rigsdagstidende 1921-22, tillæg A, sp. 3188, fremgår:

”Medens Loven af 8. Juni 1912 kun hjemler Ret til at efterkræve Skat for tidligere Skatteaar i Tilfælde, hvor Selvangivelse har foreligget, og denne senere har vist sig at have været urigtig, har denne Regel i de senere Aars ekstraordinære Skattelove været fraveget, saaledes at der også har været Hjemmel for at efterkræve Skat for en Række Aar tilbage, selv om Selvangivelse ikke har foreligget, jfr. således Lov Nr. 534 af 4. Oktober 1919 § 4, 2. Stk. Denne Hjemmel har man ment bør gøres vedvarende, hvorfor man i § 40, 2. Stk., har optaget en Bestemmelse sigtende hertil. ...”

4.6.4 Statsskattelovens § 42 og skattestyrelseslovens ansættelsesfrister

Det har været omtvistet, om fristreglerne i skattestyrelsesloven begrænser adgangen til at gøre et efterbeskatningskrav gældende efter statsskattelovens § 42.

I Skattelovrådets betænkning om frist- og forældelsesregler, jf. bet. nr. 1339/1997, pkt. 3.1, antages det, at ansættelsesfristerne finder anvendelse i forbindelse med efterbeskatningskrav efter statsskattelovens § 42:

”I statsskattelovens § 42 og dødsboskattelovens § 87 eksisterer der dog en særlig hjemmel for skattemyndighederne til at rejse sag med krav om efterbetaling. Dette betyder, at der rejses krav om betaling af det for lidt erlagte skattebeløb, uden at der sker en ændring af selve ansættelsen. Fristerne i skattestyrelseslovens § 35 antages også at gælde for sådanne efterbetalingsager.”

I LV 2001, afsnit B.G.2.2 anføres det vedrørende efterbetaling efter DBSL § 87:

”Er skattekravet ikke opgjort på grundlag af en egentlig skatteansættelse, men på grundlag af et skøn over størrelsen af den manglende skattebetaling, forudsætter opkrævning af efterbetalingskravet, at der enten er indgået forlig herom eller afsagt en civilretlig dom herom, jf. statsskattelovens § 42. I begge situationer antages de almindelige fristregler i skattestyrelseslovens § 35 for forhøjelse af en skatteansættelse at finde anvendelse.”

I Skattekartoteket årgang 1999 var bestemmelsen omtalt således, jf. afsnit 4.7.2.1:

”Uanset at skattemyndighederne i princippet kan anlægge sager direkte ved domstolene, før administrativ rekurs er udtømt, er der en yderligere mulighed for skattemyndighederne til at anlægge sag med krav om efterbetaling efter SL § 42. Denne fremgangsmåde anvendes af skattemyndighederne i forbindelse med skattestraffesager, der indbringes for domstolene, men bestemmelsen giver dog hjemmel til også at rejse krav om efterbetaling, selvom der ikke er tale om en straffesag. SL § 42 kan anvendes, uden at der foretages en ændring af grundlaget for skattekravet. Det må dog antages, at SSL § 35, stk. 1, begrænser muligheden for at rejse krav efter SL § 42. Hvis suspensionsreglen i SSL § 35, stk. 4, finder anvendelse, yder SSL § 35, stk. 1, selvsagt ikke noget værn.”

I Skatteproces, P.E. Hjerrild-Nielsen m.fl., 1. udgave, Kbh. 1996, side 140, antages det ligeledes, at adgangen til at rejse krav om efterbetaling er begrænset af skattestyrelseslovens ansættelsesfrister:

”Endvidere bemærkes, at mulighederne for at rejse krav om efterbetaling i forhold til tidligere er begrænset som følge af reglen i SSL § 35, stk. 1, der som hovedregel udelukker skattemyndighederne fra at varsle forhøjelser af skatteansættelser senere end d. 1. maj i det fjerde år efter udløbet af et givent indkomstår. Er det tale om straffesager, får denne begrænsning dog ikke større betydning, jf. suspensionsreglen i SSL § 35, stk. 4, ...”

I Skatteretten 3, af J.O.E. Jacobsen m.fl., 3. udgave, Kbh. 2000, side 523, antages det imidlertid, at efterbetalingskrav efter statsskattelovens § 42 ikke er undergivet ansættelsesfristerne i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35, men alene den 5-årige forældelsesfrist efter 1908-loven:

”SL § 42 stammer fra Statsskattelovens oprindelse i 1922 og er i ringe grad overensstemmende med de almindelige regler i Skattestyrelsesloven for skatteforhøjelser gennem fornyet skatteansættelse, omligning etc. I princippet giver SL § 42 derfor mulighed for en ”kortslutning” af omligningsfristen i SSL §§ 34-35, idet adgangen til at indtale et efterbetalingskrav efter SL § 42 ikke er undergivet denne frist. I stedet gælder den almindelige 5-årige forældelsesfrist i 1908-loven.

§ 42 indeholder derfor en principiel mulighed for at bortse fra hele Skattestyrelseslovens omfattende kompetence og formalitetskrav ved skatteforhøjelser. Det er navnlig interessant, at forhøjelser, der er forældede efter SSL §§ 34-35 i stedet kan forfølges som efterbetalingskrav efter SL § 42, når blot 1908-lovens 5-årige forældelse ikke er indtrådt.

Der er dog næppe tvivl om, at indførelse af fristen i SSL § 34 skete uden den fornødne hensyntagen til SL § 42, hvorfor bestemmelsen må undergives en endog særdeles indskrænkende fortolkning. I praksis anvendes bestemmelsen da også alene ved strafbare skatteunddragelser, hvor Ligningsrådet såvel kan aftale en efterbetaling af den undtagne efter SL § 42 samt aftale en administrativ bøde med den skattepligtige, jf. SKL § 20, stk. 1¹⁷².”

4.6.5 Forslag om ophævelse af statsskattelovens § 42

I forbindelse med fremsættelsen af forslaget om ændring af ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, blev statsskattelovens § 42 foreslået ophævet. I bemærkningerne begrundes forslaget således:

”Efter statsskattelovens § 42 ligestilles det offentlige krav på betaling af for lidt betalt skat med erstatningskrav, og sådanne erstatningskrav tillægges udpantningsret. Kan skattemyndigheden og den skattepligtige ikke enes om kravets størrelse, skal det indbringes for domstolene til afgørelse.

Det foreslås, at bestemmelsen ophæves ud fra den betragtning, at det offentlige også uden en sådan særlig lovhjemmel ville kunne få medhold ved domstolene i et krav om erstatning for det tab, der er forbundet med, at en skattepligtig er blevet skatteansat for lavt, og dermed ikke har opfyldt lovens krav om betaling af skat, typisk ved at afgive urigtig selvangivelse.”

Under udvalgsbehandlingen anførte Professor Jan Pedersen imidlertid i en henvendelse til Skatteudvalget, jf. L192 – bilag 22, at han fandt det betænkeligt at ophæve bestemmelsen, hvorefter skatteministeren har et formueretligt krav mod skatteyderne for skattekravet. Han mente således ikke, at bestemmelsen som anført i bemærkningerne er unødvendig ved siden af de almindelige erstatningsretlige regler.

På baggrund af henvendelsen udgik forslaget om ophævelse af statsskattelovens § 42. Skatteministeren svarede således, at han på baggrund af henvendelsen fra Jan Pedersen ville lade berettigelsen af § 42 i statsskatteloven undersøge nærmere, og at han derfor uden for betænkning ville stille ændringsforslag til 2. behandlingen om, at lovforslagets § 3 skulle udgå.

172 Kompetencen til administrative afgørelser af skattestraffesager efter SKL §§ 13-18 er dog i betydeligt omfang uddelegeret til de lokale skatteregioner, jf. TSS-cirk. nr. 2000-23 om kompetencen til at træffe afgørelser i skattestraffesager efter skattekontrolloven.

5. kapitel Ændring af valg i selvangivelsen

5.1 Indledning

Der findes i skattelovgivningen en række bestemmelser, hvorefter skatteansættelsen er afhængig af, at den skattepligtige træffer et bestemt valg i forhold til skattemyndighederne. I disse tilfælde er det udgangspunktet, at valget er bindende for den skattepligtige.

Der findes dog regler, hvorefter den skattepligtige kan ændre et tidligere truffet valg. Mulighederne og i givet fald betingelserne for at ændre et tidligere truffet valg er meget forskellige. På nogle områder gælder objektive regler om, at et foretaget valg kan ændres inden for visse frister, på andre områder kan der meddeles dispensation, hvorefter valget kan ændres.

Nedenfor i afsnit 5.2 defineres og afgrænses området for ændring af valg i forbindelse med selvangivelsen. Herefter gennemgås i afsnit 5.3 gældende regler, praksis og litteratur om den skattepligtiges valg på selvangivelsen¹⁷³. I afsnit 5.4 sammenholdes adgangen til selvangivelsesomgørelse med genoptagelsesreglerne. I afsnit 5.5 omtales behovet for en udvidelse af adgangen til ændring af valg i selvangivelsen. Endelig henvises til bilag 2, hvoraf fremgår en oversigt over gældende regler, hvorefter der kan ske ændring af et foretaget valg samt litteratur og praksis på området.

5.2 Terminologi og afgrænsning, herunder over for genoptagelse

5.2.1 Skatteområdet

Selvangivelsesomgørelse foreligger, når der sker ændring af valg, der er foretaget på selvangivelsen, uden at der civilretligt er tale om nogen ændring, og uden at der (som absolut hovedregel) er andre parter indblandet end skatteyderen og skattemyndighederne, f. eks. hvis den skattepligtige efter indgivelsen af selvangivelsen ønsker at ændre af- og nedskrivninger, valg i relation til anvendelsen af virksomhedsordningen eller overførsel til medarbejdende ægtefælle.

Forskellig herfra er dispositionsomgørelse¹⁷⁴, der regulerer adgangen til at tillægge efterfølgende ændringer af privatretlige dispositioner oprindelig skatteretlig virkning. Dispositionsomgørelse er således karakteriseret ved, at grundlaget for en ellers korrekt skatteansættelse tillades ændret, således at skatteansættelsen bliver forkert¹⁷⁵. Spørgsmålet er således, om en ændret civilretlig disposition mellem 2 parter, f. eks. ophævelse af en aftale om salg af en fast ejendom, kan følges af en skatteretlig omgørelse. En tilladelse til dispositionsomgørelse vil altid blive fulgt af en ændring af skatteansættelsen.

¹⁷³ Regler, hvorefter en skatteyder kan vælge at succedere i et aktivs anskaffelsessum m.v., er ikke omtalt, idet en efterfølgende mulighed for at ændre et sådant valg vil kunne åbne for konjunkturbestemt spekulation.

¹⁷⁴ Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Justering af ansættelsesfrister m.v. og fælleskommunal administration) er adgangen til omgørelse lovfæstet, jf. skattestyrelseslovens § 37 C.

¹⁷⁵ Jf. LV 2001, afsnit A.H.2.4.1.

Adgangen efter skattestyrelsesloven til genoptagelse inden for 3 år ligger ligeledes uden for begrebet selvangivelsesomgørelse¹⁷⁶. Der henvises til gennemgangen nedenfor i afsnit 5.4 om afgrænsningen mellem ændring af valg i selvangivelsen og genoptagelse.

5.2.2 Told-, moms- og afgiftsområdet

Der er i et vist omfang mulighed for at foretage valg i forbindelse med indbetaling af told, moms og afgifter. Bestemmelserne herom på told-, moms- og afgiftsområdet adskiller sig en del fra reglerne på skatteområdet, og er kort gennemgået nedenfor.

Disse regler reguleres i øvrigt i vidt omfang af umiddelbart anvendelige EF-retsakter. En udvidet adgang til at foretage valg og ændre disse vil derfor kun kunne ske i overensstemmelse med disse EF-retsakter.

Told

På toldområdet udfærdiges ikke selvangivelser. Varer angives derimod til fortoldning, udførsel eller forsendelse. Toldreglerne giver endvidere mange valgmuligheder, der senere kan omgøres, f. eks. angivelse til fri omsætning/frit forbrug, angivelse til de forskellige procedurer, ansøgning om præference, end-use, ansøgning om bevillinger m.v. For langt de fleste valg inden for toldområdet er der mulighed for ændring inden for en 3-års frist.

Moms

På momsområdet indsendes ikke egentlige selvangivelser, men momsangivelser, der alene omfatter saldiene for købs- og salgsmoms og en opgørelse af, om virksomhederne skal indbetale moms eller have tilbagebetalt negativ moms.

Der kan ikke gives et generelt svar på, om det på momsområdet er muligt at foretage ændringer af et allerede truffet valg, der svarer til selvangivelsesomgørelse. Svaret vil i de enkelte tilfælde bero på en fortolkning af de relevante danske regler, 6. momsdirektiv og EF-Domstolens domme.

Den i denne forbindelse nok væsentligste problemstilling om registrering med tilbagevirkende kraft har nu fundet sin afklaring, således at registreringen sker med virkning fra det tidspunkt, hvor den registreringspligtige virksomhed efter en konkret vurdering må anses for at være startet, uanset om virksomheden anmelder sig for sent i forhold til tidskravet i momslovens § 47, stk. 5, jf. Momsvejledningen 2001, afsnit M.1.1.

Afgift

¹⁷⁶ Se hertil Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.1.1.2, hvoraf det om ændret valg af selvangivelsesoplysninger fremgår: "Genoptagelsesfristen i SSL § 34, stk. 2, gælder kun de pligtmæssige selvangivelsesoplysninger efter SKL § 1. Fristen for ændring af oplysninger i selvangivelsen om valg mellem flere muligheder, f.eks. valg vedrørende virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, eller valg af afskrivningsprocent, er reguleret i de enkelte særlove (lex specialis), hvori adgangen til disse særlige valgmuligheder er givet, jf. herved TfS 1999, 219LSR. Her var fristen for omvalg i virksomhedsskatteloven overskredet, hvorfor genoptagelse ikke kunne tillades. Hvis betingelserne for omvalg er opfyldt, vil tilladelse til genoptagelse være en ren konsekvens heraf. Se endvidere TfS 1997, 545 DEP.

Det kan tilføjes, at en efterfølgende ændring af ned- og afskrivninger, som ønskes foretaget uden særskilt hjemmel i afskrivningsloven eller andre særlove, skal behandles efter den almindelige regel om genoptagelse i SSL § 34, stk. 2."

På afgiftsområdet indsendes angivelse for hver afgiftsperiode, der som hovedregel omfatter én måned. Af angivelserne skal bl.a. fremgå afgiftsgrundlaget og den afgift, der skal betales. Godtgørelse for f. eks. energiafgifter modregnes på momsangivelsen. Principperne for angivelser på afgiftsområdet svarer derudover stort set til principperne for momsangivelser. Der er mulighed for at foretage visse valg i hht. kulafgiftsloven og svovlafgiftsloven.

5.3 Den skattepligtiges valg på selvangivelsen

5.3.1 Gældende regler om valg på selvangivelsen og ændring heraf

I bilag 2 opregnes retsregler, hvorefter den skattepligtige skal foretage et valg i forbindelse med selvangivelsen. Endvidere fremgår det af oversigten, i hvilke tilfælde der efter gældende ret kan ske ændring af et foretaget valg, jf. afsnit 1.

Fælles for de regler, hvorefter der skal foretages et valg, er, at man, under indtryk af at de enkelte skattepligtiges økonomiske forhold kan være forskellige, har fundet det mest rimeligt at lade det være op til den skattepligtige at foretage valget, i stedet for at lave faste regler for alle skattepligtige. Reglerne er herudover meget forskellige med hensyn til indhold, formål mv.

Adgangen til ændring af et valg foretaget i selvangivelsen er i nogle bestemmelser en egentlig ret inden for visse tidsgrænser. I andre bestemmelser er adgangen til ændring af valget objektivt inden for visse tidsgrænser eller betingelser, mens ændring i andre situationer beror på dispensation. Endelig er adgangen i nogle bestemmelser alene baseret på dispensation.

I oversigten, jf. bilag 2, er ikke medtaget regler, der ud fra sprogbroen for en umiddelbar betragtning kunne ses som en regel, der giver en valgmulighed, men hvor valget f. eks. alene står mellem at fradrage en udgift eller lade være. Det gælder f. eks. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, hvorefter underskud kan fradrages i den skattepligtige indkomst for de følgende fem år. Det samme gælder regler som kulbrinteskattelovens § 10, hvorefter visse udgifter kan fradrages, eller § 9, hvorefter visse udgifter kan afskrives, og ligningslovens § 7 O, hvorefter visse indkomster kan medregnes med 85 pct. (efter fradrag af et bundfradrag) i stedet for fuldt ud. Sådanne underskud/udgifter fremføres hhv. fradrages/afskrives selvsagt, ligesom en mulighed for alene at medregne en del af indkomsten selvfølgelig vil blive udnyttet.

Regler, der bemyndiger f.eks. skatteministeren til at bevilge afgiftsfritagelse, jf. f. eks. boafgiftslovens § 3, stk. 2, eller fritage for beskatning ved udstedelse af medarbejderaktier m.v., jf. ligningslovens §§ 7 A og N, og ved udlodning af udbytte m.v., jf. ligningslovens §§ 16 A og B, er ligeledes ikke medtaget. Det skyldes, at en omgørelse alene vil betyde, at der sker beskatning efter de nævnte regler.

Regler, der giver adgang til at eftergive skat, jf. f.eks. selskabsskattelovens § 3, stk. 4, giver henstand med betaling af skat, jf. f. eks. aktieavancebeskatningslovens § 13 a, stk. 5, 1. pkt., eller tillader valg af en anden skatteordning, jf. f. eks. selskabsskattelovens § 30 A, er ikke medtaget, da valget her ikke påvirker selvangivelsen, men alene betalingen af skat.

Ikrafttrædelsesbestemmelser til de enkelte skattelove, der giver de skattepligtige en valgmulighed, f. eks. selskabsskattelovens §§ 35 A ff., er ikke medtaget. Regler, der har mistet deres betydning eller ikke længere kan anvendes, f. eks. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, er heller ikke medtaget. Endelig er ophævede regler ikke medtaget.

Bestemmelser, hvorefter skatteministeren eller Ligningsrådet kan give tilladelse til en disposition, f.eks. anvendelse af fusionsskatteloven, er medtaget i oversigten, medmindre der ikke er tale om et reelt valg. F.eks. er fusionsskattelovens § 8, stk. 6, om anvendelse af underskud efter skatteministerens tilladelse ikke medtaget, da underskuddet selvsagt vil blive anvendt, dvs. at selskabet ikke vil søge om ændring med den virkning, at underskuddet ikke kan anvendes.

5.3.2 Litteratur og praksis

Det er i litteraturen den overvejende opfattelse, at selvangivelsen som udgangspunkt er dispositiv, idet der dog kan ske berigtigelse af egentlige fejl¹⁷⁷.

For så vidt angår de tilfælde, hvor den skattepligtige kan eller skal foretage et valg på selvangivelsen, er det således i litteraturen almindeligt antaget, at valget er bindende, eller som udgangspunkt er bindende, og at ændring af et foretaget valg derfor kræver særskilt hjemmel. Der henvises endvidere til bilag 2, afsnit 3, hvor spørgsmålet er belyst ved uddrag fra den skatteretlige litteratur på området.

5.4 Selvangivelsesomgørelse og genoptagelsesreglerne i skattestyrelsesloven

5.4.1 Indledning

Nedenfor behandles spørgsmålet, om adgangen til genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, tillige giver hjemmel til at ændre de valg, den skattepligtige har truffet efter specialbestemmelser i skattelovgivningen i forbindelse med indgivelse af selvangivelsen, eller om disse valg alene kan ændres, hvis der er særlig hjemmel hertil. Der tages i gennemgangen udgangspunkt i VSL § 2, stk. 2, om valg af virksomhedsskatteordningen.

5.4.2 Skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, og VSL § 2, stk. 2

Skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, har følgende ordlyd:

“Stk. 2. Ønsker en skattepligtig at få ændret sin skatteansættelse, skal den skattepligtige senest 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår fremlægge nye oplysninger, der kan begrunde ændringen.”

Det fremgår af de specielle bemærkninger til § 34, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999:

“Genoptagelsesfristen gælder de pligtmæssige selvangivelsesoplysninger, der er fastsat efter § 1 i skattekontrollloven. Fristerne for ændring af oplysninger i selvangivelsen om valg mellem flere muligheder, f. eks. valg af virksomhedsordningen eller valg af afskrivningsprocent, er reguleret i de enkelte særlove, hvori adgangen til disse særlige valg er givet.”

Efter virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, skal den skattepligtige ved indgivelse af

¹⁷⁷ Der henvises til bilag 2, hvor der er foretaget en gennemgang af litteratur og praksis vedrørende adgangen til at ændre et valg i selvangivelsen.

selvangivelse for et indkomstår tilkendegive, om virksomhedsordningen skal anvendes for det pågældende indkomstår. Den skattepligtige kan omgøre beslutningen om, hvorvidt virksomhedsordningen skal anvendes eller ikke. Tilkendegivelse herom skal ske til den kommunale skattemyndighed inden udløbet af den i skattestyrelseslovens § 3, stk. 1, nævnte frist¹⁷⁸.

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 1030 af 19. december 1992. Der var tale om en lovfæstelse af hidtidig praksis. Det fremgår af de specielle bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L96, Folketingsåret 1992/93:

“Den foreslåede bestemmelse skal gælde sideløbende med bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, hvorefter den kommunale skattemyndighed kan genoptage en skatteansættelse, når den skattepligtige fremlægger nye oplysninger, som kan medføre en ændret skatteansættelse.”

Departementet har ligeledes i TfS 1997, 545 udtalt, at virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, skal gælde sideløbende med den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 4, stk. 1. Det anføres endvidere:

”Sidstnævnte afsnit i bemærkningerne har givet anledning til spørgsmål bl.a. om, hvorvidt genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, har den konsekvens, at den skattepligtige får mulighed for - såfremt dette er en fordel - at omgøre beslutningen om valg af virksomhedsordningen. Skatteministeriet, Departementet, skal i den anledning bemærke, at indholdet af det omhandlede afsnit er, at anvendelsen eller ikke-anvendelsen af bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, 2. og 3. pkt., ikke er til hinder for genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, hvis betingelserne herfor i øvrigt er til stede.

Genoptagelse i medfør af skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, efter udløbet af fristen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, indebærer *ikke* mulighed for at omgøre valg af virksomhedsordningen. Bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, indeholder en ubetinget ret for den skattepligtige til at ombestemme sig inden for den givne frist. Den skattepligtige behøver ikke at begrunde hvorfor eller at komme med nye oplysninger.

Ved anvendelsen af virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, er udgangspunktet, at der er tale om en korrekt skatteansættelse, men skatteberegningen kan ske efter forskellige regler. Efter skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, kan den kommunale skattemyndighed genoptage en skatteansættelse, når den skattepligtige fremlægger nye oplysninger, som kan medføre en ændret skatteansættelse. Meningen med § 4, stk. 1, er at opnå en korrekt skatteansættelse. Den længere frist i § 4, stk. 1, skal ses i lyset heraf. De to bestemmelser kan anvendes sideløbende. Anvendelsen eller ikke-anvendelsen af den ene bestemmelse udelukker ikke anvendelse af den anden bestemmelse, når betingelserne herfor er opfyldte, men virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, kan ikke anvendes til at ændre dispositioner, og skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, kan ikke bruges til at ændre valg af ordning.”¹⁷⁹

Skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, regulerer således opgørelsen af indkomsten, mens virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, vedrører valget af virksomhedsordning.

Ifølge TfS 1999, 932 blev praksis vedrørende efterfølgende afsætning af yderligere beløb til overførsel i forbindelse med ligningsmæssige forhøjelser af virksomhedens overskud

¹⁷⁸ I TfS 1998, 719LSR blev en skatteyder anset for berettiget til at anvende virksomhedsordningen på trods af, at selvangivelsen først var indgivet efter udløbet af ligningsfristen, og valget med hensyn til anvendelsen af virksomhedsordningen dermed først var truffet på dette tidspunkt. Fristen i VSL § 2, stk. 2, 2. og 3. pkt., gælder således alene for omgørelse af det selvangivne valg, og da selvangivelsen ikke var indgivet tidligere, og der dermed ikke var truffet noget valg, var der ikke tale om en omgørelse som omhandlet i denne bestemmelse, jf. LV 2001, afsnit E.G.2.2.2.2.

¹⁷⁹ Se endvidere Ole Bjørn i SR Skat, 1997.334 og Hans Henrik Bonde Eriksen i Skattepolitisk Oversigt, 1999.281.

ophævet pga. manglende hjemmel.

Ved lov nr. 313 af 21. maj 2002 blev der i VSL § 2, stk. 2, indsat et nyt punkt, hvorefter den skattepligtige, efter udløbet af fristen i skattestyrelseslovens § 3, stk. 1, kan ændre beslutningen om, hvorvidt virksomhedsordningen skal anvendes eller ikke, i det omfang skattemyndighederne foretager en ændring af skatteansættelsen, der har betydning for valg af virksomhedsordning, og betingelserne for at ændre skatteansættelsen efter skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 er opfyldt.

Der henvises i bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L99, Folketingsåret 2001/2002, vedrørende baggrunden for forslaget til, at Folketingets Ombudsmand i forbindelse med en konkret sag har peget på, at de gældende regler forekom mindre rimelige i forhold til situationen, hvor den skattepligtige først efter udløbet af fristen for valg af virksomhedsordning har reel mulighed for at tage stilling til, om det er fordelagtigt at anvende ordningen.

Den afgørelse, ombudsmanden udtalte sig om, er refereret i TfS 1999, 219. Den skattepligtige fik afslag på at tilmelde sig virksomhedsordningen efter udløbet af fristen i § 2, stk. 2, i virksomhedsskatteoven i et tilfælde, hvor en anmodning om ekstraordinær genoptagelse efter skattestyrelsesloven var imødekommet med henvisning til fejl begået af skattemyndighederne. Myndighederne fortolkede skattestyrelseslovens § 34, stk. 2 (da § 4, stk. 1) således, at bestemmelsen ikke omfatter spørgsmålet om ændring af status i relation til virksomhedsordningen. Myndighederne fandt endvidere, at virksomhedsskatteovens § 2, stk. 2, udtømmende regulerer, hvornår en skatteyder kan ændre status i relation til virksomhedsordningen.

Folketingets Ombudsmand skrev således til skatteministeren om sagen:

“Jeg har ikke haft tilstrækkeligt grundlag for at kritisere myndighedernes opfattelse af hjemmelsspørgsmålene i sagen, men jeg har måttet medgive skatteyderen, at resultatet i en situation som hans - hvor han på grund af en fejl fra skattemyndighedernes side først efter udløbet af fristen i virksomhedsskatteovens § 2, stk. 2, har haft en reel mulighed for at tage stilling til, om han burde anvende virksomhedsordningen eller ej - må forekomme mindre rimeligt, hvilket skattemyndighederne for så vidt heller ikke har været uenige i.

Jeg henstiller til skatteministerens overvejelse, hvorvidt der burde søges gennemført en ændring af lovgivningen med henblik på at imødegå lignende situationer i fremtiden. Jeg beder om underretning om resultatet af overvejelserne.”

Ombudsmanden fandt således ikke tilstrækkeligt grundlag for at kritisere hjemmelsspørgsmålet.

5.4.3 Sammenfatning

Genoptagelse af skatteansættelsen finder anvendelse i tilfælde, hvor skatteansættelsen er forkert. Baggrunden for ændring af et valg i selvangivelsen er derimod ikke, at den tidligere skatteansættelse har været forkert objektivt set, den har blot efterfølgende vist sig at være uhensigtsmæssig for den skattepligtige. Ønsket om at foretage et andet valg er således udtryk for, at den skattepligtige er blevet klogere, evt. fordi de forudsætninger, et valg blev truffet på grundlag af, har ændret sig.

Begrebet “nye oplysninger” i relation til genoptagelse, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2,

må således forstås som nye oplysninger vedrørende de pligtmæssige oplysninger på selvangivelsen, jf. skattekontrollovens § 1, der indgår i skatteansættelsen, og ikke som nye oplysninger om skatteyderens egne valg. Denne fortolkning understøttes endvidere af, at der er særlige bestemmelser, der tillader den skattepligtige at ændre sit valg.

5.5 Udvidelse af adgangen til at ændre valg i selvangivelsen

5.5.1 Behovet for regler om selvangivelsesomgørelse

Ændring af valg i selvangivelsen forudsætter, at der er udtrykkelig hjemmel hertil. Hvis der ikke i lovgivningen er taget stilling til adgangen til ændring af et valg, kan valget ikke senere ændres. Mens der er mange tilfælde, hvor den skattepligtige skal foretage et valg på selvangivelsen, er der kun få muligheder for efterfølgende ændringer heraf.

Ligningsrådet og andre centrale skattemyndigheder har imidlertid i konkrete tilfælde indrømmet adgang til selvangivelsesomgørelse i videre omfang. Begrundelserne herfor har f. eks. været, at en ny lovregel var overset eller misforstået (SD-cirkulære 464 af 12. maj 1976 og SD-cirkulære 1988:44), hensyn til sociale ydelser (TfS 1988, 690SD) og “de vanskeligheder, der kunne opstå efter lovens indførelse” (TfS 1993, 307LR).

Det er primært selvstændige erhvervsdrivende, der kan have behov for selvangivelsesomgørelse. Det skyldes dels, at skattereglerne for selvstændige indeholder langt flere valgmuligheder end for lønmodtagere, dels at deres indkomstopgørelse er vanskeligere end for lønmodtagere.

De forholdsvis få muligheder for selvangivelsesomgørelse, der er efter gældende ret, benyttes i ret betydeligt omfang. Det er først og fremmest mulighederne for at foretage efterfølgende af- og nedskrivninger, herunder til udligning af ændrede indkomstansættelser, der benyttes. Derimod sker det sjældent, så vidt det er oplyst, at skatteydere anmoder Ligningsrådet om ændring af et valg på selvangivelsen i tilfælde, hvor der ikke er direkte hjemmel hertil.

Man kan dog ikke heraf konkludere, at en udvidet adgang til selvangivelsesomgørelse ikke vil blive brugt, hvis den indføres. Dertil kommer, at man som ovenfor nævnt i en række tilfælde har indrømmet adgang til selvangivelsesomgørelse, uden at hjemmelsgrundlaget har været helt klart. Dette kan tale for en generel regel om adgangen til ændring af et foretaget valg, da manglende regler kan betyde, at anmodninger om selvangivelsesomgørelse behandles forskelligt fra sag til sag, hvilket kan skabe retsusikkerhed.

Endvidere kan den skattepligtige i særlige tilfælde have et behov for at kunne foretage et ændret valg, hvor der sker en ændring af skatteansættelsen, jf. afsnit 5.4.2 ovenfor, om virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2.

Der kan på den anden side peges på gode grunde til, at adgangen til at foretage selvangivelsesomgørelse ikke omfatter alle de valg, den skattepligtige skal foretage i forbindelse med indgivelse af selvangivelsen, og at adgangen ikke er tidsmæssigt ubegrænset. F. eks. kan den skattepligtige ikke efter reglen i ligningslovens § 15 O det ene år vælge at fradrage udgifter i forbindelse med udlejning af sommerhuset med de faktiske beløb, og det næste år

foretage et fradrag på 40 pct. af lejeindtægten. Hvis dette var muligt, ville alle udgifter selvsagt blive henført til de år, hvor der blev foretaget fradrag for de faktiske udgifter.

5.5.2 Udformningen af eventuelle yderligere regler om selvangivelsesomgørelse

Hvis adgangen til selvangivelsesomgørelse skal udvides, er der flere muligheder. En mulighed er at indføre en generel regel, hvorefter alle den skattepligtiges valg på selvangivelsen kan ændres (shotgun approach). Reglen kan evt. suppleres med regler om, i hvilke tilfælde der ikke skal kunne ske omgørelse. Samtidig kan de eksisterende særregler om selvangivelsesomgørelse ophæves. Det vil på den ene side betyde, at skatteydernes adgang til selvangivelsesomgørelse udvides betydeligt. På den anden side vil en række situationer kunne blive omfattet, hvor det er mindre hensigtsmæssigt.

En anden mulighed er at indføre en regel med henvisninger til de lovbestemmelser, hvor et valg skal kunne ændres (sniper approach). Det drejer sig i første række om de allerede gældende særregler. Dertil kommer særregler på områder, hvor behovet for at tillade selvangivelsesomgørelse er lige så velbegrundet som i de allerede eksisterende særregler. Eksisterende særregler kan således ophæves. På denne måde kan behovet for eventuelle yderligere muligheder for selvangivelsesomgørelse opfyldes. Dertil kommer, at myndighederne har fuldt overblik over, i hvilke tilfælde et valg kan ændres.

En variant af ovenstående er at indføre flere særregler til opfyldelse af et eventuelt behov for en udvidet adgang til selvangivelsesomgørelse.

En tredje mulighed er at indføre en slags force majeure-regel, hvorefter den skattepligtige efter ansøgning i helt særlige tilfælde og efter en konkret vurdering kan få tilladelse til selvangivelsesomgørelse. En gennemgang af praksis indikerer således, at der ofte er tale om enkeltstående situationer, hvor rimelighedshensyn kan tale for, at man i den konkrete situation opnår adgang til at foretage selvangivelsesomgørelse. En sådan bestemmelse kan formentlig mest hensigtsmæssigt indplaceres i skattestyrelsesloven, idet det af reglen bør fremgå, hvilke hensyn myndighederne kan lægge vægt på, når afgørelsen om selvangivelsesomgørelse skal træffes.

Det kan ikke udelukkes, at der på enkelte andre områder end i de gældende særregler er behov for en adgang til selvangivelsesomgørelse. I så fald kan man med fordel tillige udvide antallet af særregler, også fordi force majeure-reglen på denne måde reserveres til enkelttilfældene.

Det kan endvidere overvejes, om der, såfremt adgangen til ændring af valg i selvangivelsen udvides, skal fastsættes en frist herfor.

Fristen for genoptagelse af skatteansættelsen, jf. skattestyrelseslovens § 34, er eksempelvis 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Fristen i virksomhedsskatteovens § 2, stk. 2, 2. pkt., for tilkendegivelse af, om virksomhedsordningen anvendes, er den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af det pågældende indkomstår. Adgangen til at ændre valget af virksomhedsskatteordningen efter § 2, stk. 2, 4. pkt., er endvidere betinget af, at betingelserne for ændring af skatteansættelsen, jf. SSL §§ 34-35, er opfyldt.

I relation til en force majeure-regel kan det endvidere overvejes, om reglens anvendelse

skal betinges af, at den skattepligtige reagerer inden rimelig tid efter, at det forhold, der begrunder anmodningen, er kommet til den skattepligtiges kundskab, svarende til reaktionsfristen vedrørende ekstraordinær genoptagelse, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 2. Hvis der herudover indføres yderligere særregler i de enkelte skattelove, må fristreglerne vurderes ud fra formålet med den enkelte bestemmelse.

5.5.3 Gebyr

Bl.a. af administrative hensyn kunne det overvejes, om der i forbindelse med en udvidet adgang til ændring af valg i selvangivelsen skal indføres gebyr for at begære et valg ændret. Der betales således eksempelvis et gebyr for tilladelse til dispositionsomgørelse efter skattestyrelseslovens § 37 C svarende til gebyret for en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet¹⁸⁰. Heroverfor står imidlertid, at selvangivelsesomgørelse er gratis i de tilfælde, hvor der efter gældende ret er adgang hertil.

5.5.4 Kompetent myndighed

Den kompetente myndighed for så vidt angår eventuelle yderligere regler om ændring af valg i selvangivelsen vil afhænge af den nærmere afgrænsning af adgangen hertil. Er der således tale om objektive regler på nærmere afgrænsede områder, vil kompetencen som udgangspunkt kunne tillægges ligningsmyndighederne.

I relation til en eventuel force majeure-regel må der derimod formodes at blive tale om få tilfælde af mere speciel karakter, hvorefter kompetencen - af hensyn til en ensartet praksis - bedst vil kunne varetages af et eller få centrale eller regionale myndigheder. Administrative hensyn kan dog på den anden side tale for, at kompetencen også i disse tilfælde tillægges den skatteansættende myndighed.

¹⁸⁰ Gebyret for en bindende forhåndsbesked er henholdsvis 1.700 kr. (2002) vedrørende egne forhold og 8.300 kr. (2002) vedrørende andres forhold. Gebyret sættes endvidere i sidstnævnte tilfælde op, hvis tidsforbruget for myndighederne overstiger 50 timer.

6. kapitel Fremmed ret

6.1 Indledning

Til brug for Fristudvalgets arbejde er de svenske, norske, tyske og engelske myndigheder anmodet om en udtalelse om frist- og forældelsesreglerne, herunder om der gælder særlige regler for selvangivelsesomgørelse, i de pågældende lande. På grundlag af de indkomne udtalelser redegøres nedenfor for reglerne i de respektive lande.

6.2 De engelske regler

En skatteansættelse vedrørende indkomstskat eller kapitalgevinstskat skal efter engelsk ret foretages inden 5 år efter den 31. januar i året efter det år, ansættelsen vedrører. Ansættelsen foretages dog normalt meget tidligere – såfremt selvangivelsen er indgivet før den 30. september, udsendes årsopgørelsen almindeligvis inden indbetalingsfristen den 31. januar.

I tilfælde af svig eller forsømmelse fra den skattepligtiges side, eller nogen der handler på dennes vegne, gælder den ovenfor anførte frist ikke, idet fristen i givet fald er forlænget til 20 år fra den 31. januar i året efter det år, ansættelsen vedrører.

En ansættelse kan kun ændres efter endt klagebehandling. Det er endvidere muligt i forbindelse med indgivelse af klage at anmode om henstand med betaling af skatten.

De engelske skattemyndigheder henviser endvidere til, at der som udgangspunkt ikke er mulighed for at foretage en ansættelse uden for de af lovgivningen afstukne rammer. Myndighederne kan imidlertid undtagelsesvis, såfremt en stringent anvendelse af loven ville give et helt urimeligt resultat, give tilladelse til, at skatteansættelsen nedsættes til gunst for skatteyder. Det følger således af "the Taxes Management Act 1970", at anmodning om nedsættelse af skatteansættelsen kan fremsættes inden 6 år fra udgangen af indkomståret. Uanset nævnte frist, vil tilbagebetaling dog kunne ske, såfremt kravet beror på fejl begået af myndighederne, og der ikke er tvist eller tvivl om de faktiske omstændigheder. Sådantilladelse betegnes "Extra Statutory Concessions", og vil ikke blive givet, såfremt der foreligger skatteunddragelse ("tax avoidance").

Der gælder ikke nogen specifik forældelsesfrist for statens krav på forfaldne skatter. Skattemyndighederne kan således forfølge forfaldne skattekrav uden tidsmæssige begrænsninger.

En selvangivelse kan ændres inden for 12 måneder fra fristen for selvangivelsens indgivelse. Skatteyder skal rette henvendelse til myndighederne uden ugrundet ophold efter, at han er blevet bekendt med, at selvangivelsen er forkert eller mangelfuld. Ændringer kan dog ikke ske, såfremt selvangivelsen er udtaget til nærmere undersøgelse.

6.3 De tyske regler

6.3.1 Skatteansættelsen

Det tyske Finansdepartement bemærker indledningsvis, at en skatteansættelse – af

retssikkerhedsmæssige hensyn og hensynet til retsafklaring – som udgangspunkt er bindende såvel for myndighederne som for skatteyderne. Genoptagelse og eventuel ændring af skatteansættelsen kan herefter alene ske, såfremt der er udtrykkelig hjemmel hertil i loven. De nærmere betingelser herfor er reguleret i ”der Abgabenordnung (AO)”, §§ 172 – 177.

Af særlig betydning i praksis er § 173, hvorefter ansættelsen under særlige forudsætninger kan korrigeres, såfremt skatteyder efterfølgende bliver bekendt med faktiske omstændigheder eller beviser af betydning for ansættelsen. I skattemæssig sammenhæng har det særlig betydning, at skatteyder inden for en måned kan fremsætte indsigelser mod skatteansættelsen. Får skatteyder ikke medhold i indsigelsen, kan spørgsmålet, efter at de administrative klagemuligheder er udtømt, indbringes for domstolene (dem Finanzgericht).

Skatteansættelser udstedt i henhold til § 164 AO med forbehold for efterfølgende prøvelse eller foreløbige ansættelser i henhold til § 165 AO kan til enhver tid ændres inden for ansættelsesfristen, jf. nedenfor i afsnit III, nr. 1. § 165 giver eksempelvis mulighed for at gennemføre en ansættelse, uanset at enkelte spørgsmål af i reglen ikke skattemæssig art endnu ikke er afklaret.

6.3.2 Ændring af skattemæssige valg

Under bestemte forudsætninger kan skatteyder ændre en angivelse i selvangivelsen eller et skattemæssigt valg. Såfremt der ikke er fastsat en bestemt frist for udøvelsen af de pågældende skattemæssige valg, kan valgretten som udgangspunkt udøves indtil udløbet af ansættelsesfristen. I hvilket omfang og hvornår et truffet valg får bindende virkning, afhænger herefter af, om der i lovgivningen forefindes særlige regler desangående. Såfremt valget forudsætter en begæring til myndighederne, vil udgangspunktet være, at valget er uigenkaldeligt ved indgivelsen af begæringen, og således ikke efterfølgende kan ændres eller tilbagekaldes. I andre tilfælde, hvor det ikke direkte i loven er angivet, at valget er bindende, vil de almindelige regler om forvaltningsaktens bindende virkning være afgørende. Efter udløbet af den almindelige ansættelsesfrist kan et valg som udgangspunkt ikke træffes eller ændres, med mindre ansættelsen kan ændres i henhold til § 129 (berigtigelse af fejl), 164, 165, 172 ff. AO, jf. ovenfor i afsnit 6.3.1.

6.3.3 Forældelse

Spørgsmålet om forældelse af skattekrav falder i to dele, dels spørgsmålet om ”ansættelsesforældelse” dels ”betalingsforældelse”.

6.3.3.1 Ansættelsesforældelse (Festsetzungsverjährung)

Reglerne om fristerne for foretagelse eller ændring af en ansættelse findes i §§ 169-171 AO. Ansættelsesfristen påses ex officio af myndigheden, og skal ikke påberåbes af skatteyder. Skatteansættelser foretaget efter udløbet af fristen, er således ugyldige. Fristen gælder endvidere såvel for myndighederne, dvs. for forhøjelser som for nedsættelser dvs. ændringer til gunst for skatteyder.

Ansættelsesfristen er som udgangspunkt 4 år. I tilfælde af uagtsomhed forlænges fristen til 5 år, og 10 år såfremt der foreligger skattesvig. Fristen suspenderes eller afbrydes imidlertid i en række tilfælde. Af særlig betydning i praksis er bestemmelsen i § 170 Abs. 2, nr. 1 AO,

hvorefter ansættelsesfristen tidligst begynder at løbe ved udgangen af det kalenderår, hvor selvangivelsen mv. er indgivet, dog senest ved udløbet af det tredje kalenderår efter det år ansættelsen vedrører. Endvidere suspenderes fristen indtil den endelige afgørelse foreligger, såfremt der fremsættes indsigelse mod en ansættelse, eller denne påklages, jf. § 171 Abs. 3a AO.

6.3.3.2 Betalingsforældelse (“Zahlungsverjährung”)

Reglerne om forældelse af gennemførelsen af et af en ansættelse afledt krav findes i §§ 228-232 AO. Forældelsesfristen er 5 år, og løber fra udgangen af det kalenderår, i hvilket kravet forfalder. Fristen begynder dog ikke at løbe før udgangen af det kalenderår i hvilket fastsættelsen, ophævelsen, ændringen eller berigtigelsen af skattekravet har fået virkning. Forældelsesfristen suspenderes endvidere, såfremt kravet inden for de sidste 6 måneder ikke har kunnet forfølges på grund af en højere myndighed.

Endelig afbrydes forældelsesfristen som følge af gældseftergivelse, henstand, moratorium, anmeldelse i konkursbo, akkordordning mv. Ved udgangen af det kalenderår, hvor afbrydelseshandlingen er afsluttet, løber en ny forældelsesfrist.

6.4 De svenske regler

De svenske regler om genoptagelse og påklage af skatteansættelser (taxeringarna) findes i ”taxeringslagen” (1990:324), genoptagelse af afgørelser om skat (beslut om skatt) er reguleret i ”skattebetalingslagen” (1982:188) og reglerne om forældelse af skattekrav findes i ”lagen om preskription av skattefordringer m.m. (1982:188).

Regelsættet bygger generelt på objektive betingelser, men med visse subjektive indslag. Adgangen til genoptagelse og klage over ansættelsen er undergivet tidsmæssige begrænsninger, idet fristerne varierer beroende på, om genoptagelse sker på begæring af skatteyder eller på myndighedernes initiativ. Skatteyder kan begære genoptagelse eller påklage ansættelsen, også selvom en ændring er til ugunst for den pågældende. Genoptagelse eller efterbeskatning kan ikke ske, såfremt det efter omstændighederne fremstår som åbenbart urimeligt.

Den almindelige forældelsesfrist for skattekrav er 5 år efter udgangen af det kalenderår, hvor fordringen forfalder til betaling. Dette i modsætning til andre fordringer, der efter svensk ret som udgangspunkt forældes efter 10 år regnet fra stiftelsestidspunktet, med mindre forældelsen afbrydes forinden.

6.4.1 Skatteansættelsen

Myndighederne skal hvert år træffe beslutning om skatteansættelsen før udgangen af november på grundlag af de selvangivne oplysninger og de kontroloplysninger, myndighederne er i besiddelse af.

Reglerne om genoptagelse af ansættelsen findes i taxeringslovens kap. 4. Heraf fremgår, at skattemyndighederne skal genoptage en ansættelse, såfremt skatteyder fremsætter begæring herom, eller såfremt andet taler derfor. Endvidere skal genoptagelse ske, såfremt en ansættelse påklages.

Skattemyndighederne er afskåret fra at genoptage en ansættelse på eget initiativ, såfremt ansættelsesændringen alene udgør et mindre beløb. Skattemyndighederne kan endvidere som hovedregel ikke genoptage en ansættelse, såfremt en forvaltningsdomstol har truffet afgørelse om det pågældende spørgsmål.

6.4.1.1 Genoptagelse efter anmodning fra skatteyder

Anmodning om genoptagelse skal ske skriftligt, og skal være skattemyndighederne i hænde inden udgangen af det femte år efter det indkomstår, ansættelsen vedrører.

Såfremt den skattepligtige sandsynliggør, at han ikke inden for 2 måneder inden udgangen af ansættelsesfristen har fået kendskab til en skatteansættelse, som er til hans ugunst, kan anmodning om genoptagelse alligevel indgives uanset førnævnte frist. Begæringen skal i givet fald indgives til myndighederne inden 2 måneder efter den dag, han fik kendskab til de pågældende forhold.

Endvidere kan skatteyder anmode om genoptagelse, der indebærer særskilt skatteberegning vedrørende akkumuleret indkomst, såfremt anmodningen er foranlediget af en skattemyndigheds ansættelse eller en almen forvaltningsdomstols afgørelse vedrørende ansættelsen. Anmodning om genoptagelse skal i disse situationer indgives til skattemyndighederne inden et år efter, at afgørelsen, der danner grundlag for genoptagelsen, er truffet.

Endelig kan genoptagelse ske, såfremt et spørgsmål afgjort af landsretten eller kammerret afviger fra praksis i henhold til en senere meddelt regeringsretsafgørelse.

6.4.1.2 Genoptagelse på skattemyndighedernes initiativ

6.4.1.2.1 Genoptagelse af skatteansættelsen til fordel for skatteyder

Genoptagelse af skatteansættelsen til *fordel* for skatteyder – dvs. nedsættelse af ansættelsen – kan meddeles skatteyder inden udgangen af det femte år efter det indkomstår, ansættelsen vedrører.

Uanset ovennævnte frist kan genoptagelse endvidere ske i en række nærmere angivne tilfælde, jf. § 17, stk. 3, i taxeringslagen. Genoptagelse kan således ske, såfremt ændringen er foranlediget af, 1) at kravet anses at vedrøre et andet indkomstår eller en anden skattepligtig, 2) en afgørelse om ejendomsbeskatning truffet af en forvaltningsdomstol eller skattemyndigheden, eller 3) en afgørelse vedrørende udenlandsk skat eller obligatoriske afgifter omfattet af § 6 i indkomstskattelagen (1999:1229).

Skattemyndighederne kan endvidere, uanset 5-års fristen, af egen drift til gunst for den skattepligtige genoptage en afgørelse vedrørende skattetillæg, så længe afgørelsen vedrørende ansættelsen, der foranledigede skattetillægget, ikke har fået retsvirkning.

6.4.1.2.2 Genoptagelse af skatteansættelsen til ugunst for skatteyder

Genoptagelse til *ugunst* for den skattepligtige – dvs. forhøjelse af ansættelsen – kan som hovedregel ikke ske efter udgangen af året efter det indkomstår, ansættelsen vedrører.

Såfremt skatteyder ikke har indgivet selvangivelse i rette tid, kan forhøjelse af skatteansættelsen dog ske inden for samme frister, som gælder for nedsættelse af skatteansættelsen, idet ansættelsen skal foretages inden et år efter indgivelsen af selvangivelsen, dog senest inden 5 år efter udgangen af det indkomstår ansættelsen vedrører.

Forhøjelse af skatteansættelsen kan endvidere ske, såfremt skatteyder har afgivet urigtige oplysninger eller undladt at afgive pligtmæssige oplysninger, og de urigtige eller manglende oplysninger har medført, at en ansættelse er blevet forkert, eller ikke er foretaget. Fristgennembrud kan endvidere ske i samme omfang som vedrørende nedsættelser, jf. § 17, stk. 3, se afsnit 6.4.1.2.1. Genoptagelse uden for den ordinære frist kan endelig ske, når en forening eller et registreret trossamfund ikke gennemfører en investering efter reglerne herom i indkomstskattelagen (1999:1229). Endelig fremgår det af loven, at der kan ske berigtigelse af åbenbare fejl.

Forhøjelse af ansættelsen kan som udgangspunkt alene ske, såfremt ændringen vedrører beløb af nogen betydning. Der er ikke administrativt fastsat nærmere regler for, hvad der kan anses for beløb af nogen betydning, og vurderingen heraf beror således på en konkret vurdering. Ændring kan endvidere ikke ske, såfremt det efter omstændighederne fremstår som åbenbart urimeligt, eller såfremt myndighederne tidligere har truffet beslutning om efterbeskatning vedrørende samme spørgsmål.

Myndighedernes beslutning om forhøjelse af ansættelsen skal meddeles den skattepligtige inden udgangen af det femte år efter det indkomstår, ansættelsen vedrører, med mindre andet er bestemt. Såfremt der er tale om genoptagelse i medfør af § 17, stk. 3, herunder ændringer foranlediget af, at kravet anses at vedrøre et andet indkomstår eller en anden skattepligtig, eller som følge af en afgørelse vedrørende udenlandsk skat, kan meddelelse om forhøjelse af ansættelsen dog ske uanset nævnte frist, dog senest 6 måneder efter at den beslutning, som foranlediger forhøjelsen, er truffet.

Beslutning om forhøjelse af ansættelsen i tilfælde, hvor der er givet urigtige oplysninger til myndighederne i genoptagelsessagen, kan meddeles uden for 5-års fristen, dog senest et år efter udgangen af den måned, hvor skattemyndighedernes eller domstolenes beslutning i sagen har fået retsvirkning.

Såfremt den skattepligtige er afgået ved døden, kan forhøjelse af skatteansættelsen ikke meddeles efter udgangen af det andet år efter det kalenderår, hvor boopgørelsen blev indleveret til registrering. 5-års fristen afbrydes endvidere, såfremt der er taget strafferetlige skridt i sagen.

6.4.2 Forældelse

Forældelsesfristen for skattekrav er som udgangspunkt 5 år fra forfaldstidspunktet. Såfremt der er meddelt henstand, udløber forældelsesfristen tidligst 2 år efter udløbet af det kalenderår, hvor henstanden udløb. Tilsvarende gælder i tilfælde af gældssanering eller akkord. Er der opnået hel eller delvis eftergivelse af gælden, forældes fordringen senest ved udgangen af det kalenderår, hvor fordringen skulle være opfyldt. Fordringen forældes dog ikke senere end 10 år efter udgangen af det kalenderår, hvor forældelse ellers ville være indtrådt.

Forældelsesfristen kan efter anmodning fra myndighederne forlænges af landsretten, bl.a. såfremt der er foretaget udlæg, eller såfremt debtors opholdssted er ukendt, debitor ikke har kunnet træffes på sin bopæl, eller har opholdt sig længere tid i udlandet. En forlængelse af forældelsesfristen i ovennævnte tilfælde med undtagelse af udlæg meddeles, såfremt de angivne forhold, der begrundet forlængelsen, har foreligget siden overgivelsen af kravet til inddrivelse, og såfremt der ikke er særlige forhold, der taler imod en forlængelse af fristen. Fristen kan forlænges til udgangen af det femte kalenderår efter det år, hvor forældelsesfristen ellers ville være udløbet. Fristen kan endvidere efter anmodning forlænges med yderligere 5 år, såfremt almene hensyn taler derfor.

6.5 De norske regler

6.5.1 Genoptagelse af skatteansættelsen

6.5.1.1 Genoptagelse efter anmodning fra den skattepligtige

Anmodning fra den skattepligtige om genoptagelse af tidligere afgjorte sager reguleres efter norsk ret af de almindelige forvaltningsretlige regler.

Af hensyn til god forvaltningsskik vil henvendelser vedrørende tidligere afgørelser altid blive vurderet. Såfremt der efter udløbet af klagefristen fremlægges nye faktiske oplysninger, der sandsynliggør, at den afgørelse der er truffet, er forkert, vil der ske genoptagelse af sagen ved den instans, der har truffet den pågældende afgørelse.

Det bemærkes endvidere, at ugyldige afgørelser altid kan omgøres, jf. forvaltningslovens § 35.

6.5.1.2 Genoptagelse uden at der foreligger en anmodning fra den skattepligtige

Ligningsmyndighedernes kompetence til at ændre en ansættelse, uden at der foreligger en klage fra den skattepligtige, er reguleret i ligningslovens § 9-5, mens fristerne herfor findes i § 9-6.

Hovedreglen er herefter, at ændring af en ansættelse ikke kan ske mere end 10 år efter ligningsåret. Fristen afbrydes ved myndighedernes meddelelse til den skattepligtige om, at et nærmere angivet spørgsmål vil blive genstand for ændring.

Inden for fristerne for genoptagelse, jf. § 9-6, kan ligningsmyndighederne på ethvert trin i sagsbehandlingen udvide sagen til at omfatte andre spørgsmål i den skattepligtiges ligning, jf. § 9-5, nr. 6.

Forinden myndighederne genoptager en sag efter § 9-5, nr. 1 eller nr. 3-6, se nedenfor, skal det vurderes, om der er grund hertil blandt andet under hensyn til spørgsmålets betydning, den skattepligtiges forhold, sagens oplysning og den tid der er gået, jf. § 9-5, nr. 7.

6.5.1.3 Genoptagelseskompetencen

Ligningskontoret kan tage ethvert spørgsmål op om genoptagelse vedrørende afgørelser truffet i forbindelse med den ordinære ligning eller forhåndsligning, samt afgørelser om genoptagelse, når det faktiske grundlag for afgørelsen var urigtigt eller ufuldstændigt, jf. §

9-5, nr. 1.

Ligningskontoret kan endvidere efter § 9-5, nr. 2, tage spørgsmål op om genoptagelse, a) foranlediget af eller forudsat i en dom, b) såfremt ændring pga. senere indtrufne omstændigheder er forudsat i skattelovgivningen, eller c) som følge af en indgået dobbeltbeskatningsaftale.

Spørgsmål om genoptagelse som ligningskontoret har taget op efter § 9-5, nr. 1 eller 2, afgøres af ligningsnævnet, medmindre der foreligger en domstolsafgørelse, der forudsætter en anden behandling. Ligningsnævnet kan endvidere give ligningskontoret fuldmagt til at træffe afgørelse i disse sager, dog ikke i sager om tillægsskat, genoptagelse til skade for den skattepligtige, hvor afgørelsen beror på et skøn, eller i forbindelse med klage over, at ligningsmyndigheden ikke på behørig vis har varslet den skattepligtige om ændringen.

Afgørelser om genoptagelse kan indbringes for højere myndighed efter § 9-5, nr. 3-5. Ligningskontoret kan herefter kræve, at overligningsnævnet efterprøver afgørelser truffet af ligningskontoret eller ligningsnævnet i genoptagelsessager. Fylkesskattekontoret kan kræve at fylkesskattenævnet efterprøver afgørelser truffet af overligningsnævnet, og i særlige tilfælde udøve den beføjelse ligningskontoret har til at foretage genoptagelse af en sag. Endelig kan Skattedirektoratet kræve, at Rigsskattenævnet efterprøver afgørelser truffet af fylkesskattenævnet.

6.5.1.4 Summarisk ændring og summariske fællesopgørelser

Ifølge § 9-9 kan ligningskontoret, i forbindelse med genoptagelse efter § 9-5, nr. 1, foretage en såkaldt summarisk ændring, således at tillæg eller fradrag i formue eller indtægt kan tages i betragtning ved den almindelige ligning for et senere indkomstår, i stedet for genoptagelse af det indkomstår, ændringen egentlig vedrører.

En summarisk ændring kan alene foretages for de 2 sidste indkomstår forud for det indkomstår, der lignes efter de almindelige regler herfor, og ændringen i formue eller indtægt kan ikke overstige henholdsvis 50.000 kr. og 30.000 kr. Såfremt en summarisk ændring vil medføre en højere skat end almindelig genoptagelse, skal tillægget eller fradraget reduceres skønsmæssigt, således at den samlede skat bliver den samme, som hvis der var foretaget almindelig genoptagelse.

En summarisk ændring forudsætter varsling af den skattepligtige. Den skattepligtige skal i den forbindelse gøres bekendt med, at den skattepligtige har krav på, at ændringen bliver udført på sædvanlig vis, for det indkomstår ændringen vedrører.

Endelig giver loven hjemmel til at foretage summariske fællesopgørelser vedrørende samtlige ansatte i tilfælde, hvor en arbejdsgiver har opgivet urigtige eller ufuldstændige oplysninger vedrørende ydelser til ansatte, og det medfører uforholdsmæssige administrative byrder at foretage genoptagelse for den enkelte skattepligtige. Genoptagelse skal ske inden for den almindelige genoptagelsesfrist efter § 9-6.

6.5.1.5 Frist for genoptagelse

Fristen for genoptagelse er som hovedregel 10 år efter indkomstårets udløb. Afbrydelse af

fristen sker ved, at skatteyderen gives meddelelse om, at et nærmere angivet spørgsmål vil blive genstand for ændring.

Såfremt der er tale om ansættelser, der beror på ligningsmyndighedens skøn eller retsanvendelse, og det faktiske grundlag for den tidligere afgørelse ikke var urigtigt eller ufuldstændigt, udgør fristen 3 år. Såfremt ændringen er til *ugunst* for den skattepligtige, er fristen imidlertid 2 år, såfremt den skattepligtige ikke har afgivet urigtige eller ufuldstændige oplysninger.

3-års fristen er således betinget af, at der ikke ændres på det faktiske grundlag for afgørelsen. Har den skattepligtige således afgivet urigtige eller ufuldstændige oplysninger, vil hovedreglen finde anvendelse, hvorefter fristen er 10 år.

For så vidt angår berigtigelse af skrive- og regnefejl til *ugunst* for den skattepligtige, som den skattepligtige ikke burde have været klar over, er fristen 2 år efter indkomstårets udløb, og 1 år såfremt der er tale om ændring af en tidligere vedtaget ændring.

Særligt for dødsboer gælder, at genoptagelse kan ske inden for ovennævnte frister i indtil 2 år efter dødsfaldet. Fristen gælder dog ikke, så længe boet ikke er overtaget af selvskiftende arvinger eller er endeligt gjort op ved offentligt skifte.

Ovennævnte frister er ikke til hinder for, at afgørelser om genoptagelse kan påklages til en overordnet myndighed.

Ifølge ligningslovens § 9-6, litra b, kan ligningsmyndigheden endvidere kræve, at den overordnede myndighed efterprøver/reviderer en afgørelse om genoptagelse, selvom de ordinære frister er sprunget. Bestemmelsen kan finde anvendelse såvel til gunst som til ugunst for den skattepligtige. Det er en betingelse, at meddelelse til den skattepligtige om at der skal ske efterprøvelse af afgørelsen, er sendt inden 4 måneder efter, at den oprindelige afgørelse er truffet, og meddelelsen skal angive, hvilke konkrete forhold i forbindelse med ligningen, der kræves efterprøvet.

Endvidere kan der, uafhængig af de almindelige frister, ske genoptagelse som følge af en domstolsafgørelse inden for et år efter, at dommen har fået retskraft.

Ligningsmyndigheden kan desuden forhøje den pensionsgivende indtægt for en skattepligtig uden for de almindelige frister, under forudsætning af at den skattepligtige selv ønsker det, og at det i høj grad er sandsynliggjort, at der foreligger en fejl som den skattepligtige ikke kan lastes for, jf. ligningslovens § 9-6, nr. 6.

Endelig fremgår det af ligningslovens § 9-6, nr. 7, at såfremt skattelovgivningen foreskriver eller forudsætter genoptagelse som følge af senere indtrufne omstændigheder, regnes fristen efter nr. 1 og 2 fra det år, hvor vilkårene for at foretage ændringen opfyldes.

6.5.2 Forældelse af skatte- og afgiftskrav

Skatte- og afgiftskrav ligestilles efter norske ret med almindelige formueretlige krav. Forældelse af skatte- og afgiftskrav reguleres således af de almindelige formueretlige forældelsesregler, jf. forældelsesloven af 18. maj 1979.

6.5.2.1 Forældelsesfristen efter forældelsesloven af 18. maj 1979

Den almindelige forældelsesfrist er herefter 3 år fra forfaldstidspunktet, jf. forældelseslovens § 2. Undtagelse herfra gælder arveafgiftskrav, der forældes efter 10 år.

Der er i særlovgivningen gjort undtagelse fra hovedreglen i forældelsesloven, med hensyn til hvornår forældelsesfristen begynder at løbe. Ifølge skattebetalingsloven beregnes forældelsesfristen således først fra udgangen af det kalenderår, hvor skatten forfalder til betaling.

For så vidt angår forskudsskat løber forældelsesfristen fra udgangen af det år, hvor ligningen er foretaget.

Såfremt fordringshaver er uvidende om kravet gælder en tillægsfrist, således at forældelse tidligst indtræder 1 år efter den dag, da fordringshaveren fik eller burde have fået kendskab til kravet, dog senest efter 10 år. Den samlede forældelsesfrist kan herefter komme op på 13 år.

I praksis efterberegnes som hovedregel ikke afgift længere tilbage end 3 år fra det tidspunkt, hvor der er foretaget kontrol. Baggrunden herfor er, at den afgiftspligtige ikke vil kunne overværte afgiften til kunderne, da varerne allerede er solgt til en bestemt pris. Endvidere er det opfattelsen, at efterbetaling af afgiftskrav rammer virksomhederne hårdere i forhold til skattesager, hvor skatten betales af et indtjent overskud. Såfremt der foreligger skærpende omstændigheder i forbindelse med den manglende betaling, kan dette dog give anledning til at gå længere tilbage i tid end de ovennævnte 3 år.

6.5.2.2 Forældelse af særavgifts-, told- og indførselsmerværdiafgiftskrav

Ved indførsel af særavgifts-, told- og indførselsmerværdiafgiftsbelagte varer reguleres forældelsesspørgsmålet af toldloven, jf. § 58.

Forældelsesspørgsmålet vedrørende afgiftspligt opstået ved udtag fra en registreret virksomheds lager, el-, flypassager- og dokumentafgift reguleres dog af forældelsesloven af 18. maj 1979, jf. ovenfor. Krav på tilbagesøgning af for meget erlagt særavgift er ligeledes reguleret af forældelsesloven.

Forældelsesfristen efter toldlovens § 58

Når der ved indførslen af en vare er betalt for lidt, eller der ikke er beregnet told, kan vareejer eller repræsentanter for denne, der har varen i sin besiddelse, pålægges at betale det manglende beløb.

Er der uagtsomt eller forsætligt af vareejer afgivet urigtige eller mangelfulde oplysninger, eller er varen indført uden fortoldning er fristen for fremsættelse af krav 3 år fra det tidspunkt, hvor Toldvæsenet har opdaget fejlen, idet kravet dog skal fremsættes senest 10 år efter indførselstidspunktet.

Afbrydelse af fristen kan alene ske ved en afgørelse om efterberegning af tolden. En generel meddelelse om at der vil blive iværksat kontrol eller et varsel om efterberegning, er

ikke tilstrækkeligt til afbrydelse af forældelsesfristen.

Krav fremsat efter toldlovens § 58 forældes efter bestemmelserne i forældelsesloven omtalt ovenfor i afsnit 6.5.2.1.

Tilbagesøgning af for meget indbetalt told – Toldlovens § 59

Krav om tilbagebetaling af for meget betalt told skal fremsættes inden 3 år efter fortoldningen, jf. toldlovens § 59. Der er dog adgang til, ud fra en rimelighedsvurdering, at tilbagebetale told eller afgift, uanset at kravet er forældet, hvis fejlen skyldes Toldvæsenet. Ved vurderingen af, om forældelsesindsigelsen skal frafalde, vil det således blive tillagt betydning, om indehaver af det forældede krav vil lide et uforskyldt tab, såfremt indsigelsen gøres gældende, samt om forældelsen kan bebrejdes det offentlige.

6.5.3 Frist- og forældelsesregler på investerings- og merværdiafgiftsområdet

Afgiftsmyndighederne kan ændre den afgiftspligtiges terminsvise afgiftsopgørelser indtil 10 år efter udløbet af den pågældende afgiftstermin, jf. merværdiafgiftslovens § 55.

Den myndighed, der har truffet afgørelse efter § 55, kan ændre afgørelsen efter anmodning eller af egen drift. En ændring til *ugunst* for den afgiftspligtige er betinget af, at der foreligger nye oplysninger, der viser, at den tidligere afgørelse er urigtig.

En overordnet myndighed kan endvidere ændre en afgørelse truffet efter merværdiafgiftslovens § 55. Såfremt der er tale om ændring til *ugunst* for den afgiftspligtige, skal ændringer dog varsles overfor den afgiftspligtige inden 2 år efter tidspunktet for den underordnede myndigheds afgørelse.

Den afgiftspligtige kan endvidere ændre sine terminsvise afgiftsangivelser ved at indsende korrigerede angivelser. Korrektionerne skal ledsages af en forklaring. Der er ikke fastsat særlige frister for sådanne korrektioner. Ændringer der indebærer tilbagebetaling af for meget betalt afgift, er undergivet de almindelige forældelsesfrister i forældelsesloven af 18. maj 1979 nr. 18, se hertil afsnit 6.5.2.1.

Forældelsesfristen for afgiftskrav er herefter 3 år fra det tidspunkt, hvor kravet forfalder til betaling. Departementet kan på nærmere angivne vilkår frafalde forældelsesindsigelsen. Forældelsesindsigelsen vil i praksis blive frafaldet for dokumenterede krav, der er fremsat inden 10 år efter udløbet af den pågældende afgiftstermin. Frafald af forældelsesindsigelsen kræver særskilt anmodning fra den afgiftspligtige herom.

Afgiftsmyndighederne er endvidere underlagt forvaltningsloven af 10. februar 1967. Under henvisning til forvaltningslovens § 35 om forvaltningsorganers adgang til at genoptage en sag uden anmodning herom og ovennævnte regler i merværdiafgiftslovens §§ 55 og 56, står det klagemyndigheden ganske frit for at genoptage en tidligere truffet afgørelse til fordel for den afgiftspligtige.

Det antages endvidere i den forvaltningsretlige teori, at myndigheden er forpligtet til at ændre en afgørelse, såfremt denne lider af en mangel, som fører til, at afgørelsen ville blive kendt ugyldig ved domstolene. Sagsbehandlingsfejl der har været væsentlige for afgørelsens udfald, vil herefter føre til ugyldighed. Er der endvidere begået fejl i

forbindelse med retsanvendelsen, vil det som hovedregel have haft betydning for afgørelsens udfald, hvorefter myndigheden også i disse tilfælde vil have pligt til at genoptage sagen.

Såfremt den afgiftspligtige fremkommer med nye oplysninger, kan der endvidere være anledning til genoptagelse. Nye oplysninger, der kan indebære tvivl om, hvorvidt tilsidesættelse af den afgiftspligtiges regnskaber har været berettiget, har i den forbindelse større gennemslagskraft end nye oplysninger i forhold til indholdet af et af myndighederne udøvet skøn. Til grund for denne vægtning ligger, at det som udgangspunkt er for sent at fremsætte nye oplysninger efter den ordinære klagebehandling.

I praksis indrømmer myndighederne genoptagelse, uden at afgørelsen strengt taget kan siges at være behæftet med en mangel, der kan føre til ugyldighed. Det er således som regel tilstrækkeligt, at der fremlægges nye oplysninger, som anses at have betydningen for indholdet af den pågældende afgørelse.

6.5.4 Selvangivelsesomgørelse

Der er ikke i norsk ret udtrykkelige regler om selvangivelsesomgørelse. Udgangspunktet er imidlertid, at den skattepligtige ikke uden videre kan ombestemme sig, med hensyn til forhold hvorom der er truffet et valg på selvangivelsen.

Det bemærkes, at Finansdepartementet i en offentliggjort udtalelse har udtrykt den opfattelse, at i tilfælde hvor ligningsmyndighederne forhøjer ansættelsen i forhold til det selvangivne, således at den skattepligtige indkomst bliver højere end forudsat af skatteyder, vil skatteyder som følge heraf kunne kræve øgede afskrivninger eller underskudsfradrag under forudsætning af, at forhøjelsen ikke skyldes illoyale dispositioner fra skatteyder. Hvis klagefristen er sprunget, vil afgørelsen af, om ansættelsen skal genoptages, bero på en konkret helhedsvurdering efter ligningslovens § 9-5 nr. 7, se afsnit 6.5.1.2.

7. kapitel Fristudvalgets overvejelser

7.1 Indledning

De gældende fristregler på skatteområdet, jf. skattestyrelseslovens §§ 34 og 35, der er gennemgået i kapitel 4, blev indført ved lov nr. 381 af 2. juni 1999, og gav anledning til kritik på flere punkter. Med udgangspunkt i denne kritik har Fristudvalget gennemgået regelsættet, idet udvalget har overvejet, i hvilket omfang reglerne bør ændres. På baggrund af de konklusioner/anbefalinger udvalget er nået frem til, er udvalget endvidere kommet med et bud på, hvorledes anbefalingerne kan udmøntes i et konkret lovforslag.

Af afsnit 7.2.1 fremgår Fristudvalgets overvejelser af mere generel karakter, idet der er taget udgangspunkt i de særlige spørgsmål, udvalget i henhold til kommissoriet er bedt om at behandle. I afsnit 7.2.1.1 behandles således spørgsmålet om forenkling af reglerne, i afsnit 7.2.1.2 spørgsmålet, om fristreglerne bør udformes som objektive eller normative regler, herunder om der bør indføres en ”sikkerhedsventil”, og i afsnit 7.2.1.3 spørgsmålet, om regelsættet vedrørende frister bør være symmetrisk i forhold til myndighederne og den skattepligtige, eller om reglerne bør differentieres. I afsnit 7.2.1.4 behandles kompetencen til at foretage ekstraordinære skatteansættelser, i afsnit 7.2.1.5 udvalgets overvejelser vedrørende forholdet mellem de formueretlige forældelsesregler og fristreglerne i skattestyrelsesloven og i afsnit 7.2.1.6 spørgsmålet om harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet. Spørgsmålet om behovet for en udvidet adgang til ændring af valg i selvangivelsen behandles i afsnit 7.2.1.7. Endelig omtales Fristudvalgets forslag i relation til regeringens skattestop i afsnit 7.2.1.8. Fristudvalgets overvejelser vedrørende de enkelte bestemmelser i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 fremgår af afsnit 7.2.2.

Gennemgangen af de enkelte punkter omfatter en kort omtale af den kritik, der er fremsat fra anden side af de gældende fristregler. I forlængelser heraf følger Fristudvalgets overvejelser. Der henvises endelig til Fristudvalgets forslag til, hvorledes udvalgets anbefalinger kan udmøntes i et konkret lovforslag, jf. kapitel 8.

Endelig skal udvalget pege på, at der kunne være anledning til at overveje en adgang for myndighederne til at give forhåndstilsagn om genoptagelse for efterfølgende indkomstår, hvor samme forhold allerede er påklaget for et tidligere indkomstår, hvormed udfaldet vil bero på afgørelsen vedrørende sidstnævnte indkomstår. Den skattepligtige ville herved ikke skulle indgive klager over ansættelsen for samtlige indkomstår. Udvalget har imidlertid fundet, at dette spørgsmål falder uden for kommissoriet og de tidsmæssige rammer for udvalgets arbejde.

Ligeledes har udvalget overvejet spørgsmålet om varelagerregulering i relation til fristreglerne. Det er udvalgets opfattelse, at to modstående hensyn gør sig gældende på dette område. På den ene side kan der forekomme situationer, hvor fristreglerne kan føre til enten dobbelt-fradrag eller dobbelt-beskatning. På den anden side vil en ophævelse af fristreglerne på dette punkt betyde, at adgangen til at foretage ændringer alene begrænses af den 20-årige forældelsesfrist i Danske Lov 5-14-4. Udvalget har herved fundet, at der ikke kan gives en optimal løsning på problemet, og har således ikke fundet anledning til at anbefale ændringer af fristreglerne på dette område.

7.2 Udvalgets overvejelser

7.2.1 Den overordnede struktur

7.2.1.1 Forenkling af reglerne

Hensynet til et enkelt regelsæt giver anledning til overvejelser om den overordnede struktur/systematik af reglerne. I det nugældende regelsæt er reglerne for myndighederne og den skattepligtige samlet. Adgangen til ekstraordinær genoptagelse er endvidere objektiveret og som udgangspunkt fælles for den skattepligtige og skattemyndighederne. SSL § 35 omfatter således såvel skatteansættelser efter anmodning fra den skattepligtige som skatteansættelser foretaget på skattemyndighedernes initiativ.

Udvalget finder, at § 35 i den nugældende udformning er vanskeligt tilgængelig, og at afgrænsningen mellem de enkelte numre kan give anledning til tvivl. På den baggrund er det overvejet, om bestemmelsen kan udformes anderledes for derved at skabe bedre klarhed over reglerne.

Da det ikke er alle kriterier i § 35, stk. 1, der er fælles for den skattepligtige og skattemyndighederne kunne en mulighed være, at genoptagelsesreglerne vedrørende den skattepligtige henholdsvis skattemyndighederne behandles hver for sig, således at den skattepligtiges adgang til såvel ordinær som ekstraordinær genoptagelse samles i en selvstændig bestemmelse, mens skattemyndighedernes frist for gennemførelse og ændring af ansættelsen ligeledes behandles i en bestemmelse for sig.

Udvalget har dog ikke ment, at en sådan struktur af reglerne er hensigtsmæssig, da hovedparten af de tilfælde, der efter § 35, stk. 1, kan give grundlag for en ekstraordinær ansættelse, kan finde anvendelse såvel efter anmodning fra den skattepligtige som på myndighedernes initiativ¹⁸¹.

Udvalget anbefaler herefter, at den overordnede struktur i skattestyrelseslovens kapitel 4 opretholdes, således at den ordinære ansættelsesfrist behandles i § 34 og adgangen til at foretage en ekstraordinær skatteansættelse behandles i § 35.

Udvalget har endvidere overvejet, om det er muligt at reducere antallet af fristgennembrudsgrunde, der i dag er opregnet i § 35, stk. 1, nr. 1 –10. Udvalget mener således, at fristgennembrudsgrundene kan indeles i 5 hovedgrupper:

1. De retroaktive ændringer (nr. 1, nr. 2 og nr. 10)
2. De konnekse ændringer (nr. 3, nr. 4 og evt. nr. 10)
3. Culpa-ændringer (nr. 6 og nr. 9)
4. Revisionsændringer (nr. 5 og nr. 8)
5. Praksisændringer (nr. 7)

Udvalget finder, at det på denne baggrund er muligt at reducere antallet af fristgennembrudsgrunde. I udvalgets forslag til udkast til lovforslag, jf. kap. 8, er nr. 3 og 4 således lagt sammen til et nummer, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 2. Endvidere er den

¹⁸¹ If. det nu ophævede cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999 vil det i praksis være kriterierne efter nr. 1-5, der er fælles for den skattepligtige og myndighederne.

nugældende nr. 9 vedrørende fejl begået af myndighederne ophævet som selvstændigt nr., idet de tilfælde, der hidtil har været omfattet af denne bestemmelse, omfattes af forslaget § 35, stk. 1, nr. 8, hvorefter Skatteministeren i særlige tilfælde kan tillade ekstraordinær genoptagelse¹⁸².

Endelig udgår den nugældende § 35, stk. 1, nr. 2, i sammenhæng med, at det ved forslaget til § 34, stk. 3, jf. kap. 8, foreslås, at bestemmelsen videreføres, for så vidt angår afskrivningsgrundlag. Det anbefales herudover, jf. forslaget til § 34, stk. 4, jf. kap. 8, at adgangen til at lægge en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab til grund for skatteansættelsen omfattes af den ordinære ansættelsesfrist¹⁸³. Der henvises endvidere til afsnit 7.2.2.5.2.

7.2.1.2 Objektiverede eller normative regler - sikkerhedsventil

Det er karakteristisk for udviklingen i ansættelsesfristerne på skatteområdet, at de har vekslet imellem at være udpræget normative/skønspregede til at udgøre et objektivi grundlag for adgangen til at forhøje henholdsvis nedsætte en skatteansættelse¹⁸⁴.

De nugældende objektive fristgennembrudsregler afløste således den tidligere gældende § 4, stk. 2, i skattestyrelsesloven, der gav hjemmel til ekstraordinær genoptagelse, såfremt forholdene i særlig grad talte derfor, altså en mere individuel og skønsmæssig bedømmelse.

Det er udvalgets opfattelse, at hensynet til forudberegnelighed taler for, at det direkte i loven fremgår, i hvilke tilfælde der kan ske genoptagelse. Udvalget mener således, at der, som tilfældet er med de nugældende regler, som udgangspunkt bør stiles efter et objektivert regelsæt. Imidlertid er det udvalgets opfattelse, at det ikke er muligt at forudse alle tilfælde, hvor forholdene bør give anledning til genoptagelse uden for de almindelige frister. Udvalget finder derfor, at der er behov for en sikkerhedsventil, der kan opsamle tilfælde, hvor forholdene i særlig grad taler for genoptagelse.

Fristudvalget anbefaler på denne baggrund, jf. kapitel 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, at der i skattestyrelseslovens § 35 indsættes en bestemmelse, hvorefter skatteministeren bemyndiges til efter anmodning fra den skattepligtige at tillade en skatteansættelse ændret, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor.

Hermed vil en skatteansættelse - uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive grunde i bestemmelsen - kunne tillades ændret efter en konkret bedømmelse af forholdene. Bestemmelsen vil således sikre, at genoptagelse kan ske i tilfælde, hvor særlige omstændigheder fører til, at det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Udvalget finder endvidere, at de tilfælde, der i dag er omfattet af § 35, stk. 1, nr. 9, dvs. tilfælde, hvor en ansættelse foretages eller ændres som følge af fejl begået af skattemyndighederne, kan omfattes af den foreslåede bestemmelse.

182 Se nedenfor afsnit 7.2.1.2.

183 Se afsnit 7.2.2.5.2.

184 Se endvidere kapitel 3 i betænkningen om den historiske udvikling.

Udvalget anbefaler endvidere, at det ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, skal tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige, således at en anmodning om genoptagelse som udgangspunkt alene skal imødekommes, hvis den indebærer en indkomstændring samlet set på mindst 5.000 kr.

Der henvises endvidere til afsnit 7.2.2.5.8, og kap. 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8.

7.2.1.3 Symmetriske eller differentierede regler for den skattepligtige og myndighederne

Frist- og forældelsesreglerne er båret af mangeartede og i høj grad modsatrettede hensyn¹⁸⁵. Afvejningen i skattestyrelsesloven er efter de nugældende regler overordnet foretaget således, at hensynet til skatteydere forventninger inden for den ordinære ansættelsesfrist må vige for hensynet til den materielt rigtige ansættelse, således at myndighederne inden for denne frist kan foretage eller ændre ansættelsen. På den anden side har den skattepligtige tilsvarende adgang til genoptagelse inden for 3 år, såfremt der fremlægges oplysninger, der kan begrunde ændringen. Efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist træder hensynet til en materielt korrekt ansættelse i baggrunden til fordel for hensynet til såvel den skattepligtige som myndighedernes forventning om ikke at blive mødt med nye krav, idet ansættelsen efter dette tidspunkt – med mindre der foreligger særlige omstændigheder som nævnt i § 35 - er endelig.

De nugældende ordinære ansættelsesfrister er for såvel den skattepligtige som for skattemyndighederne fastsat til 3 år. Myndighederne kan herefter ikke afsende varsel om en skatteansættelse senere end den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 1. Fristen den 1. maj er fastsat under hensyn til selvangivelsesfristen, idet myndighedernes ansættelsesfrist ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 blev forlænget fra udgangen af det 3. år efter indkomstårets udløb til den 1. maj, således at myndighederne reelt har 3 år til at behandle det pågældende indkomstår¹⁸⁶.

Ønsker den skattepligtige at få ændret sin skatteansættelse, skal den skattepligtige senest 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår fremlægge nye oplysninger, der kan begrunde ændringen, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2. Den ordinære ansættelsesfrist er endvidere forlænget for myndighedernes vedkommende, for så vidt angår skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven, vedrørende kontrollerede transaktioner, således at fristen i disse tilfælde først udløber i det 6. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 4.

Ansættelsesfristernes længde blev ikke ændret i forbindelse med lovændringen i 1999. Det fremgår imidlertid udtrykkeligt af bemærkningerne til L192, Folketingsåret 1998/1999, at dette ikke er udtryk for den opfattelse, at det skal tilstræbes, at der gælder samme ansættelsesfrister for den skattepligtige og skattemyndighederne. Der henvises til, at der er sådanne forskelle mellem de opgaver, skattemyndighederne er pålagt at udføre og de beskyttelsesværdige hensyn, der skal tages til den skattepligtige, at det ikke giver mening

¹⁸⁵ Se hertil kapitel 2 i betænkningen.

¹⁸⁶ Se endvidere afsnit 7.2.2.2.

alene herudfra at tilstræbe fælles ansættelsesfrister.

Fristudvalget er tilsvarende af den opfattelse, at hensynene til henholdsvis den skattepligtige og skattemyndighederne er så væsensforskellige, at det ikke i sig selv kan begrunde fælles ansættelsesfrister. Udvalget har på den baggrund overvejet, om hensynene bag fristreglerne kunne tilsige en ændring af de almindelige ansættelsesfrister, herunder om fristen for myndighederne og den skattepligtige skal være den samme.

Som ovenfor anført udløber de almindelige ansættelsesfrister efter skattestyrelseslovens § 34 for henholdsvis myndighederne og den skattepligtige ikke på det samme tidspunkt. Myndighedernes frist for varsling af en ansættelse udløber således 4 måneder efter udløbet af fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse.

Det er udvalgets opfattelse, at myndighederne ifølge almindelige forvaltningsretlige principper i klare tilfælde vil være forpligtet til at foretage ændringer af ansættelsen inden for myndighedernes ansættelsesfrist, såfremt der fremkommer oplysninger, der kan begrunde en ændret ansættelse. Dette gælder også, hvis oplysningerne er forelagt myndighederne af den skattepligtige efter udløbet af fristen for indgivelse af anmodning om genoptagelse.

Fristudvalget anbefaler på den baggrund, at den skattepligtiges frist for indgivelse af anmodning om ordinær genoptagelse forlænges, således at denne kommer til at svare til myndighedernes ansættelsesfrist efter § 34, stk. 1 og 4. Der henvises endvidere til afsnit 7.2.2.2 og 7.2.2.4.

På baggrund af det ovenfor anførte er det endvidere udvalgets opfattelse, at der ikke er grundlag for en længere frist for myndighederne end for den skattepligtige. Tilbage står således spørgsmålet, om den skattepligtige skal indrømmes en længere genoptagelsesfrist end myndighederne.

Det kan i den forbindelse nævnes, at der efter svensk ret er lempeligere regler for den skattepligtiges adgang til genoptagelse, set i forhold til skattemyndighedernes adgang til at foretage ændringer, jf. kap. 6, afsnit 6.4.

Fristudvalget finder imidlertid, at der muligvis kan opstå problemer, såfremt myndighederne ikke kan genoptage ansættelsen inden for de samme tidsmæssige rammer som den skattepligtige. Udvalget har således overvejet, om differentierede ansættelsesfrister kan være u hensigtsmæssigt eksempelvis i tilfælde, hvor genoptagelse efter anmodning fra den skattepligtige kan give anledning til ændring af ansættelsen for andre end den skattepligtige, der anmoder om genoptagelse.

Udvalget har herefter ikke fundet anledning til at stille forslag om, at de almindelige ansættelsesfrister for den skattepligtige forlænges i forhold til myndighedernes ansættelsesfrister.

7.2.1.4 Genoptagelseskompetencen – skattestyrelseslovens § 35, stk. 4

Ifølge § 35, stk. 4, er den skatteansættende myndighed ikke afskåret fra at gennemføre en ansættelsesændring af grunde som nævnt i § 35, stk. 1, selv om skatteankenævnet,

Landsskatteretten eller Ligningsrådet tidligere har taget stilling til det punkt, der nu er grundlag for at ændre.

Ifølge bemærkningerne til forslaget, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, er bestemmelsen motiveret af administrative hensyn. Videre anføres det i bemærkningerne, at forslaget måtte anses for retssikkerhedsmæssigt forsvarligt under hensyn til kriterierne for ekstraordinær genoptagelse efter § 35, stk. 1.

Udvalget finder det imidlertid betænkeligt, at der er gjort undtagelse fra det almindelige myndighedshierarki ved, at den skatteansættende myndighed er tillagt kompetence til at ændre skatteansættelsen efter § 35, stk. 1, også i tilfælde, hvor en højere instans har truffet afgørelse om punktet.

Det er eksempelvis problematisk, såfremt myndighederne, hvor borgeren har fået medhold i Landsskatteretten, tager nye forhold op og således forhøjer ansættelsen vedrørende andre forhold for det indkomstår, der en gang er behandlet.

Dog finder udvalget, at der kan skelnes mellem ansættelsesændringer, der foretages på myndighedens eget initiativ og genoptagelse efter anmodning fra den skattepligtige. Det er således udvalgets opfattelse, at de anførte betænkeligheder ikke gør sig gældende, når genoptagelse sker efter anmodning fra den skattepligtige, eller den skattepligtige ikke i øvrigt har indsigelser i forhold til ansættelsen, og kompetencen til at foretage ekstraordinære ansættelser kan derfor fortsat tillægges den skatteansættende myndighed i disse tilfælde.

Udvalget anbefaler således, at den skatteansættende myndigheds kompetence til at foretage en ekstraordinær skatteansættelse ophæves, for så vidt angår forhold, som tidligere er afgjort af et skatteankenævn, Ligningsrådet eller Landsskatteretten, i det omfang den skattepligtige i forbindelse med myndighedernes varsling af skatteansættelsen udtaler sig imod ansættelsen.

Kompetencen til at foretage en ekstraordinær skatteansættelse i tilfælde, hvor den skattepligtige ikke udtaler sig imod ansættelsen, kan derimod efter Fristudvalgets opfattelse opretholdes som i dag, således at den skatteansættende myndighed fortsat kan foretage eller ændre en skatteansættelse, selv om skatteankenævnet, Ligningsrådet eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse vedrørende det forhold, der ønskes ændret.

7.2.1.5 Fristreglerne og de formueretlige forældelsesregler

Udvalget har diskuteret, om forældelsesreglerne generelt burde sættes ud af kraft i relation til fristreglerne.

Skattelovrådet var således af den opfattelse, jf. Bet. 1339/1997, pkt. 4.2, at 1908-lovens forældelsesregler ikke i sig selv bør kunne forhindre skatteyderen i at få ansættelsen genoptaget, blandt andet fordi tidsfaktoren i sig selv har betydning for adgangen til genoptagelse. Betingelserne fandtes således at burde fremgå af den af rådet foreslåede § 4, stk. 2, og denne bestemmelse burde efter rådets opfattelse være den eneste, der skulle regulere skatteyderens mulighed for at få ansættelsen genoptaget.

Skattelovrådets anbefaling blev ikke fulgt i forbindelse med indførelsen af § 4, stk. 2¹⁸⁷, om ekstraordinær genoptagelse. Der gælder således fortsat i dag et 2-strengt system forstået på den måde, at ansættelsesfristerne er reguleret i skattestyrelsesloven, mens skattekrav samtidig er undergivet de almindelige formueretlige forældelsesregler.

Fristudvalget bemærker, at i de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske uden for den ordinære ansættelsesfrist, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, vil den formueretlige forældelsesfrist allerede efter gældende ret i en række situationer være afbrudt eller suspenderet. De formueretlige forældelsesregler vil således i praksis normalt være uden betydning, for så vidt angår ekstraordinær genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, 2, 6, 7 og 9¹⁸⁸.

Det kan imidlertid forekomme, at ansættelsesfristerne giver mulighed for ændring af skatteansættelsen, mens det underliggende skattekrav er forældet. Skattekravet kan således være forældet efter de formueretlige forældelsesregler i forbindelse med konsekvensændringer som følge af en ansættelse vedrørende et andet indkomstår eller vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3 og 4, eller ændringer som følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 35, stk. 1, nr. 5. Endelig kan det underliggende skattekrav være forældet, uanset at myndighederne kan foretage en ansættelse efter § 35, stk. 1, nr. 8, som led i myndighedernes revisionskompetence, eller som følge af ændring i en overdragelsessum, jf. § 35, stk. 1, nr. 10.

Fristudvalget kan ikke anbefale, at det afledte skattekrav af en ansættelse foretaget efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, generelt ikke undergives forældelse efter 1908-lovens regler. Fristudvalget finder imidlertid, at der er behov for en klargøring af forholdet mellem ansættelsesfristerne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, og de formueretlige forældelsesregler.

I relation til genoptagelse efter § 35, stk. 1, nr. 7 – tilfælde hvor hidtidig praksis er endeligt underkendt – bemærkes, at udgangspunktet efter de formueretlige forældelsesregler er, at retlig vildfarelse ikke suspenderer forældelsesfristen efter 1908-loven. Udvalget finder på den baggrund, at det bør fremgå direkte af lovteksten, at det afledte skattekrav ikke er undergivet formueretlig forældelse efter 1908-loven.

Endvidere anbefaler udvalget, at krav afledt af en skatteansættelse foranlediget af en udenlandsk myndigheds afgørelse eller en gensidig aftale om beskatning indgået af de danske myndigheder og en anden stat, jf. udvalgets forslag til § 35, stk. 1, nr. 4, undtages forældelse efter 1908-lovens 5-års frist.

Dette skal ses på baggrund af, at den af udvalget foreslåede bestemmelse, jf. kapitel 8, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4, blandt andet finder anvendelse, hvor en aftale er indgået efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som ikke indeholder en fristafbryderregel svarende til modelkonventionens art. 25, nr. 2, 2. pkt.

187 Jf. lov nr. 1104 af 20. december 1995.

188 Se afsnit 4.4.2.11.

Bestemmelsen i forslaget til § 35, stk. 1, nr. 4, finder herudover anvendelse, såfremt en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige. Tanken bag denne bestemmelse er at give adgang til at foretage en ekstraordinær skatteansættelse, i tilfælde hvor myndighederne kan anerkende den udenlandske myndigheds afgørelse, således at anvendelse af den gensidige aftaleprocedure ikke er nødvendig.

I begge tilfælde vil bestemmelsen træde i stedet for en fristafbryderregel, der ellers ville have tilsidesat såvel skattestyrelseslovens almindelige frister som forældelsesfristen efter 1908-loven¹⁸⁹.

Fristudvalget bemærker endelig, at bestemmelsen i forslaget til § 35, stk. 1, nr. 4, tilsvarende den nugældende bestemmelse i § 35, stk. 1, nr. 5, vil give adgang til myndighedens ændringer af skatteansættelsen i tilfælde, hvor der undtagelsesvis konstateres "dobbelt" ikke-beskatning¹⁹⁰. Uanset at fristgennembrudsbestemmelsen i de sidstnævnte situationer ikke kan siges at træde i stedet for en fristafbryderregel i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, finder udvalget, at der i disse situationer bør være symmetriske regler for henholdsvis den skattepligtige og myndighederne. Udvalget anbefaler derfor, at det afledte skattekrav af skatteansættelsen også i disse tilfælde undtages forældelse efter 1908-loven.

Endelig anbefaler udvalget, at krav afledt af, at skatteministeren giver tilladelse til ændring af skatteansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder - den af udvalget foreslåede "sikkerhedsventil", jf. kap. 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8 - ikke undergives den 5-årige forældelsesfrist efter 1908-loven.

Det bemærkes endelig, at skattekravet fortsat vil være undergivet den 20-årige forældelse efter Danske Lov, hvilken frist dog kun helt undtagelsesvis får betydning for muligheden for at gøre et krav gældende.

7.2.1.6 Harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet

Det er Fristudvalgets opfattelse, at flere hensyn taler for en harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet. Først og fremmest tilsliger retssikkerhedsmæssige hensyn, at fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet samordnes. Fristreglerne har således karakter af formelle regler, og bør derfor som udgangspunkt ikke give anledning til forskelligartede resultater i skatte- og afgiftssager. En skatte- og afgiftspligtig med en skattesag og en afgiftssag, som angår samme forhold, f.eks. om en indtægt skal beskattes/afgiftsbelægges, vil således have svært ved at forstå et forskelligt udfald af sine sager, som alene begrundes sig i forskelligartede fristregler på de to områder.

Endvidere taler regelforenklingshensyn for ensartede regler på området. Herved skal de skatte- eller afgiftspligtige samt myndighederne ikke operere med forskellige regelsæt. En harmonisering af reglerne må således antages at lette administrationen af reglerne, ligesom

189 Se betænkningen afsnit 4.2.4.2.5.

190 Se betænkningens afsnit 7.2.2.5.4.

det må antages at være nemmere at gennemføre automatiske konsekvensændringer på de respektive områder.

Dette skal ses i sammenhæng med, at samme skatte- og afgiftsmyndigheder ofte behandler sager om fristregler på de to områder. Siden slutningen af 80'erne har det således været et mål så vidt muligt at få integreret skatte- og afgiftsmyndighedernes organisatoriske virke. Et vigtigt led heri har været sammenlægningen af de statslige skattemyndigheder og toldvæsenet. Den ændrede klagestruktur i 1998, hvor Landsskatteretten blev kompetent til at behandle afgiftsspørgsmål, og gennemførelsen af en harmonisering af klagevejene på skatte- og afgiftsområdet er ligeledes udtryk for intentionerne om at opnå en enklere klagebehandling gennem et tættere samspil mellem skatte- og afgiftssiden.

Udviklingen inden for EU må endvidere forventes at gå i retning af en større integration mellem de direkte og indirekte skatter. En harmonisering af de danske fristregler vil således allerede nu kunne foregribe en kommende harmonisering og dermed gøre overgangen til eventuelle EU-retlige fristregler nemmere.

Der er således allerede i dag på toldområdet EU-retlige fristregler indeholdt i toldkodeksen. Det kan ikke udelukkes, at EU ved en eventuel fremtidig harmonisering vil skele til disse regler. Der kunne for så vidt på denne baggrund være grund til at overveje en tilnærmelse til regelsættet i toldkodeksen¹⁹¹.

Da en harmonisering med udgangspunkt i fristreglerne på toldområdet imidlertid vil kunne betyde grundlæggende ændringer ikke alene af fristreglerne på afgiftsområdet men også af fristreglerne på skatteområdet, har udvalget ikke fundet denne model hensigtsmæssig. Udvalget foreslår således, at en harmonisering af fristreglerne tager udgangspunkt i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35, således at samme systematik overføres til afgiftsområdet.

Udvalget fremhæver i den forbindelse, at det er nødvendigt at fravige udgangspunktet om ensartede fristregler, såfremt skatternes og afgifternes forskelligartede natur tilsiger dette, eller hvor særlige hensyn kan begrunde en forskelligartethed i reglernes udformning.

Endvidere bemærker udvalget, at det er antaget i retspraksis, at tilbagebetaling ikke kan ske, hvis den afgiftspligtige har overvæltet afgiften på den endelige forbruger¹⁹². Udvalget har ikke selvstændigt forholdt sig til overvæltningsspørgsmålet, men finder dog anledning til at fremhæve, at betydningen af den afgiftspligtiges mulighed for at opnå genoptagelse begrænses, i det omfang tilbagebetaling ikke kan ske på grund af, at der er sket overvæltning af afgiften.

Udvalgets forslaget til fristregler på afgiftsområdet

Det er ikke muligt at harmonisere fristerne på afgiftsområdet fuldstændigt med fristerne på skatteområdet, således at fristerne udløber på samme tidspunkt, da afgiftsperioderne ikke er sammenfaldende med indkomståret. Spørgsmålet er derfor, hvordan fristerne skal fastsættes.

191 Se afsnit 4.3.

192 Se afsnit 4.4.2.6.

Varslingsfristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 1, hvorefter varsel ikke kan afsendes senere end den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, er fastsat under hensyn til udløbet af den almindelige selvangivelsesfrist¹⁹³, således at fristen reelt er 3 år fra det tidspunkt, hvor selvangivelsen foreligger hos myndighederne.

Ved på afgiftsområdet at regne de 3 år fra angivelsesfristens udløb – dvs. fra det tidspunkt, hvor myndighederne får eller burde få kendskab til angivelsen – vil der være parallelitet over til skattesiden, idet myndighederne herved reelt får 3 år til at foretage ændringer af opgørelsen af afgiftstilsvaret.

Fristen for fastsættelsen af afgiftstilsvaret kan herefter fastsættes til 3 måneder efter varslingsfristens udløb, dvs. 3 år og 3 måneder efter angivelsesfristens udløb, svarende til fristen for skatteansættelsen, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 3.

Udvalget finder endvidere, at fristen, i tilfælde hvor den afgiftspligtige ikke har indgivet en angivelse, bør forlænges, således at fristerne først regnes fra udløbet af fristen for myndighedernes skønsmæssige fastsættelse af afgiftstilsvaret, jf. forslaget til opkrævningslovens § 4, stk. 1, 2. pkt.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at der svarende til skatteområdet bør være adgang til i nærmere afgrænsede tilfælde at fastsætte eller ændre et afgiftstilsvaret efter udløbet af 3-års fristen. Udvalget har således foretaget en gennemgang af de ekstraordinære genoptagelsesgrunde på skattesiden med henblik på en vurdering af, hvilke af disse der er relevante for afgiftsområdet.

Udvalget finder først og fremmest, at der bør indføres en regel svarende til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, således at der kan ske genoptagelse som følge af en praksisunderkendende afgørelse også på afgiftsområdet. En sådan bestemmelse vil betyde såvel en styrkelse af borgernes retssikkerhed, idet der vil ske en ensartet behandling i de enkelte tilfælde, som en administrativ lettelse, da den afgiftspligtige herved ikke individuelt skal påklage sin sag, men kan støtte ret på en afgørelse i en tilsvarende sag.

Herudover finder udvalget, at der kan være behov for gennembrud af den ordinære frist, hvor den afgiftspligtige har handlet forsætligt eller groft uagtsomt, og myndighederne af denne grund har fastsat afgiftstilsvaret på et urigtigt grundlag, svarende til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6. Endelig finder udvalget, ud fra samme hensyn som på skatteområdet, jf. afsnit 7.2.1.2, at der bør være adgang til ekstraordinær genoptagelse, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Det er herudover udvalgets vurdering, at der ikke er grundlag for at overføre de øvrige ekstraordinære fristgennembrudsgrunde i skattestyrelseslovens § 35, til afgiftsområdet.

Særligt med hensyn til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1 og 3, vurderes det, at

¹⁹³ Se afsnit 7.2.2.2, Skattelovrådets udtalelse af 6. november 1995, jf. Bet. 1339/1997, og lov nr. 1104 af 20. december 1995, fremsat som L104, Folketingsåret 1995/1996, hvor fristen for myndighederne i overensstemmelse med Skattelovrådets anbefalinger blev forlænget med 4 måneder.

periodiseringsreglerne på afgiftsområdet betyder, at tilsvarende regler ikke er nødvendige på afgiftsområdet. Det fremgår således eksempelvis af moms bekendtgørelsens § 53, stk. 1, at kontoen for indgående afgift skal reduceres med afgiften ifølge kreditnotaer, der modtages fra indenlandske leverandører for returvarer, og prisafslag for tidligere indkøbte varer eller ydelser, herunder kreditnotaer med angivelse af afgift for dividende, bonus, kasserabatter og andre betingede rabatter, som er blevet effektive, efter at leverancen er foretaget.

Udvalget fremhæver dog, at fristreglerne på afgiftsområdet udgør et helt nyt regelsæt, og udvalget anbefaler derfor, at området undergives lovovervågning særligt med hensyn til, om afgrænsningen af adgangen til ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret er hensigtsmæssig.

Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til skattestyrelseslovens §§ 35 B og 35 C.

7.2.1.7 Selvangivelsesomgørelse

Fristudvalget har overvejet, om der i videre omfang end tilfældet er i dag, bør være adgang til ændring af valg i selvangivelsen.

Særligt i situationer, hvor den skattepligtige ved indgivelsen af selvangivelse ikke har det fulde overblik over sin økonomi, eller hvor der sker efterfølgende ændringer i skatteansættelsen, kan der være grundlag for i videre omfang at tillade, at den skattepligtige kan ændre sit valg.

Det er Fristudvalgets opfattelse, at der, hvor et valg i selvangivelsen som følge af skattemyndighedernes ændring af skatteansættelsen har fået utilsigtede skattemæssige virkninger for den skattepligtige, bør være adgang til at ændre dette valg, da den skattepligtige ikke i disse tilfælde på tidspunktet for indgivelsen af selvangivelsen kunne forudse konsekvenserne af det trufne valg, hvorfor det er urimeligt at fastholde ham herpå.

Fristudvalget anbefaler således, at der indføres en regel i skattestyrelsesloven, hvorefter skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige kan tillade, at et valg foretaget i forbindelse med selvangivelsen ændres, såfremt skattemyndighederne foretager en ansættelse, der har betydning for den skattepligtiges valg, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige virkninger. Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 37 D.

Endvidere har Fristudvalget overvejet, om der herudover er behov for en regel, hvorefter et valg kan ændres, hvis andre omstændigheder i særlig grad taler for at tillade ændring af valget. En sådan bestemmelse kunne eventuelt udformes som en "sikkerhedsventil", hvorefter skatteministeren i særlige tilfælde kan tillade ændring af et foretaget valg.

Bestemmelsen kunne formuleres således:

"§ x. Skatteministeren kan inden for fristen i § 34, stk. 2, tillade, at en skattepligtig kan ændre et valg i forbindelse med selvangivelsen, hvis det foretagne valg af grunde, der forelå før eller senest samtidig med, at valget blev truffet, var åbenbart uhensigtsmæssigt. Det er tillige en betingelse, at en

ændring af valget er af væsentlig betydning for den skattepligtige.”

Indførelsen af en sådan sikkerhedsventilbestemmelse forudsætter imidlertid en gennemgang af særlovgivningens bestemmelser om valg i forbindelse med selvangivelsen med henblik på en vurdering af samspillet med disse bestemmelser, herunder hvorvidt regler i særlovgivningen eventuelt bør ophæves eller justeres. Også af tidsmæssige grunde er udvalget således afstået fra at stille forslag til en sådan regel, idet udvalget tillige finder, at en yderligere udvidelse af adgangen til ændring af valg i selvangivelsen med fordel kan afvente erfaringerne med den bestemmelse, udvalget anbefaler ved forslaget til skattestyrelseslovens § 37 D, jf. ovenfor.

7.2.1.8 Fristudvalgets forslag og skattestoppet

Det af regeringen indførte skattestop betyder, at ingen skat eller afgift må sættes op. Endvidere betyder skattestoppet, at hvis der er tvingende grunde til at indføre eller forhøje en skat eller afgift, så må det ske således, at merprovenuet ubeskåret anvendes til at sænke en anden skat eller afgift.

Det er Fristudvalgets opfattelse, at bestemmelserne i udvalgets forslag samlet set indebærer, at de skatte- eller afgiftspligtige i praksis vil opnå en bedre retsstilling end efter de gældende fristregler. Endvidere er det udvalgets opfattelse, at de bestemmelser i forslaget, som er til ugunst for de skatte- eller afgiftspligtige, må ses som nødvendige konsekvensændringer af de bestemmelser i forslaget, som ændrer skatte- og afgiftsmyndighedernes muligheder for at tage tidligere skatteansættelser eller afgiftstilsvare op til revision. Endelig er det udvalgets opfattelse, at disse konsekvensændringer ikke vil have nogen større praktisk betydning.

I det følgende skal udvalgets synspunkter uddybes.

Udvalget har med sit forslag foretaget en række præciseringer af de gældende fristregler, således at retstilstanden er blevet klargjort, hvilket vil komme såvel de skatte- eller afgiftspligtige som myndighederne til gode. Herudover har udvalget foreslået en række bestemmelser, som vil stille de skatte- eller afgiftspligtige væsentligt bedre end efter de gældende regler.

På afgiftsområdet foreslår udvalget således, at 5-års fristen for myndighedernes mulighed for at ændre et afgiftstilsvare bliver nedsat til 3 år, for derved at få indført samme frist som på skatteområdet. Forslaget indebærer, at afgiftspligtige hurtigere vil kunne opnå en afklaring af deres afgiftsforhold for ældre afgiftsperioder.

Endvidere foreslår udvalget en bestemmelse, hvorefter der på samme måde som på skatteområdet kan ske genoptagelse af afgiftstilsvare på den afgiftspligtiges anmodning som følge af, at hidtidig praksis er blevet underkendt. I dag er genoptagelse som følge af en underkendt praksis enten betinget af, at myndighederne udsender en meddelelse eller et genoptagelsecirkulære, der suspenderer forældelsen af de afgiftspligtiges tilbagesøgningskrav, eller at de afgiftspligtige selv har taget retlige skridt for at få forældelsen afbrudt. Endvidere er genoptagelse på dette område i dag begrænset til 5 år. Efter forslaget er den tidsmæssige udstrækning af tilbagereguleringen – på samme måde som på skatteområdet – betinget af, hvilken afgiftsperiode den afgørelse, som har givet

anledning til praksisændringen, angår.

På skattesiden foreslår udvalget, at den gældende bagatelgrænse på 5.000 kr. bliver ophævet. Bestemmelsen har bl.a. til formål at afskære de skattepligtige fra at opnå genoptagelse og ændring af mindre væsentlige ansættelser. Ophævelsen af bagatelgrænsen betyder på den måde, at de skattepligtige ikke af beløbsmæssige grunde hindres i at opnå en materielt set korrekt skattemæssig stilling tilbage i tid.

Både på skatte- og afgiftsområdet foreslår udvalget endelig, at der indføres en bestemmelse, der i særlige situationer gør det muligt for den skatte- eller afgiftspligtige at opnå genoptagelse efter skatteministerens tilladelse uden for de tilfælde, som er nævnt i bestemmelsen om ekstraordinær genoptagelse og uden begrænsninger tilbage i tid. Bestemmelsen, som er en såkaldt "sikkerhedsventil", tænkes anvendt i tilfælde, hvor en manglende genoptagelse vil føre til helt urimelige skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser for den skatte- eller afgiftspligtige.

Udvalget har med revisionen af fristbestemmelserne på skatte- og afgiftsområdet fundet det rimeligt, at der fortsat gælder tilnærmelsesvis ensartede bestemmelser for de skatte- eller afgiftspligtige på den ene side og myndighederne på den anden side. Ikke alene forenklingshensyn taler herfor, men det er også fundet rigtigt, at der så vidt muligt tilstræbes en ligestilling mellem de skatte- eller afgiftspligtige og myndighederne.

De bestemmelser i forslaget, som er til ugunst for de skatte- eller afgiftspligtige – set i forhold til gældende regler - må ses i lyset af bestræbelserne på at opnå denne ligestilling. De foreslåede ændringer må således betragtes som nødvendige konsekvensændringer af de forslag, som ændrer myndighedernes mulighed for at tage en tidligere skatteansættelse eller afgiftstilsvaret op til revision.

På afgiftsområdet betyder nedsættelsen af 5-årsfristen for myndighedernes mulighed for at ændre et afgiftstilsvaret til 3 år, at den afgiftspligtige - i konsekvens heraf - ikke længere har mulighed for at få ændret 4-5 år gamle afgiftstilsvare. Udvalget skønner dog, at denne afskæring af genoptagelse af 4-5 år gamle afgiftsår i praksis kun har en ganske lille betydning, og at der således er tale om en skærpelse for den afgiftspligtige af mere teoretisk karakter.

På skatteområdet vil forslaget om ophævelsen af bagatelgrænsen – som også gælder for skattemyndighederne – for en umiddelbar betragtning kunne se ud som om, at den gav myndighederne mulighed for at ændre skatteansættelser uden for ligningsfristen, uden at den konkrete ændring behøvede at udgøre et større beløb på 5.000 kr. eller derover.

Udvalget skønner imidlertid ikke, at ophævelsen af bagatelgrænsen vil betyde, at myndighederne rejser flere sager. Det skyldes, at myndighederne i dag ikke kan ændre en skatteansættelse efter ligningsfristen, såfremt forhøjelsen vil være af uvæsentlig betydning, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 1176 af 22. december 1994. En uvæsentlig forhøjelse fastsættes vejledende til en indkomståndring på under 3.000 kr. i alt, jf. Procesvejledningen 2002, side 121, og disse regler og retningslinier tilsigtes ikke ændret med udvalgets forslag.

Udvalget lægger afgørende vægt på, at udvalgets forslag gennemføres som en helhed. Udvalget kan derfor ikke anbefale eventuelt kun at gennemføre de dele af lovforslaget, som ikke er til ugunst for de skatte- eller afgiftspligtige set i forhold til gældende regler. Dette vil i givet fald føre til en asymmetri i regelsættet, som hindrer, at der etableres tilnærmelsesvis ensartede regler for myndighederne og de skatte- eller afgiftspligtige. En sådan løsning er heller ikke regelforenklende hverken for den skatte- eller afgiftspligtige eller for myndighederne, idet det for begge parter kan være vanskeligt at finde ud af, hvornår reglerne i flere regelsæt er til gunst henholdsvis ugunst for den skatte- eller afgiftspligtige.

7.2.2 Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

7.2.2.1 Den skattepligtiges adgang til genoptagelse, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2

Af ordlyden af skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, fremgår, at den skattepligtige har et retskrav på ordinær genoptagelse, hvis der fremlægges nye oplysninger, der kan begrunde ændringen. Nye oplysninger kan i den relation være af såvel faktisk som retlig karakter, jf. herved afsnit 4.2.3.2.

Udvalget finder, at afgørende for, om oplysninger forelagt af den skattepligtige berettiger til genoptagelse, er, at oplysningerne ikke har dannet grundlag for den afgørelse, der ønskes genoptaget, og at der på baggrund af de forelagte oplysninger er anledning til at ændre skatteansættelsen.

Udvalget anbefaler således, at bestemmelsen præciseres, således at det udtrykkeligt fremgår, at genoptagelse kan ske på baggrund af oplysninger af såvel faktisk som retlig karakter og at det ligeledes præciseres, at der ikke kan stilles krav om, at oplysningerne er nye i objektiv forstand.

Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til § 34, stk. 2.

7.2.2.2 Forholdet mellem den skattepligtiges og skattemyndighedernes adgang til genoptagelse, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 1 og 2

Ifølge skattestyrelseslovens § 34, stk. 1 og 2, er fristerne for henholdsvis skatteyderens og skattemyndighedernes adgang til ordinær genoptagelse forskellige. Ifølge skattestyrelseslovens § 34, stk. 1, kan skattemyndighederne således varsle en ændring af skatteansættelsen op til 4 måneder efter, at fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen er udløbet, således perioden 1/1 – 1/5 i det 4. år efter indkomstårets udløb.

Bestemmelserne fik den nugældende formulering ved lov nr. 1104 af 20. december 1995. Baggrunden for lovændringen var Skattelovrådets kritik¹⁹⁴ i oktober 1995 af de dagældende regler, hvorefter såvel skattemyndighedens og skatteydernes genoptagelsesadgang udløb den 31.12. i det 3. år efter indkomstårets udløb.

Skattelovrådet var af den opfattelse, at fristen for myndighederne begyndte at løbe længe

¹⁹⁴ Se Bet. nr. 1339/1997.

før myndighederne havde mulighed for at påbegynde arbejdet med at foretage ansættelsen, dvs. før selvangivelsen overhovedet var modtaget (1. juli efter indkomstårets udgang for selskaber og erhvervsdrivende m.fl. og 1. maj for andre skattepligtige). Samtidig kunne borgeren bryde fristen blot ved en anmodning inden fristens udløb, mens myndigheden var nødsaget til at foretage ligningsarbejdet så betids, at agterskrivelsen kunne udsendes senest 1. december. Skattelovrådet konkluderede derved, at myndighedens frist var højst 2 år og 7 måneder for de ikke-regnskabspligtige og for selskaber og regnskabspligtige højst 2 år og 5 måneder. Skattelovrådet fandt på denne baggrund, at myndighedens 3-års frist skulle regnes fra det tidspunkt, hvor myndighederne havde modtaget selvangivelsen og derfor tidligst kunne begynde ligningsarbejdet. Disse overvejelser affødte den nugældende formulering, hvorefter myndighedernes ansættelsesfrister udløber den 30. april i det 4. år efter indkomstårets udløb.

Uanset at myndighedernes ansættelsesfrist således udløber 4 måneder efter udløbet af fristen for genoptagelse efter anmodning fra den skattepligtige fremgår det imidlertid af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, og cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999¹⁹⁵, pkt. 4.1, at det følger af almindelige forvaltningsretlige regler, at myndighederne, såfremt der inden for ansættelsesfristen forelægges oplysninger, der viser, at ansættelsen er forkert, skal korrigeres ansættelsen.

Udvalget mener på den baggrund, at det skal fremgå direkte af ordlyden af bestemmelsen, at der gælder samme frist for henholdsvis skatteyderens og skattemyndighedernes adgang til ordinær genoptagelse. Skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, skal herved ændres, således at fristen for skatteydere adgang til ordinær genoptagelse udløber den 1/5 i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. § 34, stk. 1.

Der henvises endvidere til afsnit 7.2.1.3. Endvidere henvises til kapitel 8, jf. forslaget til § 34, stk. 2.

7.2.2.3 Skattemyndighedernes ansættelsesfrist, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 3

Ifølge skattestyrelseslovens § 34, stk. 3, skal den ordinære skatteansættelse senest være foretaget den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb. Dette tidspunkt kan efter Fristudvalgets opfattelse være u hensigtsmæssigt for skatteyder på grund af sommerferien. Udvalget har imidlertid ikke fundet anledning til at foreslå en generel forlængelse af denne frist, idet hensynet til en hurtigst mulig afslutning af sagerne efter udvalgets opfattelse vejer tungt. Derimod mener udvalget, at der i stedet er anledning til at se på formuleringen af skattestyrelseslovens § 34, stk. 3, 2. pkt., hvorefter fristen efter anmodning fra skatteyderen kan forlænges.

Ifølge § 34, stk. 3, 2. pkt., kan fristen således forlænges efter anmodning fra den skattepligtige, i det omfang den skattepligtige påviser, at det vil være forbundet med uforholdsmæssige vanskeligheder for denne at varetage sine interesser i sagen inden for fristen.

¹⁹⁵ Cirkulæret er ophævet og indskrevet i procesvejledningen, jf. cirkulære nr. 172 af 20. september 2001.

Ifølge Procesvejledningen 2002, side 125, kan udsættelse således gives, når det må forventes, at den skattepligtige kan fremlægge nye oplysninger, der kan begrunde bortfald af den varslede forhøjelse, og disse oplysninger ikke kan fremskaffes før ansættelsesfristens udløb. Det fremgår videre, at der kun skal gives den nødvendige udsættelse, samt at afgrænsningen af, hvad der skal anses for nødvendigt, skal ses i lyset af den skattepligtiges adgang til at påklage skatteansættelsen.

Ordlyden af skattestyrelseslovens § 34, stk. 3, 2. pkt. lægger efter udvalgets opfattelse umiddelbart op til en noget restriktiv adgang til udsættelse af fristen. Det er imidlertid samtidig udvalgets opfattelse, at bestemmelsen i praksis administreres lempeligt. Udvalget anbefaler på den baggrund, at bestemmelsen justeres, således at det fremgår, at skatteyder som hovedregel kan få udsat fristen med henblik på fremskaffelse af oplysninger. Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til § 34, stk. 1, 4. pkt.

7.2.2.4 Koncerninterne transaktioner, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 4

Myndighedernes varslings- og ansættelsesfrist, jf. § 34, stk. 1 og 3, for skattepligtige omfattet af skattekontrollovens § 3 B, for så vidt angår kontrollerede transaktioner, udløber først i det 6. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 4.

Forlængelsen af fristen blev indført på grund af, at transfer pricing-sager i praksis er komplicerede og tidskrævende¹⁹⁶. Endvidere blev der i forbindelse hermed i skattekontrollovens § 3 B indført et dokumentationskrav for virksomhederne.

Fristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 4, om primærkorrektioner skal endvidere sammenholdes med § 35, stk. 1, nr. 5. Herefter kan der, uafhængig af den ordinære ansættelsesfrist, foretages konsekvensændringer som følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende en kontrolleret transaktion i henhold til skattekontrollovens § 3 B, jf. § 35, stk. 1, nr. 5.

Ifølge ordlyden af § 34, stk. 4, vedrørende primærkorrektioner er alene skattemyndighedernes adgang til at foretage eller ændre en skatteansættelse omfattet af bestemmelsen. Det følger imidlertid af almindelige forvaltningsretlige principper, at myndigheden i klare tilfælde har pligt til at foretage genoptagelse, såfremt der inden for myndighedens ordinære ansættelsesfrist fremlægges oplysninger, der kan begrunde en ændret ansættelse.

På denne baggrund finder udvalget, at det i overensstemmelsen med det anførte vedrørende § 34, stk. 1 og 2¹⁹⁷, bør fremgå direkte af bestemmelsens ordlyd, at genoptagelse kan ske efter anmodning fra den skattepligtige inden for fristen i § 34, stk. 4, såfremt den skattepligtige fremlægger oplysninger, der kan begrunde en ændret ansættelse.

Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til § 34, stk. 5.

¹⁹⁶ Lov nr. 131 af 25. februar 1998. Se endvidere afsnit 3.5.2.

¹⁹⁷ Se afsnit 7.2.2.2.

7.2.2.5 Ekstraordinær skatteansættelse – skattestyrelseslovens § 35, stk. 1

7.2.2.5.1 Ændring i grundlaget, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1

Det er udvalgets opfattelse, at bestemmelsen er vanskeligt tilgængelig. Nr. 1 finder alene anvendelse, hvis det er selve grundlaget, der ændres, mens en fornyet bedømmelse af grundlaget skal behandles efter nr. 2. Særligt denne afgrænsning i forhold til nr. 2 er efter udvalgets opfattelse usikker, og det kan ikke anses for endeligt afklaret, hvilke tilfælde der omfattes af bestemmelsen.

Eksemplerne i bemærkningerne og Procesvejledningen på, i hvilke tilfælde bestemmelsen finder anvendelse, jf. betænkningen afsnit 4.2.4.2.1, kan endvidere efter Fristudvalgets opfattelse give anledning til tvivl med hensyn til, om bestemmelsen er tiltænkt at skulle fravige almindelige periodiseringsprincipper. Det anføres således i Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1, at bestemmelsen i § 35, stk. 1, nr. 1, finder anvendelse, hvor ”indholdet af en privatretlig disposition først efterfølgende afklares endeligt, f.eks. ved dom eller voldgift, jf. f.eks. UfR 1993.696 HD”.

Netop i sagen refereret i UfR 1993.696 var der tale om, at den oprindelige afgørelse blev erklæret ugyldig, hvorfor en fuldstændig tilbageførsel af indtægter og udgifter synes rigtig. Udgangspunktet om periodisering ved bestridte krav er imidlertid, at de i almindelighed først skal medregnes ved indkomstopgørelsen i det år, hvor der foreligger en endelig afgørelse om tvisten, f.eks. i form af en dom¹⁹⁸. Det i Procesvejledningen anførte kan derfor være misvisende.

At der ikke er tiltænkt en ændring i almindelige periodiseringsprincipper, synes på den anden side at følge af eksemplet i bemærkningerne om en tilkendt erstatningssum og renter heraf, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999. Det fremgår heraf, at et sådant forhold vil være omfattet, hvis disse ”efterfølgende tillades tilbagefordelt skattemæssigt til de indkomstår, som erstatningen eller renterne vedrører”. Her er det med andre ord en forudsætning, at der er tilladt en periodisering tilbage i tid.

Det er udvalgets opfattelse, at en forudsætning for en ekstraordinær skatteansættelse er, at periodiseringsbestemmelserne på et givent område giver mulighed for en tilbageregulering eller tilbageførsel til f.eks. stiftelsestidspunktet. Gælder der på et givent område ikke regler om periodisering på et andet tidspunkt end ændrings- eller afgørelsestidspunktet, vil det allerede med den begrundelse være udelukket at foretage genoptagelse efter bestemmelsen. På baggrund af det ovenfor anførte anbefaler udvalget, at det tydeliggøres, at en ændring af ansættelsen forudsætter, at dette er i overensstemmelse med almindelige periodiseringsprincipper. Der henvises til kapitel 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 1, hvor det i bemærkningerne er præciseret, at bestemmelsens anvendelse forudsætter, at de materielle regler giver hjemmel til periodisering tilbage i tid.

Bestemmelsen vil således eksempelvis finde anvendelse, hvor det efterfølgende konstateres, at en indkomst er udbetalt med urette og senere er pålagt tilbagebetalt, f.eks. studiestøtte eller dagpenge, hvor en erstatningssum eller renter heraf efterfølgende tillades tilbagefordelt skattemæssigt på de indkomstår, som erstatningen eller renterne vedrører,

¹⁹⁸ Jf. Skatteret 1, 3. udgave, 1999, s. 250.

hvor en afgift til det offentlige, for hvilken der er fradragsret, først efterfølgende fastsættes endeligt, med deraf følgende regulering af fradraget i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, f.eks. realrenteafgift, moms eller told, hvor der foretages betalingskorrektion i henhold til ligningslovens § 2, stk. 4, hvor der gives tilladelse til omgørelse, jf. SSL § 37 C, hvor et skatteforbehold bliver aktuelt, jf. SSL § 37 B, eller hvor der er foretaget en ændring af en ejendomsvurdering¹⁹⁹.

Udvalget anbefaler herudover, at ordlyden præciseres, således at det udtrykkeligt fremgår, at en ekstraordinær ansættelse kan være foranlediget af ændringer i såvel det privatretlige som det offentlige grundlaget for skatteansættelsen.

Udvalget har endelig på baggrund af en afgørelse fra Ligningsrådet, refereret i Ligningsvejledningen 2001, afsnit A.B.1.1, diskuteret, om bestemmelsen finder anvendelse i en situation, hvor der sker tilbagebetaling af løn. Der var tale om et tilfælde, hvor en sygeplejerske under en kursusdeltagelse havde fået udbetalt halv løn betinget af, at hun forblev i arbejdsgiverens tjeneste i mindst 5 år efter kursets afslutning. Da hun forlod arbejdsgiverens tjeneste før de 5 år var gået, måtte hun tilbagebetale den under kurset udbetalte løn. Ligningsrådet gav hende ikke tilladelse til at føre tabet af lønindtægten tilbage til det år, hvori lønnen var oppebåret, idet man efter praksis normalt ikke tillader, at fradrag for tab føres tilbage til indkomstår, der ligger forud for tabets konstatering. Tabet skulle derfor fradrages i fratrædelsesåret. Udvalget er imidlertid af den opfattelse, at forholdet antagelig kan anses for en indkomstregulering, der herved vil være omfattet af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1.

Udvalget har i øvrigt ikke fundet anledning til at anbefale ændringer i forhold til den nugældende bestemmelse.

Endelig har udvalget overvejet, om det er muligt at klargøre principperne for periodisering efter statsskatteloven. Udvalget har imidlertid fundet, at dette spørgsmål falder uden for kommissoriet og de tidsmæssige rammer for udvalgets arbejde.

7.2.2.5.2 Ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud og skatteansættelsen foretages inden for fristerne efter § 34 og ikke beror på skøn, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2

Efter den nugældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, kan en ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud for indkomstår, der ligger uden for fristerne efter § 34, lægges til grund for en skatteansættelse, der foretages inden for fristerne efter § 34, når denne skatteansættelse ikke beror på et skøn.

Bestemmelsens anvendelsesområde vil typisk være en ændret bedømmelse af et afskrivningsgrundlag, eller et fremførselsberettiget underskud eller tab. Det fremgår endvidere af cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999²⁰⁰, pkt. 4.3, at bestemmelsen, ud over en

¹⁹⁹ Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1.

²⁰⁰ Cirkulæret er ophævet og indskrevet i procesvejledningen, jf. cirkulære nr. 172 af 20. september 2001.

ændret vurdering af afskrivningsgrundlag samt underskud, tillige omfatter omvurdering af grundlaget for en salgssavance, ligesom hverken bemærkningerne eller cirkulæret udelukker bestemmelsens anvendelse i yderligere tilfælde. I cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, pkt. 4.3, anføres endvidere, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvis den sene ændring skyldes skattemyndighedernes forhold.

Indledningsvis bemærker udvalget, at skattekontrolloven ved lov nr. 313 af 21. maj 2002 blev ændret, hvormed den skattepligtige har mulighed for at selvangive tab og underskud, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art allerede i det indkomstår, hvor tabet eller underskuddet er opstået.

Uanset om selvangivelse sker allerede i det år, hvor underskuddet eller tabet er opstået eller i et senere år, indebærer det, at den skatteansættende myndighed foretager en ansættelse af underskuddet eller tabet, der endvidere kan påklages i det ligningsmæssige klagesystem²⁰¹.

Da underskud eller tab således lignedes i det år, hvor dette selvangives af den skattepligtige, anbefaler udvalget, at bedømmelsen af et fremførselsberettiget underskud eller tab omfattes af de almindelige ansættelsesfrister, såfremt dette er selvangivet af den skattepligtige.

Udvalget bemærker i øvrigt, at karakteristisk for underskud og tab er, at indkomsten i et givet år bliver negativt, hvorefter der i den materielle lovgivning er givet adgang til fremførsel til senere indkomstår. Den omstændighed at indkomsten er negativ, bør efter udvalgets opfattelse ikke føre til, at der skal gælde andre fristregler, end hvis der havde været tale om en positiv indkomst.

Det er derimod udvalgets vurdering, at der fortsat skal være adgang til at lægge en ændret bedømmelse af afskrivningsgrundlag til grund for en senere ansættelse inden for den ordinære ansættelsesfrist.

Udvalget er endvidere af den opfattelse, at den nugældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, ud over underskud og tab alene kan tænkes anvendt vedrørende afskrivningsgrundlag, hvorefter udvalget anbefaler, at bestemmelsen afgrænses hertil.

Endvidere vedrører bestemmelsen skatteansættelser, der foretages inden for den ordinære ansættelsesfrist, jf. § 34, hvorfor bestemmelsen efter udvalgets opfattelse med fordel kan flyttes over i denne bestemmelse.

Udvalget anbefaler således, at § 35, stk. 1, nr. 2, ophæves, og at bestemmelsen, for så vidt angår afskrivningsgrundlag, videreføres i § 34. Endvidere anbefales det, at adgangen til at lægge en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab afskæres, når tabet eller underskuddet er selvangivet uden for den ordinære frist.

Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 34, stk. 3 og 4.

201 Se hertil bemærkningerne til L99, Folketingsåret 2001/2002.

7.2.2.5.3 Konsekvensændringer – skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3 og 4

Bemærkninger fra anden side:

Skatteretsrådet har anført, jf. bilag 1 i betænkningen, afsnit 2.3.2.1, at det umiddelbart springer i øjnene, at der intet siges om den situation, hvor en forhøjelse fra skattemyndighedernes side vedrørende et indkomstår har som konsekvens, at der også vil skulle ske forhøjelse i et andet indkomstår uden for den almindelige frist efter § 34, hvis konsekvenserne føres helt igennem.

Rådet anser det endvidere for tvivlsomt, om der overhovedet vil kunne opstå en sådan situation, og antager at der i hvert fald vil være tale om særdeles få tilfælde. Men er der tilfælde, er det uheldigt, at de almindelige ansættelsesfrister kan gennembrydes, således at skattemyndighederne kan få en forhøjelse igennem vedrørende et indkomstår, hvor fristen ellers er udløbet, ved at der kan forhøjes for et senere indkomstår i medfør af §§ 34 eller 35. Problemet kan løses ved, at skattemyndighederne afstår fra at anvende muligheden for at gennemføre sådanne forhøjelser som konsekvens af andre forhøjelser, men Skatteretsrådet anbefaler, at muligheden afskaffes.

Fristudvalgets bemærkninger:

Ifølge den nugældende § 35, stk. 1, nr. 3 og 4, kan der foretages konsekvensændringer, eksempelvis hvor skattemyndighederne forhøjer en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige eller dennes ægtefælle med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes, eller hvor den skattepligtige eller dennes ægtefælle begærer en skatteansættelse nedsat med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger udenfor de almindelige ansættelsesfrister, skal forhøjes²⁰².

Fristudvalget har indledningsvis drøftet, om den nugældende adgang til at foretage ekstraordinære konsekvensændringer bør opretholdes. På den ene side kan det således anføres, at hensynet bag fristreglerne er at skabe afklaring for såvel den skattepligtige som for myndighederne. Fristerne indebærer herved, at nye krav ikke kan fremsættes efter fristens udløb, uanset at det måtte vise sig, at et sådant krav rent faktisk bestod. Fristreglerne vil således i sagens natur betyde, at visse ansættelsesændringer ikke kan foretages, uanset at ansættelsen herved er/bliver materielt ukorrekt.

På den anden side kan der være gode grunde til, at fristerne kan gennembrydes i nærmere afgrænsede tilfælde, hvor hensynet til den materielt korrekte ansættelse vejer tungere end hensynet til ansættelsens endelighed, hvilket § 35 jo netop er udtryk for.

Det er Fristudvalgets vurdering, at der fortsat bør være adgang til ekstraordinær genoptagelse ved visse konsekvensændringer. Det er imidlertid efter udvalgets opfattelse uklart, hvilke situationer bestemmelsen i § 35, stk. 1, nr. 3, i sin nugældende formulering omfatter.

²⁰² Se afsnit 4.2.4.2.3 i betænkningen vedr. SSL § 35, stk. 1, nr. 3 og afsnit 4.2.4.2.4, vedr. SSL § 35, stk. 1, nr. 4.

Den nugældende bestemmelses anvendelse udløses således af en skatteansættelse foretaget indenfor eller udenfor fristerne i SSL § 34, og den ansættelse, der skal foretages med hjemmel i SSL § 35, stk. 1, nr. 3, skal endvidere ifølge ordlyden være en følge af den førstnævnte ansættelse. Heri ligger formentlig et krav om, at følgeansættelsen skal angå samme forhold som den ansættelse, der har affødt ændringen, og være en direkte konsekvens eller en direkte følge af denne. Det er derimod ikke tilstrækkeligt, at ansættelserne har konneksitet²⁰³. Bestemmelsens præcise rækkevidde giver imidlertid anledning til tvivl, idet ordlyden alene anvender udtrykket ”følge”.

Udvalget er endvidere enig med Skatteretsrådet i, jf. bilag 1 til betænkningen, afsnit 2.3.2.1, at det er uafklaret, om den nugældende bestemmelse finder anvendelse, hvor en forhøjelse vedrørende et indkomstår uden for den almindelige frist i § 34 er en følge af en forhøjelse inden for den ordinære frist. Det har dog næppe været hensigten, at bestemmelsen skulle hjemle en forhøjelse som følge af en forhøjelse, og muligheden for konsekvensændringer bør således ikke eksistere i disse tilfælde.

Det er herefter Fristudvalgets opfattelse, at det bør være en betingelse for foretagelse af en ekstraordinær skatteansættelse, at ansættelsen er en *direkte* følge af en ansættelse vedrørende et andet indkomstår eller vedrørende ægtefællen. Fristudvalget anbefaler på denne baggrund, at det præciseres, at bestemmelsen alene finder anvendelse, såfremt ansættelsen er en ”*direkte følge*” af en anden skatteansættelse.

Udvalget finder endvidere ikke, at det kan anses at være en ”*direkte følge*”, hvis skattemyndighederne ved ligningen forhøjer skatteansættelsen, og det ved en senere landsskatteretskendelse eller dom viser sig, et beløbet skulle være henført til et tidligere indkomstår. I dette tilfælde bør der efter udvalgets opfattelse ikke være adgang til at forhøje skatteansættelsen for det rigtige år, hvis dette år er forældet, medmindre andre fristgennembrudsgrunde kan gøres gældende.

Fristudvalget finder endvidere, at den nugældende nr. 3 og 4 med fordel kan sammenskrives til en bestemmelse, jf. afsnit 7.2.1.1, da der efter begge bestemmelser er tale om ændringer som følge af en anden ansættelse, dels vedrørende den skattepligtige selv dels vedrørende ægtefællen.

Herudover finder udvalget, at bestemmelsen bør udvides til også at finde anvendelse, hvor skatteansættelsen er en direkte følge af en skatteansættelse for et andet selskab, der var sambeskattet med den skattepligtige i det indkomstår, den sidstnævnte ansættelse vedrører.

Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 2.

7.2.2.5.4 Skatteansættelsen er en følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende en kontrolleret transaktion, jf. § 3 B i skattekontrolloven, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5

Ifølge § 35, stk. 1, nr. 5, kan en ansættelse ændres som følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende en kontrolleret transaktion, jf. skattekontrollovens § 3 B. Der kan dog

²⁰³ Se afsnit 4.2.4.2.3.

kun gives nedsættelse i det omfang, de danske skattemyndigheder er enige med de udenlandske skattemyndigheder i, at forhøjelsen foretaget af de udenlandske skattemyndigheder er i overensstemmelse med armslængde princippet. Bestemmelsen finder endvidere anvendelse, hvis en udenlandsk skattemyndighed undtagelsesvis har nedsat den skattepligtige indkomst, således at de kontrollerede transaktioner bliver på armslængde vilkår.

Der vil også uden for området af transfer pricing reguleringer være tilfælde, hvor en afgørelse truffet af en udenlandsk skattemyndighed kan føre til dobbeltbeskatning af den skattepligtige. Udvalget har på denne baggrund overvejet, hvorvidt der er behov for, at bestemmelsens anvendelsesområde udvides, således at ændringer - ud over tilfælde, hvor dette begrundes i en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende en kontrolleret transaktion – ligeledes kan ske i andre tilfælde, hvor udenlandske skattemyndigheder har truffet afgørelse af betydning for skatteansættelsen.

Ændringer af skatteansættelsen til ophævelse af dobbeltbeskatning kan i dag, i det omfang de vedrører andet end transfer pricing-korrektioner, alene gennemføres efter udløbet af de almindelige ansættelsesfrister ved anvendelse af den gensidige forhandlings- og aftaleprocedure i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det er herefter Fristudvalgets opfattelse, at der også i forbindelse med andre afgørelser fra udenlandske skattemyndigheder end transfer pricing-korrektioner vil kunne være behov for en længere frist for genoptagelse.

Fristudvalget anbefaler på denne baggrund, at anvendelsesområdet for bestemmelsen udvides, således at en ændring af skatteansættelsen kan ske uden for de almindelige ansættelsesfrister i alle tilfælde, hvor ændringen er en følge af, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse af betydning for den skattepligtige, dog betinget af, at den danske skattemyndighed kan tiltræde den udenlandske skattemyndigheds afgørelse.

Det anbefales endvidere, at udvidelsen af adgangen til at ændre en ansættelse uden for de almindelige ansættelsesfrister ligeledes omfatter tilfælde, hvor ændringen af skatteansættelsen er en følge af, at de kompetente myndigheder i Danmark og en anden stat har indgået en gensidig aftale om beskatning af den skattepligtige (mutual agreement), for derved at sikre, at en sådan aftale kan gennemføres uafhængigt af de interne ansættelses- og forældelsesfrister, selvom der ikke i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der regulerer forholdet, er indeholdt en fristafbryderregel²⁰⁴.

Der henvises endvidere til kap. 8, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4, og afsnit 7.2.1.5 vedrørende forholdet mellem fristreglerne og de formueretlige forældelsesregler.

204 Se endvidere afsnit 4.2.4.2.5.

7.2.2.5.5 Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtig eller ufuldstændigt grundlag, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6

Bemærkninger fra anden side:

Advokaterne Søren Halling-Overgaard og Birgitte Sølvkær Olesen, Advokatfirmaet Flink, Halling-Overgaard og Partnere har i Revisorbladet september 1999 anført, at det er uheldigt, at bemærkningerne bruger et selvopfundet udtryk som ”mere end almindelig uagtsomhed”. Indførslen af en tredje form for uagtsomhed - ud over simpel og grov uagtsomhed - synes ugennemtænkt, blandt andet fordi indholdet af begrebet ikke er nærmere defineret.

Advokaterne Søren Halling-Overgaard og Birgitte Sølvkær Olesen har samme sted videre anført, at det ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt er uhensigtsmæssigt, at der ikke er sammenfald mellem indholdet af nr. 6 og indholdet af skattekontrollovens § 13, stk. 2, hvilket bevirker, at skatteydere retsstilling er usikker.

Skatteretsrådet har, jf. bilag 1 til betænkningen, afsnit 2.3.2.2, til spørgsmålet om bemærkningernes formulering om ”mere end almindelig uagtsomhed” anført, at udtrykket fra lovgivers side kan forsvares med, at der netop ikke er tale om en straffebestemmelse, i hvilket tilfælde et sådant ”hjemmelavet” udtryk ud fra en strafferetlig betragtning havde været uacceptabel. Begrundelsen for det nye udtryk har formentlig været, at det for den ”almindelige” borger ikke har så stærk betydning som ”grov uagtsomhed”, der i sig selv kan volde vanskeligheder at definere udenfor straffevidenskabelige kredse. Man kan udtrykke det således, at formuleringen er mere brugervenlig.

Imod anvendelsen af det sådant udtryk taler ifølge Skatteretsrådet imidlertid, at skatteydere retsstilling bliver uklar. For det første fordi begrebet ikke er nærmere defineret. For det andet fordi formuleringen klinger i retning af, at der reelt alene stilles krav om en lavere grad af uagtsomhed end grov uagtsomhed – dog uden at være simpel uagtsomhed. Det vil ikke være fremmede for de skattepligtiges retssikkerhed, at skattemyndighederne genoptager ældre skatteansættelser, uden at der foreligger det i lovtæksten krævede forsætlige eller groft uagtsomme forhold. Som det fremgår af cirkulæret til ændringsloven vil reglen i praksis netop alene finde anvendelse på forhøjelser, og gælder derfor i sin natur kun for skattemyndighedernes mulighed for at genoptage (og forhøje) en skatteansættelse.

Skatteretsrådet har videre anført, at man alene kan gisne om, hvorvidt og i givet fald i hvilket omfang praksis i lyset af lovbemærkningerne vil udvide anvendelsesområdet for § 35, stk. 1, nr. 6. Situationen minder umiddelbart om den, der foreligger vedrørende § 35, stk. 1, nr. 9, hvor der er lovgivet i bemærkningerne, for så vidt angår de fejl, skattemyndighederne måtte have begået.

Med hensyn til spørgsmålet om det manglende sammenfald mellem reglerne i § 35 og skattekontrollovens § 13, stk. 2, har Skatteretsrådet anført, at Told- og Skattestyrelsen allerede primo 1997 udsendte en meddelelse om, at anvendelsen af den dagældende § 35, stk. 4, ikke forudsatte, at der var begået et strafbart forhold (TfS 1997, 156). Det er videre anført, at den strafferetlige agtsomhedsvurdering ikke nødvendigvis er den samme som den civilretlige. Kravet til bevisets styrke og den strafferetlige grundsætning in dubio pro reo

gør således, at der ofte skal mere til for at statuere et ansvarsgrundlag i form af strafferetlig uagtsomhed, end der skal, når der er tale om civile forhold. Da en fravigelse af de ordinære ansættelsesfrister trods alt er mindre indgribende end pålæggelse af straf, synes det derfor ikke uden grund, at agtsomhedsvurderingen i forhold til skattekontrollovens § 13, stk. 2, og skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6, ikke er den samme. Dog finder Skatteretsrådet, at man burde genfinde indholdet af ovennævnte meddelelse fra Told- og Skattestyrelsen i selve lovbestemmelsen.

Fristudvalgets bemærkninger:

Udvalget har ikke fundet anledning til at foreslå en ændret formulering af bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6. Det er således udvalgets opfattelse, at bestemmelsens formulering ”forsætligt eller groft uagtsomt” udtrykker de tilfælde, som bør være omfattet af bestemmelsen.

Udvalget er endvidere af den opfattelse, som ligeledes anført af Skatteretsrådet, jf. bilag 1 til betænkningen, afsnit 2.3.2.2, at det er problematisk, at det i bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, er anført, at der skal være udvist ”mere end almindelig uagtsomhed”, idet dette kan give indtryk af, at der herved er indført en tredje form for uagtsomhed.

Udvalget har endvidere drøftet bestemmelsen i relation til skattekontrollovens § 13. Det er udvalgets opfattelse, at der for så vidt er tale om samme uagtsomhedsbegreb skatteretligt som strafferetligt. Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at frifindelse i straffesagen nødvendigvis vil betyde, at forholdet ikke er omfattet af § 35, stk. 1, nr. 6. Der er således mange eksempler på, at der er sket frifindelse strafferetligt, mens der skatteretligt er gennemført beskatning.

Udvalget har på det grundlag overvejet, om det må anses for problematisk, at der ikke altid vil være parallelitet mellem udfaldet af den strafferetlige vurdering efter skattekontrollovens § 13, og spørgsmålet om forholdet er omfattet af SSL § 35, stk. 1, nr. 6. Da baggrunden for, at straffesagen kan falde forskelligt ud i forhold til skattesagen, udspringer af straffesagens særlige karakter, har Fristudvalget imidlertid ikke fundet anledning til at anbefale ændringer i den henseende.

Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 5.

7.2.2.5.6 Hidtidig praksis er endeligt underkendt - § 35, stk. 1, nr. 7

Bemærkninger fra anden side:

Hanne Søgaard Hansen har i TfS 1999, 710 påpeget, at bestemmelsen er uklart formuleret, jf. formuleringen, at der kan ske genoptagelse ”i det omfang skatteansættelsen er en følge af, at hidtidig praksis er underkendt.....” Skatteansættelsen er netop ikke en følge af, at hidtidig praksis er underkendt, idet skatteansættelsen er foretaget i overensstemmelse med hidtidig praksis, der senere er blevet underkendt.” Bestemmelsen burde i stedet formuleres således: ”I det omfang skatteansættelsen er foretaget i overensstemmelse med en praksis, der senere er blevet endeligt underkendt ved en landsskatteretskendelse eller ved en dom”.

Skatteretsrådet har, jf. bilag 1 til betænkningen, afsnit 2.3.2.3, udtalt, at det må anses for uafklaret, hvornår fristen løber i tilfælde, hvor det er Ligningsrådet der underkender praksis

ved en bindende forhåndsbesked eller i tilfælde, hvor Ligningsrådets praksis underkendes. Rådet har anført, at fristen bør regnes fra anmodningens indgivelse.

Fristudvalgets bemærkninger:

Efter skattestyrelseslovens § 31 kan en landsskatteretskendelse indbringes for domstolene senest 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet. Når en skatte- eller afgiftspligtig efter denne bestemmelse anlægger en sag ved domstolene, foretager Skatteministeriets departement en indledende undersøgelse af, hvorvidt sagen kan forventes gennemført med et for ministeriet gunstigt resultat.

Forekommer sagen overvejende tvivlsom, anmoder Departementet Kammeradvokaten om en indstilling til sagen. Finder ministeriet på baggrund af denne indstilling samt indhentede udtalelser fra Told- og Skattestyrelsen og Landsskatteretten, at det er overvejende sandsynligt, at ministeriet ikke vil kunne vinde sagen, bliver sagen sluttet ved, at ministeriet tager bekræftende til genmæle over for den skatte- eller afgiftspligtiges påstand.

Den skattepligtige må således anlægge sag ved domstolene, uanset at det på forhånd er givet, at ministeriet vil tage bekræftende til genmæle overfor skatteydernes påstand. Ligeledes vil bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, ikke finde anvendelse i tilfælde, hvor skattemyndighederne, inden spørgsmålet er påkendt af Landsskatteretten, må erkende, at praksis ikke kan opretholdes.

Fristudvalget anbefaler, at der af procesbesparende hensyn gives skatteministeren mulighed for at opgive en sag, hvori Landsskatteretten har afsagt kendelse, inden kendelsen bliver indbragt for domstolene, hvis det på forhånd vurderes, at ministeriet vil tabe sagen. Herved undgår man at tvinge den pågældende skatte- eller afgiftspligtige til at anlægge sag for at få sin ret.

Kompetencen til at træffe beslutning om genoptagelse af sagen forudsættes henlagt til Skatteministeriets departement, ligesom det forudsættes, at Kammeradvokatens indstilling indhentes som grundlag for beslutningen om, at der skal ske genoptagelse.

Udvalget vurderer endvidere, at den foreslåede bestemmelse vil have et begrænset anvendelsesområde, men kan eksempelvis tænkes anvendt i en situationen, hvor Landsskatteretten og Told- og Skattestyrelsen er uenige om f.eks., hvorledes et afsnit i Ligningsvejledningen skal forstås, og Landsskatteretten – modsat styrelsen – i sin kendelse kommer frem til, at afsnittet skal forstås til ugunst for den skattepligtige. I den situation vil styrelsen efter forslaget kunne henstille til ministeriet, at sagen genoptages til den skattepligtiges fordel.

Samtidig anbefales det, at anvendelsesområdet for bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, udvides, således at bestemmelsen kommer til at omfatte ovennævnte situationer.

Udvalget finder tilsvarende, at genoptagelse bør kunne ske i tilfælde, hvor skattemyndighederne, uden at dette er fastslået af Landsskatteretten, må erkende, at praksis ikke kan opretholdes, således at der på baggrund af Skatteministeriets offentliggørelse af praksisændringen kan ske genoptagelse i samme omfang, som hvis spørgsmålet var

indbragt for Landsskatteretten, og myndighedernes praksis herved var underkendt.

Skatteministerens beslutning i den konkrete sag og en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet vil herved i relation til genoptagelse efter stk. 1, nr. 7, få samme virkning som en dom eller en Landsskatteretskendelse i sagen. Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til skattestyrelseslovens §§ 32, 2. pkt., og 35, stk. 1, nr. 7.

Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til skattestyrelseslovens §§ 32, 2. pkt. og 35, stk. 1, nr. 7.

Endelig er udvalget af den opfattelse, at fristen, såfremt der er tale om underkendelse af en bindende forhåndsbesked, bør regnes fra anmodningens indgivelse. Dette ses i øvrigt at være i overensstemmelse med den at styrelsen anlagte fortolkning af bestemmelsen, jf. TSS-cirkulære 2001-14, pkt. 7. Det fremgår heraf, at den underkendende dom havde taget stilling til en bindende forhåndsbesked, og dermed ikke havde taget stilling til skatteansættelsen for et bestemt indkomstår. Dette er ifølge cirkulæret ensbetydende med, at der kunne ske genoptagelse fra og med det indkomstår, der kunne have været kommet til prøvelse efter indgivelse af anmodningen om bindende forhåndsbesked. Da anmodningen herom var indgivet i 1993, kunne der herefter ske genoptagelse for indkomståret 1993 eller senere indkomstår.

7.2.2.5.7 De statslige myndigheders udnyttelse af revisionskompetence, jf. § 35, stk. 1, nr. 8

Bemærkninger fra anden side:

Bente Møll Pedersen har i TfS 1999, 562 anført, at revisionskompetencen alene bør omfatte Ligningsrådet, hvilket oprindeligt var hensigten. Tilsvarende Hans Henrik Bonde Eriksen i SpO nr. 2.2000.

Hans Henrik Bonde Eriksen har i SpO nr. 2.2000 anført, at bestemmelsen egentlig var tænkt som en revisionsbeføjelse i tilknytning til forkerte ekstraordinære nedsættelser efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7, men da dette ikke kom til at fremgå af forarbejderne, kan den formentlig ikke opretholdes i praksis.

Hans Henrik Bonde Eriksen har samme sted videre anført, at det ifølge bestemmelsens ordlyd alene er de lokale skattemyndigheders afgørelser, der kan ændres, hvilket vil sige afgørelser truffet af den kommunale skattemyndighed eller et skatteankenævn, jf. skattestyrelseslovens kap. 1. Det må derfor antages at have tvivlsom hjemmel, når det i cirkulære 116 fra 1. juli 1999 pkt. 4.3 anføres, at revisionsadgangen omfatter såvel fysiske som juridiske personer.

Hans Henrik Bonde Eriksen har endelig anført, at det alene kan være i forbindelse med nr. 7-nedsættelser, at nr. 8 suspenderer fristen, idet nr. 8 oprindeligt alene var tænkt at omfatte disse situationer.

Skatteretsrådet har, jf. bilag 1 i betænkningen, afsnit 2.3.2.4, fremført det uheldige i, at fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 3 er suspenderet, så længe der ikke foreligger en skatteansættelse, jf. ordlyden af bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8.

Rådet har anført, at for så vidt angår skatteankenævnskendelser må ”skatteansættelse” forstås som en afsagt kendelse, eftersom bemærkningerne til bestemmelsen eksplicit begrundet regler med, at Ligningsrådets revisionskompetence overfor skatteankenævnene ikke skal være bundet af de ordinære ansættelsesfrister, da ankenævnenes kendelser jævnligt foreligger efter udløbet af de ordinære ansættelsesfrister. Samme problem foreligger ikke i relation til kommunale skatteansættelser, da disse vil ligge indenfor ansættelsesfristen.

Det er af Skatteretsrådet videre anført, at skulle en kommune på et tidspunkt finde ud af, at der af en eller anden grund ikke foreligger en skatteansættelse, kan kommunen under henvisning til §§ 14, stk. 4, og 35, stk. 1, nr. 8 ved henvendelse til revisionsmyndigheden foranledige, at revisionsmyndigheden, hvis den finder anledning til at foretage revision, foretager revisionen ubundet af de almindelige ansættelsesfrister. Dette er selvsagt ikke acceptabelt, eftersom der i § 35, stk. 3, kun ligger den begrænsning, at reaktionen som udgangspunkt skal ske inden 6 måneder efter at kommunen er blevet opmærksom på forholdet.

Man kan argumentere for, at reglerne om ekstraordinær genoptagelse efter forarbejderne og deres art og udformning er centreret om tilfælde, hvor det ikke kan bebrejdes kommunen, at ansættelsen ikke er sket, men denne begrænsning er ikke kommet til udtryk i § 35, stk. 1, nr. 8, og selvom en sådan begrænsning kunne indfortolkes, må der antages stadig at være tilfælde, hvor den manglende skatteansættelse ikke kan bebrejdes kommunen, men hvor de almindelige ansættelsesfrister, en risikoafvejning og synspunktet om borgerens mulighed for at indrette sig tilsiger, at den manglende ansættelse står ved magt.

Skatteretsrådet finder herefter, at det præcist bør defineres i lovbestemmelsen, hvilket anvendelsesområde nr. 8 har, herunder at kommunen ikke har adgang til at forsøge at få revisionsmyndigheden til at foretage en ansættelse, der ikke er foretaget inden udløbet af ligningsfristen.

Rådet har endvidere anført, at det er betænkeligt, at bestemmelsen i § 35, stk. 3 formuleres som en ”komme til kundskab” bestemmelse. Der bør gælde en art identifikationsbetragtning mellem skattemyndighederne, således at revisionsmyndigheden anses at være kommet til kundskab ved den underordnede skattemyndigheds ansættelse. Bestemmelsen bør derfor formuleres således, at der gælder en frist om at ændringen skal foretages inden rimelig tid sat i forhold til skatteansættelsen/ankenævnskendelsen. En sådan bestemmelse vil harmonere bedre med, at forvaltningsretlige afgørelser opfattes som et påbud, der får virkning fra det tidspunkt, hvor det er kommet frem.

Skatteretsrådet har endelig anført, at bestemmelsen bør ændres i formuleringen fra ”har udnyttet” til ”udnytter”. Bestemmelsens nuværende affattelse kan foranledige til at tro, at der skal have været gjort brug af de statslige myndigheders kompetence til at revidere, for at de almindelige ansættelsesfrister suspenderes.

Fristudvalgets bemærkninger:

Ved fremsættelsen af L192, Folketingsåret 1998/1999 var forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, formuleret således, at genoptagelse kunne ske, i det omfang skatteansættelsen bestod i, at Ligningsrådet efter § 19 tilsidesatte en afgørelse truffet af et skatteankenævn.

Forslaget var i bemærkningerne begrundet ved, at skatteankenævnenes afgørelser jævnligt først foreligger efter udløbet af de ordinære ansættelsesfrister, hvorfor Ligningsrådets revisionskompetence overfor kommunale skatteankenævn ikke skulle være bundet af de ordinære ansættelsesfrister. Af bemærkningerne fremgår endvidere, at det er Ligningsrådets praksis, at rådet kun ændrer skatteankenævnskendelser, hvis de er urigtige og rækker ud over den konkrete sag, eller har stor provenueæssig betydning.

Ifølge den nugældende formulering af bestemmelsen, der blev indsat som et ændringsforslag efter 2. behandlingen af L192, Folketingsåret 1998/1999, kan genoptagelse imidlertid foretages i videre omfang, idet genoptagelse kan ske, i det omfang skatteansættelsen består i, at de statslige skattemyndigheder har udnyttet deres revisionskompetence efter § 14 eller § 19 til at ændre en skatteansættelse foretaget af en lokal skattemyndighed, jf. kapitel 1²⁰⁵.

Adgangen til at foretage genoptagelse efter nr. 8 er undergivet de almindelige betingelser for ekstraordinær genoptagelse, herunder reaktionsfristen i § 35, stk. 3. Ansættelsen skal således foretages inden rimelig tid efter, at den urigtige ansættelse er foretaget, idet det forudsætningsvis lægges til grund, at de statslige myndigheder bliver bekendt med ansættelsen samtidig med den skattepligtige.

Udvalget har for det første drøftet, om der overhovedet skal være hjemmel til ændring af ansættelsen ud over den ordinære ansættelsesfrist som led i udførelsen af den statslige revisionskompetence. Det er udvalgets opfattelse, at revisionen som udgangspunkt må anses for en integreret del af ansættelsen. Der bør således som hovedregel ikke gælde særlige frister herfor. Derimod må det være op til myndighederne at indrette sig, således at revisionen foretages inden for de almindelige frister. Udvalget finder endvidere ikke, at fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, er tilstrækkeligt værn for den skattepligtige.

Udvalget finder imidlertid, at der bør være adgang til ekstraordinær genoptagelse i det omfang det oprindeligt blev foreslået ved L192, Folketingsåret 1998/1999, hvorefter der kan ske ændring, såfremt ansættelsen består i, at Ligningsrådet efter § 19 tilsidesætter en afgørelse truffet af et skatteankenævn.

Behovet for en særlig hjemmel i relation til skatteankenævnskendelser beror således på, at der her er flere instanser, hvorved kendelsen fra skatteankenævnet typisk vil blive afsagt efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist. Af samme grund finder udvalget, at ekstraordinære ansættelser foretaget efter skattestyrelseslovens § 35 bør give mulighed for fristgennembrud, idet disse ligeledes i sagens natur foretages uden for den ordinære ansættelsesfrist. Endelig betyder udvalgets forslag, hvorefter den ordinære frist for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse forlænges, således at fristen svarer til myndighedernes varslingsfrist, jf. afsnit 7.2.2.2, at revision ligeledes i disse tilfælde ikke vil være mulig inden for den ordinære ansættelsesfrist, hvis anmodningen fremsættes af den skattepligtige umiddelbart inden fristens udløb. Udvalget finder på denne baggrund, at de statslige skattemyndigheders revision af ansættelsesændringer foretaget af de lokale

205 Ifølge ordlyden er alene ændringer i en ansættelse foretaget af den lokale skattemyndighed omfattet af bestemmelsen, hvorefter førstegangsansættelser som nævnt i lovens § 14, stk. 4, må anses at falde uden for anvendelsesområdet.

skattemyndigheder efter anmodning fra den skattepligtige, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, ligeledes bør omfattes af bestemmelsen.

Fristudvalget anbefaler således, at § 35, stk. 1, nr. 8, ændres, således at den alene finder anvendelse i relation til Ligningsrådets revision af skatteankenævnskendelser, samt de statslige skattemyndigheders revision af de lokale skattemyndigheders ordinære ansættelser foretaget i henhold til § 34, stk. 3, og ekstraordinære skatteansættelser foretaget efter de øvrige bestemmelser i skattestyrelseslovens § 35. De statslige skattemyndigheders udøvelse af deres revisionskompetence vil herefter uden for de nævnte tilfælde være bundet af de almindelige ansættelsesfrister i § 34.

Med henblik på, at den skattepligtige så tidligt som muligt bliver bekendt med, at ansættelsen kan blive ændret, anbefales det endvidere, at ansættelsesændringer efter bestemmelsen betinges af, at den skattepligtige inden 3 måneder efter, at skatteankenævnskendelsen er afsagt, henholdsvis ansættelsen er ændret i henhold til §§ 34, stk. 2, eller 35, underrettes om, at skatteansættelsen er under revision. Det er således udvalgets opfattelse, at underretningen af den skattepligtige inden for den angivne frist bør være en gyldighedsbetingelse i forhold til den ansættelse, der ønskes foretaget i henhold til bestemmelsen.

Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 6.

7.2.2.5.8 Fejl begået af den skatteansættende myndighed, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9.

Bemærkninger fra anden side:

Bestemmelsen er kritiseret af Hanne Søggaard Hansen i TfS 1999, 710, idet hun mener, at bestemmelsen er en skærpelse af den skattepligtiges adgang til at søge genoptagelse i tilfælde af fejl begået af den skatteansættende myndighed og derved en alvorlig forringelse af retssikkerheden. Bestemmelsen har således erstattet den tidligere meget bredere bestemmelse i dagældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 2, der gav mulighed for genoptagelse efter en individuel bedømmelse. Der er således - i modsætning hvad der tidligere var gældende - nu ikke mulighed for at bevilge genoptagelse, hvis en urigtig skatteansættelse skyldes svig fra tredjemand, eller hvis skatteyderens personlige, sociale eller økonomiske forhold eller andre årsager gør, at man må sige, at der foreligger helt særlige omstændigheder.

Det påpeges samme sted af Hanne Søggaard Hansen, at domstolene må forventes at fortolke bestemmelsen skatteydervenligt, og således fortolke udtrykket fejl lempeligt med henblik på at udfylde området for den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 2. Endelig anføres det, at det bør fremgå direkte af bestemmelsen - ikke kun af bemærkningerne - at den alene finder anvendelse til gunst for skatteyderen.

Jan Pedersen har i et svar til Folketingets skatteudvalg udtrykt beklagelse over, at det med den nye formulering ikke er muligt at kræve uhjemlet beskatning tilbagebetalt med støtte i den almindelige formueretlige berigelsesgrundsætning.

Fristudvalgets bemærkninger:

Fristudvalget har drøftet, hvilke fejl fra myndighedernes side der berettiger til

ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen, herunder hvorvidt formelle fejl er omfattet, idet det af loven alene fremgår, at der skal være tale om ”fejl”.

Af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, fremgår, at bestemmelsens anvendelsesområde som udgangspunkt er tilfælde, hvor en skatteansættende myndighed har begået en ansvarspådragende fejl. Det anføres videre, at bestemmelsen skal ses som et alternativ til erstatningssøgsmål ved domstolene, og at bestemmelsen kun kan anvendes, hvis der er tale om en fejl, der har medført en materielt urigtig ansættelse.

Det er udvalgets opfattelse, at det er uheldigt, at der ikke er fuldstændig overensstemmelse mellem lovens ordlyd og forarbejderne, idet det påpeges, at bestemmelsens anvendelsesområde er indskrænket i bemærkningerne i forhold til, hvad der kan udledes af en umiddelbar læsning af bestemmelsens ordlyd.

Udvalget anbefaler, at der skabes overensstemmelse mellem loven og bemærkningerne, således at det ikke i lovteksten angives ”fejl” og i bemærkningerne ansvarspådragende fejl.

Udvalget finder endvidere, at der kan være anledning til genoptagelse også uden for tilfælde, hvor myndighedernes fejl kan betegnes som ansvarspådragende. Det er således udvalgets opfattelse, at bestemmelsen formentlig også anvendes i praksis i tilfælde, hvor der ikke strengt taget er tale om ansvarspådragende fejl. Udvalget finder således, at genoptagelse efter bestemmelsen bør kunne ske, også 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.

Endelig anbefaler udvalget, at genoptagelse i de tilfælde, der i dag er omfattet af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, henføres under den af udvalget anbefalede sikkerhedsventil, jf. afsnit 7.2.1.2. Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8.

7.2.2.5.9 Følgenvirkning af en ændring af overdragelsessummen, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 10

Fristudvalget har ikke fundet anledning til at anbefale ændringer af bestemmelsen.

Udvalget skal i den forbindelse særligt fremhæve, at de afledte ansættelser for andre parter som hovedregel vil kunne foretages inden for 3-årsfristen eller umiddelbart herefter. Er ansættelsen vedrørende den anden part således foretaget inden for den ordinære ansættelsesfrist, og er denne ikke påklaget, vil reaktionsfristen i § 35, stk. 3, betyde, at ansættelsen skal varsles inden rimelig tid efter, at myndighederne er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet den ekstraordinære ansættelse.

Endvidere vil den skattepligtige ved skatteankenævnets behandling blive inddraget i sagen gennem partshøring. Uanset at ansættelsesændringer efter bestemmelsen således kan foretages på et senere tidspunkt end ovenfor anført, vil den skattepligtige være bekendt med, at ansættelsen af overdragelsessummen kan blive ændret som følge af en ændring af ansættelsen for den anden aftalepart. Der henvises endvidere til kapitel 4, jf. afsnit 4.2.4.2.10.

7.2.2.6 Bagatelgrænsen, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 2

Bemærkninger fra anden side:

Hanne Søgaard Hansen har i TfS 1999, 710 bemærket, at det virker stødende, at det som betingelse for genoptagelse efter nr. 9 kan kræves, at indkomstvirkningen skal være på min. 5.000 kr. førend myndigheden kan rette fejlen.

Udvalgets bemærkninger:

Bagatelgrænsen i § 35, stk. 2, omfatter enhver genoptagelse efter stk. 1 med undtagelse af genoptagelse efter nr. 10. Ifølge bemærkningerne til denne bestemmelse er baggrunden for, at bagatelgrænsen ikke skal finde anvendelse i disse tilfælde, at indkomstændringen i mange tilfælde ikke kan gøres op på genoptagelsestidspunktet.

Endvidere er 5.000 kr.'s grænsen i 35, stk. 2, knyttet til det enkelte indkomstår, således at genoptagelse er betinget af, at der er tale om en brutto indkomstændring på mindst 5.000 kr. for det enkelte indkomstår.

Det er udvalgets opfattelse, at det kan overvejes, om bagatelgrænsen bør opretholdes. Udvalget fremhæver således, at bagatelgrænsen eksempelvis kan være problematisk i periodeforskydningssager, idet det bemærkes, at bagatelgrænsen alene gælder uden for den ordinære ansættelsesfrist i § 34. Er der således tale om en forhøjelse inden for fristen i § 34 på 4.999 kr., med en heraf afledt nedsættelse udenfor fristen på 4.999 kr., kan alene forhøjelsen foretages.

Den omstændighed, at anvendelsesområdet for ansættelsesfristerne af udvalget anbefales udvidet til også at gælde arbejdsmarkedsbidrag, pensionsafkast, samt at det yderligere anbefales, at der gennemføres en harmonisering i forhold til afgiftsområdet, betyder endvidere, at bagatelgrænsen, såfremt den opretholdes, skal tilpasses det nye anvendelsesområde, hvilket kan betyde, at der bliver tale om en meget kompliceret regel.

På denne baggrund og under hensyn til den administrative byrde ved administrationen af en sådan bagatelgrænse, finder udvalget, at en ophævelse af bagatelgrænsen vil være mest hensigtsmæssigt. Udvalget anbefaler dog, i relation til den af udvalget foreslåede sikkerhedsventil, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, jf. kap. 8, at indkomstændringen kan indgå i vurderingen af, om der kan gives tilladelse til genoptagelse som følge af særlige omstændigheder. Hvis indkomstændringen således er mindre end 5.000 kr., vil dette som udgangspunkt tale for, at der ikke foreligger særlige omstændigheder, der kan begrunde, at anmodningen imødekommes. Hvis det forhold, der begrunder ansættelsens foretagelse, vedrører flere indkomstår, bør vurderingen dog foretages samlet for alle indkomstår, der er berørt, således at en indkomstændring på mindst 5.000 kr. i alt for samtlige indkomstår må anses for væsentlig.

Der henvises endvidere til afsnit 7.2.1.2.

Udvalget har endelig overvejet muligheden for indførsel af gebyr på området. Effekten heraf skulle således være, at helt ubetydelige sager og ugrundede anmodninger ville blive sorteret fra. Det er dog udvalgets opfattelse, at et gebyr er uforholdsmæssigt dyrt at administrere, hvorfor udvalget ikke kan anbefale denne løsning.

7.2.2.7 Inden rimelig tid, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3

Ifølge § 35, stk. 3, kan en ansættelse kun foretages efter stk. 1, hvis den varsles af myndighederne, eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige inden rimelig tid efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 34. § 34, stk. 3, 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Ifølge bemærkningerne, jf. L192, Folketingsåret 1998/1999, beror det på en bedømmelse af det enkelte forhold, hvad der er rimelig tid, hvorunder såvel sagens karakter, f.eks. om der er tale om en sag, hvor der eventuelt vil blive gjort strafansvar gældende, som den skattepligtiges personlige forhold, f.eks. sygdom, indgår, men normalt må der skulle reageres indenfor 6 måneder²⁰⁶.

Fristudvalget finder, at det af lovteksten direkte bør fremgå, at reaktionsfristen er 6 måneder. Af hensyn til, at der i særlige tilfælde kan være behov for at bortse fra denne frist, bør der endvidere i loven gives skatteministeren bemyndigelse til, i særlige tilfælde at give dispensation fra fristen.

De hensyn, der herefter efter en konkret vurdering af de foreliggende omstændigheder vil kunne begrunde dispensation fra 6 måneders fristen, bør endvidere være de samme hensyn, der i dag inddrages i vurderingen af, om ansøgningen er indgivet inden rimelig tid efter det tidspunkt, hvor den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes ansøgningen. Sagens karakter og den skattepligtiges personlige forhold kan herefter begrunde, at der gives dispensation.

²⁰⁶ Ligeledes Procesvejledningen 2002, afsnit G.3.2.1.

8. kapitel Udvalgets forslag til lovændringer

Forslag til

Lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love
(Ændring af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet mv.)

§ 1

I lov om skattemyndighedernes organisation og opgaver m.v. (skattestyrelsesloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 617 af 22. juli 2002, foretages følgende ændringer:

1. I § 32 indsættes efter 1. pkt. som nyt punktum:

”Skatteministeren kan ligeledes, vedrørende et spørgsmål der er påkendt af Landsskatteretten, træffe beslutning om, at sagen genoptages til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige, såfremt Skatteministeriet ikke kan forventes at opnå medhold i sagen, hvis den indbringes for domstolene.”

2. §§ 34 og 35 ophæves og i stedet indsættes:

”Ordinær skatteansættelse

§ 34. Den kommunale skattemyndighed, told- og skatteforvaltningen og Ligningsrådet kan ikke afsende varsel, som nævnt i § 3, stk. 4, om foretagelse eller ændring af en skatteansættelse, senere end den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. Skatteansættelsen skal foretages senest den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.

Stk. 2. En skattepligtig eller en klageberettiget, jf. § 22 A, stk. 1, der ønsker at få ændret sin ansættelse, skal senest den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets henholdsvis vurderingsårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Stk. 3. En skatteansættelse, der beror på en ændret bedømmelse af et afskrivningsgrundlag for et indkomstår, der ligger uden for fristerne efter denne bestemmelse, kan foretages eller ændres efter stk. 1, medmindre ansættelsen beror på et skøn.

Stk. 4. En skatteansættelse kan ikke foretages eller ændres efter stk. 1, i det omfang ansættelsen beror på en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab, der er selvangivet i et indkomstår, der ligger uden for fristerne efter denne bestemmelse.

Stk. 5. Fristerne efter stk. 1 og 2 udløber først i det 6. år efter indkomstårets udløb for

skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Stk. 6. Er den skattepligtiges indkomstår ikke sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristerne fra udløbet af det år, som indkomståret træder i stedet for.

Ekstraordinær skatteansættelse

§ 35. Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter skattemyndighedernes bestemmelse, i følgende tilfælde:

1) Der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for ansættelsen.

2) Ansættelsen er en direkte følge af en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Tilsvarende gælder, hvis ansættelsen er en direkte følge af en skatteansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, hvormed den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. § 4 i kildeskatteloven, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet.

3) En ansættelse af overdragessummen for et aktiv, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, eller afskrivningslovens § 45, stk. 3, vedrørende en anden skattepligtig, er ændret.

4) En udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskattningen af den skattepligtige. Det er en betingelse, at den danske skattemyndighed anerkender afgørelsen. Endvidere kan en skatteansættelse foretages eller ændres som følge af, at de kompetente myndigheder i Danmark og en anden stat har indgået en gensidig aftale om beskattning af den skattepligtige (mutual agreement).

5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

6) De statslige skattemyndigheder udnytter deres revisionskompetence, jf. §§ 14 og 19, til at ændre en skatteankenævnskendelse, en ordinær skatteansættelse foretaget efter anmodning fra den skattepligtige, jf. § 34, stk. 2, eller en ekstraordinær skatteansættelse foretaget efter denne paragraf. Det er en betingelse, at den skattepligtige inden 3 måneder efter skatteankenævnskendelsens afsigelse henholdsvis den lokale skattemyndigheds skatteansættelse underrettes om, at sagen er under revision.

7) Hittidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse, skatteministerens beslutning efter § 32, 2. pkt., eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 5 år forud for underkendelsen af praksis.

8) Skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af skatteansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af myndighederne, eller genoptagelsesanmodning fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 34. Skatteministeren kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 3. Et forhold i en skatteansættelse kan, hvis den skattepligtige ikke udtaler sig imod ansættelsen, ændres af en skatteansættende myndighed af de grunde, der er nævnt i stk. 1,

selv om skatteankenævnet, Ligningsrådet eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet.

Stk. 4. Krav afledt af en skatteansættelse foretaget efter stk. 1, nr. 4, 7 og 8, er ikke undergivet forældelse efter lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer.”

3. Efter § 35 A indsættes:

”Ordinær fastsættelse af afgiftstilsvaer

§ 35 B. De statslige told- og skattemyndigheder kan ikke afsende varsel om fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvaer senere end 3 år efter angivelsesfristens udløb. Fristen efter 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, såfremt ændring af afgiftstilsvaret sker ved en efterangivelse. Fastsættelsen af afgiftstilsvaret skal foretages senest 3 år og 3 måneder efter angivelsesfristens udløb. Har det betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for fastsættelsen af afgiftstilsvaret forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.

Stk. 2. En afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsvaret ændret, skal senest 3 år efter angivelsesfristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis en afgiftspligtig har afgivet en efterangivelse, men nu ønsker denne ændret.

Stk. 3. Hvis myndighederne har foretaget en skønsmæssig fastsættelse af afgiftstilsvaret efter opkrævningslovens § 4, stk. 1, forlænges fristerne efter stk. 1 og 2 med 3 måneder.

Ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaer

§ 35 C. Uanset fristerne i § 35 B, kan et afgiftstilsvaer fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige eller efter told- og skattemyndighedernes bestemmelse, i følgende tilfælde:

1) Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse, skatteministerens beslutning efter § 32, 2. pkt., eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt men endnu ikke udløbet, 5 år forud for underkendelsen af praksis.

2) Den afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

3) Skatteministeren efter anmodning fra den afgiftspligtige giver tilladelse til ændring af afgiftstilsvaret som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 2. En ændring af afgiftstilsvaret kan kun foretages efter stk. 1, hvis den varsles af myndighederne eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den afgiftspligtige inden 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen, henholdsvis den afgiftspligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 35 B. Skatteministeren kan efter anmodning fra den afgiftspligtige dispensere fra fristen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 3. Et forhold i opgørelsen af et afgiftstilsvaer kan, hvis den afgiftspligtige ikke udtaler sig imod ændringen, ændres af de grunde, der er nævnt i stk. 1, af en regional told- og skattemyndighed, selv om Told- og Skattestyrelsen eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet.

Stk. 4. Krav afledt af en ændring af afgiftstilsvaret efter stk. 1, nr. 1 og 3, er ikke undergivet forældelse efter lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer.”

4. Efter § 37 C indsættes:

”§ 37 D. Skatteministeren kan tillade, at en skattepligtig kan ændre et valg i selvangivelsen, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse af betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Stk. 2. Anmodning om tilladelse efter stk. 1 skal fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om den skatteansættelse, der begrunder anmodningen. Skatteministeren kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.”

§ 2

I lov om arbejdsmarkedsfonde, jf. lovbekendtgørelse nr. 694 af 20. august 2002 om en arbejdsmarkedsfond, foretages følgende ændringer:

1. § 15, *stk. 2*, affattes således:

”*Stk. 2.* Skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 finder tilsvarende anvendelse for bidragspligtige efter § 7, stk. 1 og 2, der begærer genoptagelse af en bidragsopgørelse, henholdsvis de statslige told- og skattemyndigheders ændring af en bidragsopgørelse. Afgørelser efter 1. pkt. kan påklages efter reglerne i § 16. Bestemmelserne i 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse for en opgørelse af den særlige pensionsopsparing til Arbejdsmarkedets Tillægspension efter denne lov, jf. ATP-lovens § 17 f.”

§ 3

I lov om beskatning af visse pensionskapitaler m.v. (pensionsafkastbeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 666 af 31. juli 2002, foretages følgende ændringer:

1. I § 27 indsættes som nyt stk. 8:

”*Stk. 8.* Medmindre andet følger af denne lov, finder skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 tilsvarende anvendelse på opgørelserne og skatteberegningerne efter §§ 20 - 25.”

§ 4

I lov nr. 149 af 10. april 1922 om Indkomstskat til Staten, som ændret senest ved lov nr. 180 af 23. marts 1995, lov nr. 427 af 14. juni 1995, lov nr. 1063 af 12. december 1996, lov nr. 1219 af 27. december 1996, lov nr. 1223 af 27. december 1996 og lov nr. 238 af 2. april 1997, foretages følgende ændringer:

1. § 42 ophæves.

§ 5

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 726 af 13. august 2001, som ændret ved lov nr. 313 af 21. maj 2002, lov nr. 403 af 6. juni 2002 og lov nr. 438 af 10. juni 2002, foretages følgende ændringer:

1. Efter § 19 indsættes:

“§ 19 A. I sager om overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13, 15, 16 og 18 samt straffelovens § 289 kan de undtagne skatter indtales under straffesagen og påkendes af retten i overensstemmelse med reglerne i retsplejelovens kapitel 89.”

§ 6

I lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v., jf. lov nr. 169 af 15. marts 2000 som ændret ved lov nr. 461 af 31. maj 2000, lov nr. 462 af 31. maj 2000, lov nr. 1029 af 22. november 2000 og lov nr. 1299 af 20. december 2000 foretages følgende ændringer:

1. I § 4, stk. 1, indsættes efter 1. pkt. som nyt punktum:

“Fastsættelsen af virksomhedens tilsvær af moms og punkt- og miljøafgifter skal være foretaget senest 3 måneder efter udløbet af afleveringsfristen.”

§ 7

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende.

Stk. 2. § 1, nr. 1, har virkning for kendelser, der er afsagt af Landsskatteretten den ... 2003 (lovforslagets fremsættelsesdato) eller senere.

Stk. 3. Den i § 1, nr. 2, nævnte affattelse af skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 har virkning for anmodninger om genoptagelse, som er indgivet den ... 2003 (lovforslagets fremsættelsesdato) eller senere. Tilsvarende har bestemmelserne virkning for foretagelse eller ændring af en ansættelse, som varsles over for den skattepligtige den ... (lovforslagets fremsættelsesdato) 2003 eller senere. Såfremt anvendelsen af lovens bestemmelser for et indkomstår er til gunst for den skattepligtige i forhold til hidtil gældende regler, kan reglerne dog først finde anvendelse på skatteansættelser for indkomståret 2000 og senere.

Stk. 4. Den i § 1, nr. 3, nævnte affattelse af skattestyrelseslovens §§ 35 B og 35 C har virkning for anmodninger om genoptagelse, som er indgivet den ... 2003 (lovforslagets fremsættelsesdato) eller senere. Tilsvarende har bestemmelserne virkning for fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvær eller efterangivelse, som varsles over for den afgiftspligtige den ... (lovforslagets fremsættelsesdato) 2003 eller senere, jf. dog stk. 5. Såfremt anvendelsen af lovens bestemmelser for en afgiftsperiode er til gunst for den afgiftspligtige i forhold til hidtil gældende regler, kan bestemmelserne dog først finde anvendelse for afgiftstilsvær, hvor angivelsesperioden udløber den 1. juli 2000 eller senere.

Stk. 5. For afgiftstilsvær, hvor angivelsesperioden er udløbet før den 1. juli 2000, kan myndighederne senest den 1. juli 2003 over for den afgiftspligtige varsle en ændring af afgiftstilsværet eller efterangivelsen til ugunst for denne efter de hidtil gældende regler. Ændringen af afgiftstilsværet eller af efterangivelsen skal være foretaget senest 1. oktober 2003, medmindre myndighederne efter den foreslåede affattelse af § 35 B, stk. 1, har imødekommet en anmodning fra den afgiftspligtige om rimelig fristforlængelse.

Stk. 6. § 1, nr. 4, har virkning for anmodninger, der indgives den ... 2003 (lovforslagets fremsættelsesdato) eller senere.

Stk. 7. Bestemmelsen i stk. 3 finder tilsvarende anvendelse på genoptagelse eller ændring af en bidragsopgørelse efter lov om arbejdsmarkedsfonde eller en opgørelse af den særlige pensionsopsparing til Arbejdsmarkedets Tillægspension efter denne lov, jf. § 2, nr. 1.

Stk. 8. Bestemmelsen i stk. 3 finder tilsvarende anvendelse på opgørelserne og skatteberegningerne efter §§ 20-25 i lov om beskatning af visse pensionskapitaler (pensionsafkastbeskatningsloven), jf. § 3, nr. 1.

Almindelige bemærkninger

1. Lovforslagets formål og baggrund

...

2. Ændring af fristerne for skatteansættelsen, jf. forslaget under § 1, nr. 1 og 2.

2.1. Gældende regler

Der er i skattestyrelsesloven fastsat frister for, hvornår en skatteansættelse kan foretages eller ændres. Med skatteansættelse forstås såvel ansættelsen af indkomst og ejendomsværdi som den skatteberegning, der skal foretages på grundlag af ansættelsen.

Den almindelige ansættelsesfrist fremgår af skattestyrelseslovens § 34, mens § 35 angiver de tilfælde, hvor en ansættelse kan foretages uden for den ordinære frist.

Ifølge skattestyrelseslovens § 34, stk. 1, kan myndighederne ikke afsende varsel om foretagelse eller forhøjelse af en skatteansættelse senere end den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb.

Ønsker den skattepligtige at få ændret sin skatteansættelse, skal den skattepligtige inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår fremlægge nye oplysninger, der kan begrunde ændringen, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2.

De i § 34, stk. 1, nævnte myndighederne kan ikke af egen drift foretage en skatteansættelse efter den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 3. Fristen kan forlænges efter anmodning fra den skattepligtige, hvis det er forbundet med uforholdsmæssige vanskeligheder for den skattepligtige at varetage sine interesser i sagen.

Fristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 3, finder ikke anvendelse på skatteberegningen. Den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen, skal, hvis beregningen foretages efter fristens udløb, foretages inden rimelig tid efter, at ansættelsen er foretaget, jf. § 34, stk. 3,

3. pkt. Er der ikke foretaget en særskilt meddelelse om skatteansættelsen ved kendelse, anses ansættelsen for foretaget på tidspunktet for årsopgørelsens udskrivning. Årsopgørelsen skal således i disse tilfælde være udskrevet inden ansættelsesfristens udløb.

Fristerne efter stk. 1 og 3 udløber først i det 6. år efter indkomstårets udløb for skatteansættelsen vedrørende kontrollerede transaktioner for skattepligtige omfattet af skattekontrollovens § 3 B, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 4.

Uden for de ordinære frister i § 34 kan en ansættelse foretages eller ændres, såfremt betingelserne i skattestyrelseslovens § 35 er opfyldt. De nugældende fristgennembrudsregler er baseret på objektive kriterier. Det er således i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-10, udtømmende angivet, i hvilke tilfælde der kan foretages en ekstraordinær skatteansættelse.

Det er endvidere en betingelse for genoptagelse efter § 35, stk. 1, nr. 1-9, at den ekstraordinære skatteansættelse indebærer en indkomstændring på mindst 5.000 kr., jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 2. Endelig kan ansættelsen alene foretages, såfremt myndighedernes varsel heraf henholdsvis den skattepligtiges genoptagelsesanmodning fremsættes inden rimelig tid efter, at det forhold, der begrunder den ekstraordinære ansættelse, er kommet til myndighedernes henholdsvis den skattepligtiges kundskab, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3.

Uanset at en højere myndighed, dvs. skatteankenævnet, Landsskatteretten eller Ligningsrådet, tidligere har truffet afgørelse om det forhold, der ønskes ændret, kan den ekstraordinære skatteansættelse foretages af den skatteansættende myndighed, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 4.

Sideløbende med ansættelsesfristerne er det krav, der er afledt af skatteansættelsen undergivet de formueretlige forældelsesregler. Statens eller kommunens krav på skatter eller afgifter af offentligretlig natur forældes herefter 5 år efter forfaldstidspunktet, jf. lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer (1908-loven), § 1, nr. 4, jf. § 2. Ligeledes er den skattepligtiges krav på for meget erlagt skat omfattet af den 5-årige forældelsesfrist, jf. § 1, nr. 6. Endelig gælder i henhold til Danske Lov 5-14-4 en 20-årig forældelsesfrist regnet fra stiftelsestidspunktet.

2.2. Lovforslaget

2.2.1. Ordinær skatteansættelse – skattestyrelseslovens § 34

De ordinære ansættelsesfrister er efter forslaget omskrevet, og strukturen er således i nogen grad ændret i forhold til den gældende bestemmelse. Herudover foreslås fristerne ændret på nedenstående punkter.

a. Forlængelse af fristen for foretagelse af en ansættelse efter anmodning fra den skattepligtige, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 34, stk. 1.

Efter den gældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 34, stk. 3, 2. pkt., kan fristen for foretagelse af en skatteansættelse forlænges efter anmodning fra den skattepligtige, i det omfang den skattepligtige påviser, at det vil være forbundet med uforholdsmæssige vanskeligheder for denne at varetage sine interesser i sagen inden for fristen.

I praksis har bestemmelsen været administreret lempeligt. Den skattepligtige har således som hovedregel fået fristen forlænget, hvis myndighederne har antaget, at det ville have betydning for den skattepligtiges mulighed for at fremskaffe nye oplysninger og dermed varetage sine interesser i sagen.

Med henblik på at skabe bedre overensstemmelse mellem bestemmelsens ordlyd og gældende praksis foreslås det, jf. forslaget til § 34, stk. 1, 4. pkt., at det fremhæves, at en anmodning fra den skattepligtige om en rimelig forlængelse af fristen skal imødekommes, hvis det har betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser i sagen.

b. Fristen for anmodning om genoptagelse fra den skattepligtige, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 34, stk. 2.

Efter *de nugældende bestemmelser* er de almindelige ansættelsesfrister efter skattestyrelseslovens § 34 forskellige for henholdsvis myndighederne og den skattepligtige. Myndighederne skal således afsende varsel om en skatteansættelse senest den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 1. Ønsker den skattepligtige derimod at få ændret sin skatteansættelse, skal anmodningen om genoptagelse fremsættes senest 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2. Den ordinære ansættelsesfrist er endvidere forlænget for myndighedernes vedkommende, for så vidt angår skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven, vedrørende kontrollerede transaktioner, således at fristen i disse tilfælde først udløber i det 6. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 4.

Uanset at fristen for den skattepligtiges indgivelse af anmodning om genoptagelse således udløber 4 måneder inden udløbet af myndighedernes ordinære ansættelsesfrist, vil myndighederne ifølge almindelige forvaltningsretlige principper i klare tilfælde være forpligtet til at foretage ændringer af ansættelsen inden for den for myndighederne gældende ansættelsesfrist, såfremt der fremkommer oplysninger, der kan begrunde en ændret ansættelse. Dette gælder således også i tilfælde, hvor oplysningerne er forelagt myndighederne af den skattepligtige efter udløbet af fristen for indgivelse af anmodning om genoptagelse.

Det foreslås på den baggrund, jf. forslaget til § 34, stk. 2, at fristen for anmodning om ordinær genoptagelse forlænges til den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, således at denne kommer til at svare til myndighedernes varslingsfrist efter § 34, stk. 1. Tilsvarende foreslås det, at § 34, stk. 4, justeres, således at denne forlængelse af ansættelsesfristen, der efter gældende ret alene gælder myndighederne, ligeledes gælder for genoptagelse efter anmodning fra den skattepligtige, jf. forslaget til § 34, stk. 5.

c. Ændret bedømmelse af grundlaget for skatteansættelsen, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 34, stk. 3 og 4.

Efter *gældende ret*, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, kan en ændret bedømmelse af grundlaget for en skatteansættelse eller et fremførselsberettiget underskud for indkomstår, der ligger uden for fristerne efter § 34, lægges til grund for en skatteansættelse, der foretages inden for fristerne efter § 34, når skatteansættelsen ikke beror på et skøn. Bestemmelsens anvendelsesområde vil eksempelvis være en ændret bedømmelse af et afskrivningsgrundlag eller et fremførselsberettiget underskud eller tab.

Det foreslås, jf. forslaget til § 34, stk. 3, at en ændret bedømmelse af et afskrivningsgrundlag for en ansættelse, der ligger uden for den ordinære ansættelsesfrist, kan lægges til grund for en skatteansættelse, der foretages inden for den ordinære ansættelsesfrist, medmindre ansættelsen beror på et skøn. Endvidere foreslås det, jf. forslaget til § 34, stk. 4, at en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab, der er selvangivet i et indkomstår, der ligger uden for fristerne efter stk. 1, ikke kan lægges til grund for en skatteansættelse, der foretages inden for den ordinære ansættelsesfrist, jf. § 34, stk. 1.

Herved videreføres den gældende § 35, stk. 1, nr. 2, dog således, at adgangen til at lægge en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab til grund afskæres, hvis den ordinære ansættelsesfrist efter § 34, stk. 1, er udløbet for det indkomstår, for hvilket den skattepligtige har selvangivet underskuddet eller tabet.

Baggrunden for den foreslåede begrænsning vedrørende underskud og tab er, at skattekontrolloven ved lov nr. 313 af 21. maj 2002 blev ændret, således at den skattepligtige nu har mulighed for at selvangive tab og underskud, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, allerede i det indkomstår, hvor tabet eller underskuddet er opstået.

Forslaget indebærer, at de almindelige ansættelsesfrister finder anvendelse, hvor et underskud eller tab er selvangivet af den skattepligtige, og der således er foretaget en ansættelse heraf. En ændret bedømmelse kan herefter ikke lægges til grund for skatteansættelsen efter udløbet af ansættelsesfristen for det indkomstår, for hvilket underskuddet eller tabet er selvangivet.

2.2.2. Ekstraordinær skatteansættelse – skattestyrelseslovens § 35

Betingelserne for ekstraordinær skatteansættelse efter skattestyrelseslovens § 35 foreslås endvidere ændret på nedenstående punkter. Herudover indeholder forslaget mindre ændringer af overvejende redaktionel karakter.

a. Ansættelsesændringer som følge af en anden skatteansættelse, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2.

Ifølge den gældende § 35, stk. 1, nr. 3, i skattestyrelsesloven kan en ansættelse foretages eller ændres, i det omfang skatteansættelsen er en følge af en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Tilsvarende kan en ansættelse foretages eller ændres ifølge den gældende § 35, stk. 1, nr. 4, som følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtiges ægtefælle.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 2, at § 35, stk. 1, nr. 3 og 4, samles i en bestemmelse, og at bestemmelsen herudover udvides til også at finde anvendelse, hvor skatteansættelsen er en direkte følge af en skatteansættelse for et selskab, der var sambeskattet med den skattepligtige, i det indkomstår ansættelsen vedrører.

b. Ændring af ansættelsen som følge af en udenlandsk skattemyndigheds afgørelse m.v., jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4.

Efter gældende ret kan skattepligtige - uafhængigt af de almindelige ansættelsesfrister - få

nedsat den skattepligtige danske indkomst som følge af en udenlandsk skattemyndigheds transfer pricing regulering vedrørende en kontrolleret transaktion, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5. Der kan dog kun gives nedsættelse i det omfang, de danske skattemyndigheder er enige med de udenlandske skattemyndigheder i, at forhøjelsen foretaget af de udenlandske skattemyndigheder er i overensstemmelse med armslængde princippet.

Bestemmelsen finder endvidere anvendelse, hvis en udenlandsk skattemyndighed undtagelsesvis har nedsat den skattepligtige indkomst, således at de kontrollerede transaktioner bliver på armslængde vilkår. En dansk skattemyndighed kan således også efter udløbet af de almindelige ansættelsesfrister - i det omfang skattemyndigheden er enig med den udenlandske skattemyndighed - foretage en tilsvarende transfer pricing forhøjelse i Danmark, således at ”dobbelt” ikke-beskatning undgås.

Der vil imidlertid også uden for området af transfer pricing reguleringer være tilfælde, hvor en afgørelse truffet af en udenlandsk skattemyndighed kan føre til dobbeltbeskatning eller ”dobbelt” ikke-beskatning af den skattepligtige.

Det foreslås derfor, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 4, at bestemmelsen udvides, således at en ændring af skatteansættelsen kan ske uden for de almindelige ansættelsesfrister i alle tilfælde, hvor ændringen er en direkte følge af, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige dog under betingelse af, at den danske skattemyndighed anerkender den udenlandske skattemyndigheds afgørelse.

Forslaget indebærer, at ændringer af skatteansættelsen til ophævelse af dobbeltbeskatning eller ”dobbelt” ikke-beskatning kan gennemføres efter udløbet af de almindelige ansættelsesfrister.

Det foreslås endvidere, at adgangen til at ændre en ansættelse uden for de almindelige ansættelsesfrister udvides til også at omfatte tilfælde, hvor ændringen af skatteansættelsen er en følge af, at de kompetente myndigheder i Danmark og en anden stat har indgået en gensidig aftale om beskatning af den skattepligtige (mutual agreement).

Herved sikres det, at en mutual agreement kan gennemføres uafhængigt af de interne ansættelses- og forældelsesfrister, selvom der ikke i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der regulerer forholdet, er indeholdt en såkaldt fristafbryderregel, hvorefter en indgået aftale skal gennemføres, uanset enhver tidsfrist i intern lovgivning i de kontraherende stater.

c. Ændring af ansættelsen som følge af Ligningsrådets eller de statslige skattemyndigheders revision, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6. Ifølge den gældende § 35, stk. 1, nr. 8, i skattestyrelsesloven kan skattemyndighederne ændre en ansættelse, i det omfang skatteansættelsen består i, at de statslige skattemyndigheder har udnyttet deres revisionskompetence efter skattestyrelseslovens § 14 eller § 19 til at ændre en skatteansættelse foretaget af en lokal skattemyndighed, jf. kap. 1.

Det foreslås, at bestemmelsen ændres, således at den alene finder anvendelse i relation til Ligningsrådets revision af skatteankenævnskendelser, samt de statslige skattemyndigheders revision af de lokale skattemyndigheders ansættelsesændringer, dels hvor ansættelsen er foretaget inden for den ordinære ansættelsesfrist efter anmodning fra den skattepligtige, jf. forslaget til § 34, stk. 2, dels hvor den lokale skattemyndigheds ansættelse er foretaget efter udløbet af de almindelige ansættelsesfrister, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35.

De ansættelser, der herefter kan ændres efter bestemmelsen, er karakteriseret ved, at de som regel foretages uden for den ordinære ansættelsesfrist efter skattestyrelseslovens § 34 eller umiddelbart inden udløbet heraf, hvormed der ikke vil være mulighed for revision af ansættelsen inden for den ordinære ansættelsesfrist. Revisionskompetencen vil således uden for de nævnte tilfælde være bundet af de almindelige ansættelsesfrister i § 34.

Endvidere foreslås det, at ansættelsesændringer efter bestemmelsen betinges af, at den skattepligtige inden 3 måneder efter, at skatteankenævnskendelsen er afsagt, henholdsvis ansættelsen er ændret i henhold til § 34, stk. 2, eller § 35, underrettes om, at skatteansættelsen er under revision.

d. Genoptagelse til fordel for den skattepligtige vedrørende spørgsmål, der er påkendt af Landsskatteretten, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 32, og ændring af ansættelsen som følge af, at hidtidig praksis er endeligt underkendt, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7.

Efter *gældende ret* kan en landsskatteretskendelse, hvorved myndighedernes afgørelse stadfæstes, anfægtes ved, at den skatte- eller afgiftspligtige anlægger sag ved domstolene. Vurderer Skatteministeriet under retssagen, at ministeriet ikke vil få medhold i sagen, afsluttes sagen ved, at ministeriet tager bekræftende til genmæle. Den skatte- eller afgiftspligtige må ligeledes anlægge sag ved domstolene, uanset at det på forhånd er givet, at ministeriet vil tage bekræftende til genmæle i sagen.

Genoptagelse efter *den gældende § 35, stk. 1, nr. 7*, i skattestyrelsesloven forudsætter ligeledes, at der foreligger en underkendende dom eller landsskatteretskendelse. Efter denne bestemmelse kan en skatteansættelse således ændres som følge af, at hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en landsskatteretskendelse eller ved en dom fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelsen af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 5 år forud for underkendelsen af praksis.

Det foreslås af procesbesparende grunde, at der indføres en adgang for skatteministeren til at beslutte, at en sag skal genoptages til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige, når det på forhånd vurderes, at Skatteministeriet vil tabe sagen, hvis sagen indbringes for domstolene af den skatte- eller afgiftspligtige, jf. forslaget til § 32, stk. 1, 2. pkt.

Med forslaget opnås, at en sag kan afsluttes på det tidligst mulige tidspunkt, og at den skatte- eller afgiftspligtige ikke tvinges til at anlægge sagen ved domstolene, hvis det på forhånd er givet, at ministeriet vil tage bekræftende til genmæle i sagen.

Samtidig foreslås det, at bestemmelsen i § 35, stk. 1, nr. 7, justeres, således at bestemmelsen også finder anvendelse i de tilfælde, hvor ministeren har truffet beslutning

om genoptagelse af en sag til fordel for den skattepligtige.

Skatteministerens beslutning i den konkrete sag vil herved i relation til genoptagelse efter § 35, stk. 1, nr. 7, få samme virkning som en dom i sagen.

Tilsvarende vil genoptagelse efter forslaget kunne ske på baggrund af en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. En sådan praksisændring vil normalt blive offentliggjort ved, at Told- og Skattestyrelsen udsender et genoptagelsescirkulære. Forslaget indebærer, at der i tilfælde, hvor skattemyndighederne må erkende, at praksis ikke kan opretholdes, på baggrund af praksisændringen kan ske genoptagelse i samme omfang, som hvis spørgsmålet var indbragt for Landsskatteretten, og myndighedernes praksis herved var underkendt.

Det forudsættes, at Kammeradvokatens indstilling indhentes som grundlag for beslutningen om genoptagelse i de angivne tilfælde.

e. Genoptagelse af ansættelsen efter anmodning fra den skattepligtige som følge af særlige omstændigheder, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8.

De *nugældende regler* for ekstraordinær skatteansættelse er baseret på objektive kriterier for gennembrud af fristen, således at det direkte af loven fremgår, i hvilke tilfælde der kan ske genoptagelse.

Det er imidlertid ikke muligt at forudse alle tilfælde, hvor omstændighederne bør give anledning til genoptagelse uden for de almindelige frister. Der er derfor behov for en bestemmelse, der kan opsamle tilfælde, hvor forholdene i særlig grad taler for, at ansættelsen ændres.

Det foreslås på denne baggrund, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige bemyndiges til at tillade en skatteansættelse ændret, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor.

Forslaget indebærer, at ændring af en skatteansættelse kan tillades efter en konkret bedømmelse af forholdene. Bestemmelsens anvendelsesområde er således tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder, der fører til, at det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive grunde i bestemmelsen.

Efter *den gældende § 35, stk. 1, nr. 9*, i skattestyrelsesloven, kan en ansættelse foretages eller ændres i det omfang, der er begået fejl af skattemyndighederne. Genoptagelse i disse tilfælde vil ligeledes være omfattet af den foreslåede bestemmelse.

f. Ophævelse af bagatelgrænsen for ekstraordinære ansættelser efter § 35.

Efter *gældende ret* er det en betingelse for foretagelse af en ekstraordinær skatteansættelse, jf. § 35, stk. 1, nr. 1-9, at ansættelsesændringen for det enkelte indkomstår indebærer en indkomståndring før fradrag på mindst 5.000 kr.

Det foreslås, at bagatelgrænsen ophæves, således at en skatteansættelse kan foretages af de i forslaget til § 35 anførte grunde, uanset størrelsen af den pågældende indkomståndring.

g. Reaktionsfristen, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 2.

Efter *gældende ret*, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, kan en ansættelse uden for de ordinære ansættelsesfrister kun foretages eller ændres, såfremt denne varsles eller anmodningen fremsættes inden rimelig tid efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af de almindelige frister. Hvad der kan anses for rimelig tid, beror på en konkret vurdering af omstændighederne, idet der dog normalt skal reageres inden 6 måneder.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35, stk. 2, at bestemmelsen justeres, således at det direkte i loven angives, at anmodningen eller varslingen af en ekstraordinær skatteansættelse skal ske inden 6 måneder. Det foreslås endvidere, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige bemyndiges til i særlige tilfælde at dispensere fra fristen.

h. Kompetencen til at foretage ekstraordinær skatteansættelse, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 3.

Efter *den gældende bestemmelse* i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, er kompetencen til at genoptage skatteansættelsen henlagt til den skatteansættende myndighed. Et punkt i en skatteansættelse kan således ændres af de grunde, der er nævnt i § 35, stk. 1, af den skatteansættende myndighed, selv om et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Ligningsrådet tidligere har truffet afgørelse om punktet.

Herved er de almindelige regler i skattestyrelsesloven fraveget, idet de lokale skattemyndigheder som hovedregel er afskåret fra at træffe afgørelse i en sag, i det omfang Ligningsrådet eller Landsskatteretten har taget stilling i sagen, jf. skattestyrelseslovens § 36.

Det må imidlertid anses for retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at det almindelige myndighedshierarki herved er fraveget. Det foreslås på denne baggrund, jf. forslaget til § 35, stk. 3, at den skatteansættende myndigheds kompetence til at foretage en ekstraordinær skatteansættelse ophæves, for så vidt angår forhold, som tidligere er afgjort af et skatteankenævn, Ligningsrådet eller Landsskatteretten i det omfang den skattepligtige i forbindelse med myndighedernes varsling af skatteansættelsen udtaler sig imod ansættelsen.

i. Formueretlig forældelse af skattekrav afledt af ekstraordinære ansættelsesændringer, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 4.

Skattekrav er omfattet af lov om forældelse af visse fordringer (1908-loven), jf. lov nr. 274 af 22. december 1908, jf. henholdsvis § 1, nr. 4, vedrørende myndighedernes krav, og § 1, nr. 6, vedrørende skatteydernes krav på tilbagebetaling af for meget erlagt skat. Der gælder herefter en 5-årig forældelsesfrist fra det tidspunkt, hvor fordringen af fordringshaveren kan kræves betalt. Herudover er skattekravet undergivet 20-års forældelse efter Danske Lov 5-14-4, der løber fra stiftelsestidspunktet for fordringen.

I de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske uden for den ordinære ansættelsesfrist, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, vil den formueretlige forældelsesfrist i en række situationer være afbrudt eller suspenderet. Det kan imidlertid forekomme, at ansættelsesfristerne giver mulighed for ændring af skatteansættelsen, mens det

underliggende skattekrav er forældet.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35, stk. 4, at det afledte skattekrav af en ansættelse foretaget efter forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4, 7 og 8, ikke undergives forældelse efter 1908-lovens regler. Kravet vil dog fortsat være undergivet den 20-årige forældelse efter Danske Lov.

3. Ændring af valg i selvangivelsen, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 37 D

Der findes i skattelovgivningen en række bestemmelser, hvorefter skatteansættelsen er afhængig af, at den skattepligtige træffer et valg i forbindelse med selvangivelsen. Udgangspunktet i disse tilfælde er, at valget er bindende for den skattepligtige, således at valget ikke senere kan ændres med virkning for skatteansættelsen.

Såfremt skattemyndighederne tilsidesætter selvangivelsen, og valget som følge heraf får uhensigtsmæssige skattemæssige virkninger for den skattepligtige, kunne den skattepligtige imidlertid ikke på tidspunktet for indgivelsen af selvangivelsen forudse de skattemæssige konsekvenser af valget, hvorfor det forekommer urimeligt at fastholde den skattepligtige herpå.

Det foreslås på den baggrund, at der indsættes en regel i skattestyrelsesloven, hvorefter skatteministeren kan tillade, at et valg i selvangivelsen kan ændres, såfremt skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse af betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige virkninger.

4. Arbejdsmarkedsfondsloven og pensionsafkastbeskatningsloven, jf. lovforslagets §§ 2 og 3.

Ifølge arbejdsmarkedsfondsloven er genoptagelse af bidragsopgørelser - bortset fra konsekvensændringer som følge af en ændret skatteansættelse - alene omfattet af de almindelige ansættelsesfrister i skattestyrelseslovens § 34. Der kan således ikke ske ekstraordinær genoptagelse af en bidragsopgørelse i henhold til skattestyrelseslovens § 35.

Der er imidlertid ikke sådanne forskelle på spørgsmål om betaling og genoptagelse af skatter og tilsvarende spørgsmål vedrørende opgørelsen af arbejdsmarkedsbidrag, der kan begrunde, at adgangen til fristgennembrud er forskellig i de to tilfælde.

Det foreslås derfor, at reglerne i skattestyrelseslovens § 35 tilsvarende finder anvendelse for genoptagelse af opgørelser vedrørende arbejdsmarkedsbidrag og den særlige pensionsopsparing til Arbejdsmarkedets Tillægspension, således at skatteansættelser og bidragsopgørelser bliver omfattet af de samme regler om ekstraordinær ansættelse.

Krav efter pensionsafkastbeskatningsloven er ikke omfattet af skattestyrelseslovens ansættelsesfrister, der herefter alene er omfattet af de formueretlige forældelsesregler. Udgangspunktet er således, at forældelsesfristen udløber 5 år efter det tidspunkt, hvor kravet af kreditor kan kræves betalt, jf. lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer (1908-loven), § 2, stk. 1. Ændringer i beskatningen kan således foretages inden 5 år efter den endelige opgørelse over pensionsafkastbeskatningen er indsendt, dvs. den 15. juli i det 6. år efter indkomstårets udløb, jf. pensionsafkastbeskatningslovens § 22, stk. 1.

Såfremt myndighederne uden for de ordinære ansættelsesfrister foretager en ændring vedrørende pensionsafkastbeskatningen, der har betydning for selskabsbeskatningen, vil skatteansættelsen kunne ændres efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1. Foretages en ændring i selskabets skatteansættelse, og har dette betydning for pensionsafkastbeskatningen, vil adgangen til ændring heraf afhænge af, om den 5-årige forældelsesfrist efter 1908-loven er udløbet.

Af hensyn til den tætte sammenhæng mellem beregningen af selskabsskat og pensionsafkastskat foreslås det, at opgørelse af pensionsafkast efter lov om beskatning af visse pensionskapitaler (pensionsafkastbeskatningsloven) omfattes af skattestyrelseslovens fristregler, jf. kapitel 4.

Forslaget indebærer, at adgangen til at foretage ændringer vedrørende krav efter pensionsafkastbeskatningsloven afkortes, således at ændringer som udgangspunkt senest kan foretages den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. Herudover kan ansættelsen ændres, såfremt betingelserne for ekstraordinær ansættelse i skattestyrelseslovens § 35 er opfyldt.

5. Ophævelse af statsskattelovens § 42 og indsættelse af hjemmel i skattekontrolloven til indtalelse af skattekrav under en straffesag, jf. lovforslagets §§ 4 og 5.

Efter den gældende bestemmelse i statsskattelovens § 42 er den, der har betalt for lidt skat, forpligtet til at efterbetale den for lidt erlagte skat. Størrelsen af det skattebeløb, der skal efterbetales, fastsættes i mangel af mindelig overenskomst af domstolene. Beløbet kan endvidere inddrives ved udpantning.

I praksis gennemføres efterbeskatningskrav i forbindelse med skattestraffesager som hovedregel i form af en skatteansættelse, jf. TSS-cirk. 1998-2, pkt. I.A.1. Skattekravet medtages imidlertid under straffesagen, når der er tale om unddragelse af selskabsskatter, hvis der findes grundlag for at rejse tiltale mod den, der ejer eller behersker selskabet, og det er tvivlsomt, om selskabet kan betale skatten. I de tilfælde anmodes politimesteren om at nedlægge påstand om, at den tiltalte pålægges solidarisk hæftelse med selskabet for den undtagne skat. Ligeledes anmodes politimesteren om at nedlægge påstand om solidarisk hæftelse i tilfælde, hvor ægtefæller eller samlevere sammen har drevet en virksomhed, og tiltalen rettes mod den af parterne, der ikke er registreret. Endelig nedlægges påstand om efterbetaling af de undtagne skatter, hvis der i tilslutning til en tiltale for en berigelsesforbrydelse efter straffelovens kapitel 28 rejses subsidiær tiltale efter skattekontrollovens §§ 13, 15 eller 16.

Den med bestemmelsen i statsskatteloven hjemlede adgang til at gennemføre efterbeskatning ved overenskomst eller i forbindelse med civile retssager anvendes ikke længere i praksis.

Det foreslås, at statsskattelovens § 42 ophæves, og at hjemlen til at indtale skattekravet under straffesagen indføres i skattekontrolloven. Forslaget indebærer, at hjemlen til at gennemføre efterbetaling efter overenskomst og i forbindelse med retssager udenfor straffesagerne bortfalder. Herved videreføres bestemmelsen i det omfang, den i praksis finder anvendelse. Der er således ikke med forslaget tilsigtet en ændring af den nugældende

praksis, hvorefter skattekravet som hovedregel gennemføres i form af en skatteansættelse, men i de i TSS-cirkulære 1998-2, jf. pkt. I.A.1.a og b, angivne tilfælde kan indtales under straffesagen.

6. Harmonisering af fristreglerne på moms- og afgiftsområdet med reglerne på skatteområdet

6.1. Gældende ret

På moms- og afgiftsområdet er det som udgangspunkt den afgiftspligtige, der foretager opgørelsen og beregningen af afgiftstilsvaret efter bestemmelserne herom i den respektive lovgivning. Der findes således ikke på afgiftsområdet et begreb svarende til begrebet skatteansættelse. De statslige told- og skattemyndigheder foretager herefter kontrol og revision af den afgiftspligtiges opgørelse af afgiftstilsvaret. Hvis det konstateres, at en virksomhed har afgivet urigtig angivelse, således af virksomheden har betalt for lidt i afgift eller fået udbetalt for meget i godtgørelse, afkræves virksomheden det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav, jf. opkrævningslovens § 5.

I henhold til opkrævningslovens § 4, stk. 1, kan de statslige told- og skattemyndigheder endvidere, hvis de ikke efter afleveringsfristens udløb har modtaget en angivelse for en afgiftsperiode, foretage en foreløbig fastsættelse af virksomhedens afgiftstilsvaret til et skønsmæssigt beløb.

Der findes ikke i den nugældende lovgivning særlige frister for at foretage ændringer af en virksomheds afgiftstilsvaret. Myndighedernes adgang til at foretage ændringer såvel som den afgiftspligtiges adgang til at søge for meget betalt afgift tilbagebetalt er herefter alene reguleret af de formueretlige forældelsesregler.

Såvel myndighedernes krav på afgifter som den afgiftspligtiges krav på tilbagebetaling af for meget erlagt afgift er omfattet af lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer (1908-loven), jf. henholdsvis § 1, nr. 4 og 6. Der gælder herefter en 5-årig forældelsesfrist, der som udgangspunkt regnes fra forfaldstidspunktet, jf. § 2, stk. 1.

De generelle regler om afregningsperioder, frister for angivelse og indbetaling, sanktioner ved forsinket eller manglende angivelse og betaling mv. fremgår af opkrævningsloven. Loven, der bl.a. finder anvendelse på moms, lønsumsafgift og punktafgifter, finder anvendelse i det omfang, der ikke i de enkelte afgiftslove er fastsat afvigende bestemmelser.

Det følger således af opkrævningslovens § 2, stk. 1, at der for hver afregningsperiode skal indgives en angivelse med de oplysninger, som følger af reglerne i den enkelte afgiftslov. Afregningsperioden er kalendermåneden. Angivelse skal indgives til myndighederne senest den 15. henholdsvis den 10. i den første måned efter udløbet af afregningsperioden, jf. § 2, stk. 2, afhængig af afgiftens karakter. Afgiften forfalder, jf. § 2, stk. 4, til betaling den 1. i den måned, hvor angivelsen skal indgives, og skal indbetales senest samtidig med angivelsesfristens udløb.

Eksempel:

Har en virksomhed kvartalsvis afregning, regnes den 5-årige forældelsesfrist for april kvartal 1994 fra den 1. juli 1994. Der vil således være indtrådt forældelse, hvis der ikke

senest den 1. juli 1999 er sket afbrydelse af forældelsesfristen.

Forældelsesfristen for den afgiftspligtiges krav på tilbagebetaling af for meget erlagt afgift løber fra det tidspunkt, hvor beløbet er betalt til myndighederne, mens begyndelsestidspunktet for myndighedernes krav vedrørende for meget tilbagebetalt moms eller afgift er tilbagebetalingstidspunktet.

Forældelsesfristen suspenderes ifølge 1908-lovens § 3, såfremt fordringshaver har været i utilregnelig uvidenhed om sit krav eller om skyldnerens opholdssted, og af denne grund har været ude af stand til at gøre sit krav gældende. Forældelsesfristen regnes da først fra det tidspunkt, hvor fordringshaveren var eller ved sædvanlig agtpågivenhed ville have været i stand til at kræve sit krav betalt.

Sideløbende med 1908-lovens 5-årige forældelsesfrist løber den 20-årige forældelse, jf. Danske Lov 5-14-4, regnet fra stiftelsen af fordringen.

6.2. Lovforslaget

Det foreslås, at fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet harmoniseres, således at der på afgiftsområdet indføres frister for fastsættelsen af afgiftstilsvar svarende til ansættelsesfristerne på skatteområdet.

De foreslåede fristregler vil finde anvendelse på fastsættelse af afgiftstilsvar efter momsloven, lønsumsafgiftsloven og diverse punkt- og miljøafgiftslove, jf. bilag 1 til opkrævningsloven.

Forslaget indebærer, at den almindelige frist for de statslige told- og skattemyndigheders adgang til af egen drift at varsle en ændring af et afgiftstilsvar og den afgiftspligtiges adgang til at fremsætte begæring om genoptagelse af afgiftstilsvaret nedsættes fra 5 år, der i dag regnes fra forfaldstidspunktet, til 3 år regnet fra angivelsesfristens udløb, jf. forslaget til *skattestyrelseslovens § 35 B*.

Ifølge forslaget kan den afgiftspligtige således allerede 3 år efter angivelsesfristens udløb som hovedregel ikke mødes med yderligere krav fra myndighedernes side. Tilsvarende må den afgiftspligtige efter udløbet af fristen indstille sig på, at ansættelsen, med mindre der foreligger ekstraordinære grunde, er endelig, således at den afgiftspligtige ikke herefter kan rejse krav om ændring og tilbagebetaling af afgiftstilsvaret.

Forslaget vil således betyde, at sager vedrørende gamle krav, der kan være en uforholdsmæssig administrativ belastning for såvel de afgiftspligtige som for myndighederne, undgås.

Der foreslås endvidere, svarende til reglerne på skatteområdet, en adgang til uden for de almindelige frister at foretage ændringer i tilfælde, hvor den sene ændring ikke kan bebrejdes henholdsvis den afgiftspligtige eller myndighederne, jf. forslaget til *skattestyrelseslovens § 35 C*. De forhold, der efter forslaget kan give grundlag for ændring af afgiftstilsvaret, svarer til forslaget til *skattestyrelseslovens § 35*, stk. 1, nr. 5, 7 og 8. De enkelte fristgennembrudsgrunde er nærmere omtalt nedenfor.

Uanset at betingelserne for genoptagelse er opfyldt, kan tilbagebetaling af afgiften være udelukket som følge af, at der er sket overvæltning af afgiften på senere led i omsætningen. Har myndighederne således opkrævet en afgift i henhold til en praksis, der bliver underkendt ved domstolene, foreligger der en ekstraordinær genoptagelsesgrund, jf. forslaget til § 35 C, stk. 1, nr. 1. Har den afgiftspligtige imidlertid overvæltet afgiften på efterfølgende led i omsætningen, hvorved den afgiftspligtige ikke har lidt et tab som følge af den opkrævede afgift, vil der efter EF-domstolens praksis ikke skulle ske tilbagebetaling af afgiften.

Ved forslaget til fristregler på afgiftsområdet er der tale om helt nye regler, idet området hidtil alene har været reguleret af de formueretlige forældelsesregler. Af denne grund er det tanken at regelsættet undergives lovovervågning med henblik på justering af reglerne, hvis der i praksis viser sig behov herfor. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvis der viser sig et behov for udvidelse af adgangen til at foretage ændringer i afgiftstilsvaret uden for den ordinære frist.

6.2.1. Den ordinære frist for fastsættelse af afgiftstilsvaret – forslaget til skattestyrelseslovens § 35 B

Det foreslås, at fristen for told- og skattemyndighedernes afsendelse af varsel om ændring af afgiftstilsvaret fastsættes til 3 år efter angivelsesfristens udløb, jf. forslaget til § 35 B, stk. 1, 1. pkt. Denne frist finder tilsvarende anvendelse, såfremt ændring af afgiftstilsvaret sker ved efterangivelse, således at efterangivelsen skal være udarbejdet inden fristens udløb, jf. forslaget til § 35 B, stk. 1, 2. pkt.

Fastsættelsen af afgiftstilsvaret skal foretages senest 3 år og 3 måneder efter angivelsesfristens udløb, jf. forslaget til § 35 B, stk. 1, 3. pkt. Fristen kan endvidere forlænges efter anmodning fra den afgiftspligtige, hvis det har betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, jf. forslaget til § 35 B, stk. 1, 4. pkt.

Det foreslås endvidere, at fristen for den afgiftspligtiges anmodning om genoptagelse af afgiftstilsvaret udløber 3 år efter angivelsesfristens udløb, jf. forslaget til § 35 B, stk. 2, svarende til myndighedernes varslingsfrist. Den afgiftspligtige skal således, hvis afgiftstilsvaret ønskes ændret, inden fristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Fristen for anmodning om genoptagelse vil ligeledes finde anvendelse, hvis den afgiftspligtige har afgivet en efterangivelse, men nu ønsker denne ændret.

Hvis den afgiftspligtige ikke har foretaget angivelse af afgiftstilsvaret inden udløbet af afleveringsfristen herfor, kan myndighederne, jf. opkrævningslovens § 4, stk. 1, foretage en skønsmæssig fastsættelse af afgiftstilsvaret. Det foreslås, jf. forslaget til § 35 B, stk. 3, at fristen efter stk. 1 og 2 i disse tilfælde forlænges med 3 måneder, svarende til fristen for myndighedernes skønsmæssige fastsættelse af afgiftstilsvaret, jf. forslaget til opkrævningslovens § 4, stk. 1, 2. pkt.

6.2.2. Ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret – forslaget til skattestyrelseslovens § 35 C

Det foreslås, at der i nærmere afgrænsede tilfælde gives adgang til genoptagelse af afgiftstilsvaret uden for den ordinære frist, jf. forslaget til § 35 C.

Bestemmelsen svarer som udgangspunkt til bestemmelsen vedrørende skatteansættelser i skattestyrelseslovens § 35. Dog er bestemmelsen, af hensyn til at der ikke i enhver henseende er parallelitet mellem skatte- og afgiftsområdet, ikke fuldstændigt overensstemmende med bestemmelsen på skatteområdet.

Ifølge forslaget er der således alene adgang til genoptagelse uden for de ordinære frister, såfremt praksis er endeligt underkendt, jf. forslaget til § 35 C, stk. 1, nr. 1, såfremt den afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at et afgiftstilsvaret er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, jf. forslaget til § 35 C, stk. 1, nr. 2, eller såfremt skatteministeren efter anmodning fra den afgiftspligtige giver tilladelse til ændring af afgiftstilsvaret som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder, jf. forslaget til § 35 C, stk. 1, nr. 3.

Det foreslås endvidere, jf. forslaget til § 35 C, stk. 2, at der som på skatteområdet knyttes en reaktionsfrist til adgangen til genoptagelse af afgiftstilsvaret efter § 35 C, stk. 1. Ændring af afgiftstilsvaret er herefter betinget af, at ændringen varsles af myndighederne inden 6 måneder efter, at den statslige told- og skattemyndighed er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 35 B. Ligeledes skal en anmodning om genoptagelse fremsættes inden 6 måneder efter, at den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder anmodningen, idet det foreslås, at skatteministeren efter anmodning fra den afgiftspligtige kan dispensere fra fristen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Ligeledes foreslås det, jf. forslagens § 35 C, stk. 3, at det som udgangspunkt afgøres af den regionale told- og skattemyndighed, hvorvidt der kan ske ændring af afgiftstilsvaret i henhold til de grunde, der er anført i § 35 C, stk. 1, uanset at Told- og Skattestyrelsen eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om det forhold, der ønskes ændret, medmindre den afgiftspligtige udtaler sig imod ændringen.

Endelig foreslås det, jf. forslaget til § 35 C, stk. 4, at krav afledt af genoptagelse af afgiftstilsvaret efter § 35 C, stk. 1, nr. 1 og 3, ikke undergives forældelse efter lov om forældelse af visse fordringer, jf. lov nr. 274 af 22. december 1908.

7. Ikrafttræden

For så vidt angår ikrafttrædelsesbestemmelsen er der taget udgangspunkt i, at de nye, forbedrede regler skal have virkning *så hurtigt som muligt*. Dette hindrer således f.eks. at knytte virkningstidspunktet for anvendelsen af de foreslåede bestemmelser i §§ 34 og 35 til skatteansættelsen for indkomståret 2003 og senere indkomstår.

I forslaget er virkningstidspunktet for hovedparten af bestemmelsernes vedkommende knyttet til *fremsettelsesdagen*.

For at hindre, at forslaget kan opfattes som værende fremsat med ”tilbagevirkende kraft” til ugunst for de skatte- og afgiftspligtige, er det i ikrafttrædelsesbestemmelsen foreslået visse begrænsninger i myndighedernes adgang til at tilbageregulere i tid samt givet den skatte- eller afgiftspligtige mulighed for at anvende de gældende regler, hvis disse stiller denne gunstigere.

Dog er det fundet rimeligt ikke at afskære afgiftsmyndighederne fra at gennemføre påtænkte afgiftsforhøjelser efter de hidtil gældende regler, hvis blot disse varsles over for den afgiftspligtige senest den 1. juli 2003 og ændringen gennemføres senest den 1. oktober 2003. Dog kan sidstnævnte frist blive udskudt, såfremt myndighederne har imødekommet en anmodning fra den afgiftspligtige om forlængelse af fristen.

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Efter skattestyrelseslovens § 31 kan en endelig administrativ afgørelse indbringes for domstolene senest 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet.

Når en skatte- eller afgiftspligtig efter denne bestemmelse anlægger en sag ved domstolene, foretager Skatteministeriets departement en indledende undersøgelse af, hvorvidt sagen kan forventes gennemført med et for ministeriet gunstigt resultat.

Forekommer sagen overvejende tvivlsom, anmoder Departementet Kammeradvokaten om en indstilling til sagen. Finder ministeriet på baggrund af denne indstilling samt indhente udtalelser fra Told- og Skattestyrelsen og Landsskatteretten, at det er overvejende sandsynligt, at ministeriet ikke vil kunne vinde sagen, bliver sagen sluttet ved, at ministeriet tager bekræftende til genmæle over for den skatte- eller afgiftspligtiges påstand.

Af procesbesparende hensyn foreslås det, at der gives skatteministeren mulighed for at opgive en sag, hvori Landsskatteretten har afsagt kendelse, inden kendelsen bliver indbragt for domstolene, hvis det på forhånd vurderes, at ministeriet vil tabe sagen. Således undgår man at tvinge den pågældende skatte- eller afgiftspligtige til at anlægge sag for at få sin ret.

Det er tanken, at skatteministeren henlægger kompetencen til at træffe beslutning efter denne bestemmelse til Skatteministeriets departement, ligesom det forudsættes, at Kammeradvokatens indstilling indhentes som grundlag for beslutningen om, at der skal ske genoptagelse.

Den foreslåede bestemmelse tænkes f.eks. anvendt i en situationen, hvor Landsskatteretten og Told- og Skattestyrelsen er uenige om f.eks., hvorledes et afsnit i Ligningsvejledningen skal forstås, og Landsskatteretten – modsat styrelsen – i sin kendelse kommer frem til, at afsnittet skal forstås til ugunst for den skattepligtige. I den situation vil styrelsen efter forslaget kunne henstille til ministeriet, at sagen genoptages til den skattepligtiges fordel.

Det er tanken, at Departementet i sådanne sager vil tage kontakt til den skatte- eller afgiftspligtige umiddelbart efter, at man af Told- og Skattestyrelsen bliver gjort opmærksom på kendelsen med henblik på at orientere den skatte- eller afgiftspligtige om, at ministeriet undersøger rigtigheden af kendelsen. Departementet vil samtidig meddele den skatte- eller afgiftspligtige, at ministeriet – for det tilfældes skyld, at ministeriet alligevel

ikke ønsker at opgive sagen - ikke vil påberåbe sig en eventuel overskridelse af fristen på 3 måneder for indbringelse af den pågældende kendelse for domstolene, såfremt kendelsen indbringes inden 1 måned fra ministeriets endelige svar til den skatte- eller afgiftspligtige.

Det må forventes, at bestemmelsens anvendelsesområde vil blive meget begrænset. Forslaget er ikke udtryk for, at der herved gives den skatte- eller afgiftspligtige en ekstra klagemulighed. En anmodning fra den skatte- eller afgiftspligtige til skatteministeren om at bringe bestemmelsen i § 32, 2. pkt., i anvendelse, vil blive betragtet som et partsindlæg, og den skatte- eller afgiftspligtige kan ikke forvente at få meddelt en længere forlængelse af indbringelsesfristen på baggrund af sin anmodning.

Det er tanken, at ministeren uddelegerer beføjelsen til at ændre ansættelsen eller afgiftstilsvaret i de sager, hvori der træffes beslutning om genoptagelse efter forslaget, til henholdsvis de skatteansættende skattemyndigheder og de regionale told- og skattemyndigheder. Dette vil fremgå af sagsudlægningsbekendtgørelsen.

Efter at det er blevet besluttet, at der skal ske genoptagelse i en konkret sag efter denne bestemmelse, underrettes den kommunale skattemyndighed eller den regionale told- og skattemyndighed om beslutningen og om baggrunden herfor. Samtidig anmodes den skatteansættende myndighed eller den regionale told- og skattemyndighed om at genoptage ansættelsen eller afgiftstilsvaret for den skatte- eller afgiftspligtige i overensstemmelse med beslutningen.

Selv om det vurderes, at de sager, som forslaget tager sigte på, i første række er sager uden vidererækkende betydning, kan det også komme på tale på forhånd at opgive sager af principiel karakter. Derfor er der i forslaget til den ændrede affattelse af skattestyrelseslovens §§ 35, stk. 1, nr. 7, og 35 C, stk. 1, nr. 1, jf. forslagets § 1, nr. 2 og 3, skabt mulighed for, at ministerens beslutning efter forslaget til § 32 kan føre til genoptagelse i tilsvarende sager i samme omfang, som hvis den pågældende sag var blevet indbragt for domstolene. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til disse bestemmelser.

Til nr. 2

Forslaget til § 34, stk. 1, er en videreførelse af den nugældende § 34, stk. 1 og 3. Der er endvidere tale om redaktionelle ændringer i forhold til de gældende bestemmelser.

Det foreslås således, jf. forslaget til § 34, stk. 1, 1. pkt., at ordlyden ændres fra “foretagelse eller forhøjelse” til “foretagelse eller ændring”, således at det tydeliggøres, at myndighederne efter bestemmelsen har hjemmel til såvel at foretage en skatteansættelse (førstegangsansættelser), herunder tilfælde, hvor behørig selvangivelse ikke foreligger, som til at ændre (forhøje eller nedsætte) en skatteansættelse, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4.

Forslaget til § 34, stk. 1, 3. pkt., er en videreførelse af bestemmelsen i den gældende § 34, stk. 3, 3. pkt., hvorefter den skatteberegning, der er en følge af skatteansættelsen, ikke er omfattet af fristen for skatteansættelsens foretagelse, jf. forslaget til § 34, stk. 1, 2. pkt. Der er ikke tilsigtet nogen ændring i den gældende retstilstand, og beregningen skal således fortsat, hvis den foretages efter fristens udløb, foretages inden rimelig tid efter, at ansættelsen er foretaget.

Forslaget til § 34, stk. 1, 4. pkt., er en videreførelse af § 34, stk. 3, 2. pkt., idet det dog foreslås, at bestemmelsen omformuleres, således at det fremhæves, at en anmodning om en rimelig forlængelse af fristen skal imødekommes, hvis det har betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser i sagen. Herved skabes bedre overensstemmelse mellem bestemmelsens ordlyd og gældende praksis. Der er ikke med forslaget tilsigtet en ændring af hidtidig praksis.

Ved vurderingen af, om en anmodning om fristforlængelse er rimelig, skal således henses til sagens kompleksitet og karakteren af de oplysninger, der kan forventes fremlagt, samt begrundelsen for at oplysningerne ikke kan fremskaffes inden for fristen.

Forslaget til § 34, stk. 2, er en videreførelse af den nugældende § 34, stk. 2, i skattestyrelsesloven, idet det dog er præciseret, at genoptagelse kan ske på baggrund af oplysninger af såvel faktisk som retlig karakter. Det er endvidere med forslaget tydeliggjort, at en skatteansættelse kan genoptages, hvis der forelægges myndighedernes oplysninger, der kan begrunde en ændring, uanset at oplysningerne ikke er nye i objektiv forstand. Afgørende er således, at oplysningerne ikke har dannet grundlag for den afgørelse, der ønskes genoptaget, og at der på baggrund af de forelagte oplysninger er anledning til at ændre skatteansættelsen.

Herudover foreslås det, at den ordinære frist for den skattepligtiges indgivelse af anmodning om genoptagelse, der efter gældende ret udløber 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, forlænges, således at fristen tilsvarende myndighedernes ordinære ansættelsesfrist efter § 34, stk. 1, dvs. den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb.

Baggrunden herfor er, at myndighederne ifølge almindelige forvaltningsretlige principper i klare tilfælde må anses at være forpligtede til at foretage ansættelsesændringer inden for myndighedernes ansættelsesfrist, såfremt der fremkommer oplysninger, der kan begrunde en ændret afgørelse. Dette gælder således også, hvis oplysningerne er forelagt myndighederne af den skattepligtige efter udløbet af fristen for indgivelse af genoptagelsesansøgning.

Med forslaget er det således præciseret, at der er parallelitet mellem fristen for henholdsvis myndighederne og den skattepligtige.

Det foreslås, jf. forslaget til § 34, stk. 3, at en skatteansættelse, der beror på en ændret bedømmelse af et afskrivningsgrundlag for et indkomstår, der ligger uden for den ordinære ansættelsesfrist, kan foretages eller ændres efter stk. 1, med mindre ansættelsen beror på et skøn.

Er et afskrivningsgrundlag således ansat forkert, kan det korrekte afskrivningsgrundlag, medmindre ansættelsen beror på et skøn, lægges til grund for skatteansættelsen inden for den ordinære ansættelsesfrist, jf. § 34, stk. 1.

Herved videreføres den gældende § 35, stk. 1, nr. 2. Dog foreslås det, jf. forslaget til § 34, stk. 4, at myndighedernes adgang til at lægge en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab til grund afskæres, såfremt underskuddet eller

tabet er selvangivet for et indkomstår, der ligger uden for de ordinære frister, jf. § 34, stk. 1. Herved opnås, at en skatteansættelse ikke behandles forskelligt afhængig af, om komponenterne i ansættelsen indgår i en positiv eller negativ indkomstansættelse.

Den skattepligtige har endvidere i dag mulighed for at selvangive tab og underskud, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, allerede i det indkomstår, hvor tabet eller underskuddet er opstået, jf. skattekontrollovens § 1, stk. 1, 3. pkt. Foretager den skattepligtige ikke selvangivelse af underskuddet eller tabet inden dette udnyttes til fradrag i indkomsten, vil underskuddet eller tabet indgå i skatteansættelsen for det år, hvor underskuddet eller tabet udnyttes. Uanset på hvilket tidspunkt underskuddet eller tabet selvangives, indebærer det, at den skatteansættende myndighed foretager en ansættelse af underskuddet eller tabet, der kan påklages i det ligningsmæssige klagesystem.

Forslaget indebærer, at en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab kun kan lægges til grund for skatteansættelsen, såfremt ændringen varsles inden for fristerne i forslaget § 34, stk. 1, dvs. inden den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det indkomstår, for hvilket underskuddet eller tabet er selvangivet. Underskud eller tab skal således lignedes inden for den ordinære ansættelsesfrist for det indkomstår, for hvilket underskuddet eller tabet er selvangivet, og bedømmelsen kan herefter ikke ændres med virkning for skatteansættelsen.

Er et underskud eller tab eksempelvis medtaget i selvangivelsen for år 0, kan bedømmelsen heraf ikke ændres senere end den 1. maj/1. august i år 4. Udnyttes underskuddet eller tabet først efter udløbet af de ordinære frister, f.eks. i år 5, vil fristen for ændring af skatteansættelsen som følge af en ændret bedømmelse af underskuddet eller tabet således være sprunget.

Forslaget har alene betydning for adgangen til at lægge en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab til grund for skatteansættelsen. Ændres således eksempelvis afståelsessummen for et aktiv som følge af, at en betingelse i overdragelsesaftalen er indtrådt, vil dette være en ændring i grundlaget for ansættelsen, der er omfattet af forslaget til § 35, stk. 1, nr. 1.

Ved forslaget til § 34, stk. 5, foreslås det, tilsvarende forslaget til § 34, stk. 2, at bestemmelsen justeres, således at fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse kommer til at svare til myndighedernes ansættelsesfrist.

Myndighedernes ordinære ansættelsesfrist for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, udløber således efter den gældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 34, stk. 4, først i det 6. år efter indkomstårets udløb. Forslaget indebærer, at denne frist ligeledes gælder for genoptagelse efter anmodning fra den skattepligtige.

Der henvises endvidere til bemærkningerne til forslaget til § 34, stk. 2.

Forslaget under § 35, stk. 1, nr. 1, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 1, i skattestyrelsesloven, idet det dog er tydeliggjort, at en ekstraordinær ansættelse kan foretages efter bestemmelsen, hvor der er tale om ændringer i relation til det privatretlige

eller offentligretlige grundlag for skatteansættelsen.

Det er en forudsætning for bestemmelsens anvendelse, at skatteansættelsen er i overensstemmelse med gældende periodiseringsprincipper. Er der således ikke selvstændig hjemmel til periodisering tilbage i tid, vil bestemmelsen ikke finde anvendelse.

Er der eksempelvis tale om bestridte krav, skal disse som hovedregel først medregnes ved indkomstopgørelsen for det år, hvor tvisten er endeligt afgjort. Da kravet herefter ikke skal henføres til et tidligere indkomstår, bliver det ikke aktuelt af foretage en ekstraordinær skatteansættelse. Derimod vil bestemmelsen finde anvendelse, hvis der er hjemmel til periodisering af eksempelvis renter efter et påløbsprincip. Der vil i den situation kunne være tale om en ændring af grundlaget for skatteansættelsen for et tidligere indkomstår, hvorefter bestemmelsen vil finde anvendelse.

Endvidere finder bestemmelsen eksempelvis anvendelse, hvor det efterfølgende konstateres, at en indkomst er udbetalt med urette og således er pålagt tilbagebetalt, f.eks. studiestøtte eller dagpenge, hvor en erstatningssum eller renter heraf efterfølgende tillades tilbagefordelt skattemæssigt på de indkomstår, som erstatningen eller renterne vedrører, hvor en afgift til det offentlige, for hvilken der er fradragsret, først efterfølgende fastsættes endeligt med deraf følgende regulering af fradraget i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, f.eks. realrenteafgift, moms eller told, hvor der foretages betalingskorrektion i henhold til ligningslovens § 2, stk. 4, hvor der gives tilladelse til omgørelse, jf. skattestyrelseslovens § 37 C, hvor et skatteforbehold bliver aktuelt, jf. skattestyrelseslovens § 37 B, eller hvor der er foretaget en ændring af en ejendomsvurdering.

Forslaget til § 35, stk. 1, nr. 2, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 3 og 4, idet det herudover foreslås, at bestemmelsen udvides til også at finde anvendelse, hvor skatteansættelsen er en direkte følge af en skatteansættelse for et andet selskab, der var sambeskattet med den skattepligtige i det indkomstår, ansættelsen vedrører.

Det er endvidere med forslaget præciseret, at bestemmelsen alene finder anvendelse, såfremt konsekvensændringen (den sekundære ansættelse) er en direkte følge af den anden skatteansættelse (den primære ansættelse).

Bestemmelsen vil herefter finde anvendelse, hvor skattemyndighederne forhøjer en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige, dennes ægtefælle eller et sambeskattet selskab med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes. Ligeledes vil bestemmelsen finde anvendelse, såfremt den skattepligtige, dennes ægtefælle eller et selskab, der er sambeskattet med den skattepligtige, begærer nedsættelse af ansættelsen med den følge, at skatteansættelsen for et indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal forhøjes.

Bestemmelsen finder derimod ikke anvendelse, såfremt en forhøjelse af skatteansættelsen for et indkomstår, der ligger inden for de almindelige ansættelsesfrister, giver anledning til forhøjelse af en skatteansættelse vedrørende et indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister.

Det vil heller ikke være en direkte følge, hvis skattemyndighederne f.eks. ved ligningen af indkomståret 2001 forhøjer skatteansættelsen med et beløb, som ved en senere landsskatteretskendelse viser sig korrekt at skulle henføres til indkomståret 1997. I dette tilfælde kan bestemmelsen ikke anvendes til i stedet af foretage forhøjelsen for 1997, idet dette år er forældet, medmindre andre fristgennembrudsgrunde kan gøres gældende.

Forslaget til § 35, stk. 1, nr. 3, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 10, i skattestyrelsesloven.

Med forslaget til § 35, stk. 1, nr. 4, videreføres den gældende § 35, stk. 1, nr. 5, hvorefter ændringer i skatteansættelsen kan foretages uden for de almindelige ansættelsesfrister vedrørende kontrollerede transaktioner mellem parter som nævnt i § 3 B i skattekонтроlloven.

Det foreslås herudover, at anvendelsesområdet for bestemmelsen udvides i forhold til den gældende § 35, stk. 1, nr. 5, således at ændringer af skatteansættelsen kan foretages i alle tilfælde, hvor ændringen er en direkte følge af, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige under betingelse af, at den danske skattemyndighed anerkender den udenlandske myndigheds afgørelse.

Den foreslåede udvidelse af bestemmelsen vil sikre, at en skattepligtig - i tilfælde, hvor en dansk skattemyndighed konstaterer, at der foreligger dobbeltbeskatning - kan få ændret skatteansættelsen efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, uden at det vil være nødvendigt at gennemføre en for både skatteyder og myndigheder tidskrævende gensidig aftaleprocedure med det ene formål at skabe hjemmel for fristgennembrud.

Tilsvarende anvendelsesområdet for den nugældende § 35, stk. 1, nr. 5, vil den danske skattemyndighed ligeledes kunne foretage en ekstraordinær skatteansættelse, hvis myndigheden undtagelsesvis konstaterer, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der ellers ville føre til dobbelt ikke-beskatning.

Forslaget indebærer eksempelvis, at en ansættelsesændring, der er en følge af, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet afgørelse om beskatning af et sambeskattet selskab, kan gennemføres efter udløbet af de almindelige ansættelsesfrister. En lempelsesberegning for et dansk selskab, som er sambeskattet med et datterselskab i USA og har fået credit for datterselskabets betalte skatter i USA, vil således kunne genoptages og ændres efter udløbet af de almindelige ansættelsesfrister, hvis de amerikanske skatter senere tilbagebetales som følge af carry back regler.

Endvidere foreslås det, at der uafhængigt af de almindelige ansættelsesfrister kan foretages sådanne ændringer af skatteansættelsen, der er en følge af, at de kompetente myndigheder i Danmark og en anden stat ved anvendelse af den gensidige aftaleprocedure i en dobbeltbeskatningsoverenskomst har indgået en gensidig aftale om beskatning af den skattepligtige (mutual agreement).

Anvendelse af den gensidige aftaleprocedure i en konkret skattesag, jf. modelkonventionens art. 25, stk. 2, 1. pkt., forudsætter, at den skattepligtige har indbragt

sin sag for den kompetente myndighed med indsigelse om, at foranstaltninger truffet af en eller begge de kontraherende stater for ham har medført, eller vil medføre beskatning, som ikke er i overensstemmelse med den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis den kompetente myndighed finder, at indsigelsen er begrundet, og hvis den ikke selv kan nå til en løsning, vil myndigheden således søge at indgå en aftale med den anden kompetente myndighed med henblik på at ophæve den overenskomststridige beskatning.

Efter dansk ret vil en fristafbryderregel i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. modelkonventionens art. 25, stk. 2, 2. pkt., tilsidesætte såvel skattestyrelseslovens almindelige frister som de formueretlige forældelsesfrister. Den foreslåede bestemmelse vil efter sit indhold og funktion træde i stedet for en sådan fristafbryderregel. Forslaget skal således ses i sammenhæng med forslaget til § 35, stk. 4, hvorefter krav afledt af en skatteansættelse efter den foreslåede bestemmelse ikke vil være undergivet forældelse efter 1908-loven.

Bestemmelsen vil herefter finde anvendelse, hvor en aftale er indgået efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som ikke indeholder en regel svarende til modelkonventionens art. 25, stk. 2, 2. pkt. Det er dog i tilfælde, hvor en ensidig dansk gennemførelse af aftalen vil føre til dobbelt ikke-beskatning, en forudsætning for anvendelsen af bestemmelsen, at den anden stat gennemfører aftalen i samme omfang som Danmark.

Forslaget til *§ 35, stk. 1, nr. 5*, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 6, i skattestyrelsesloven. Bestemmelsen indebærer, at myndighedernes ansættelsesfrist efter § 34, stk. 1, suspenderes, såfremt den skattepligtige eller dennes repræsentant forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at en skatteansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Bestemmelsen finder alene anvendelse i forbindelse med ansættelser, der foretages på myndighedernes initiativ. Fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen suspenderes derimod ikke efter bestemmelsen.

Vurderingen af, om der foreligger grov uagtsomhed eller forsæt efter den foreslåede bestemmelse, er identisk med vurderingen i forhold til de tilsvarende begreber i skattekontrolloven. Bestemmelsen finder således kun anvendelse i tilfælde, hvor der foreligger et strafbart forhold, jf. skattekontrollovens afsnit III. Bestemmelsens anvendelse er imidlertid ikke betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den skattepligtige. Uanset at der således ikke er rejst en straffesag, eller der eventuelt er sket frifindelse i denne, kan bestemmelsen således finde anvendelse, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile skattesag.

Forslaget til *§ 35, stk. 1, nr. 6*, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 8, men det foreslås, at bestemmelsen ændres, således at den alene finder anvendelse i relation til Ligningsrådets udøvelse af sin revisionskompetence overfor skatteankenævnskendelser og de statslige skattemyndigheders revision af ansættelsesændringer foretaget af de lokale skattemyndigheder efter § 34, stk. 2, eller efter en af de øvrige ekstraordinære genoptagelsesgrunde i skattestyrelseslovens § 35.

Forslaget indebærer, at udøvelsen af de statslige skattemyndigheders revisionskompetence uden for de nævnte tilfælde – det vil sige, hvor den lokale skattemyndigheds ansættelse er foretaget inden for den ordinære ansættelsesfrist af egen drift – er bundet af de almindelige ansættelsesfrister i § 34.

Det foreslås endvidere, at foretagelse eller ændring af en skatteansættelse efter bestemmelsen betinges af, at den skattepligtige inden 3 måneder efter, at skatteankenævnskendelsen er afsagt, henholdsvis ansættelsen er ændret i medfør af §§ 34, stk. 2, eller 35, underrettes om, at skatteansættelsen er under revision. Underretning inden for fristen er herefter en betingelse for gyldigheden af den skatteansættelse, der foretages efter den foreslåede bestemmelse. Herved sikres det, at den skattepligtige så tidligt som muligt bliver bekendt med, at afgørelsen kan blive ændret.

Forslaget til § 35, stk. 1, nr. 7, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 7, men det foreslås, at bestemmelsen justeres, således at den også finder anvendelse *dels* i tilfælde, hvor ministeren har truffet beslutning om, at et spørgsmål, der er påkendt af Landsskatteretten, skal genoptages til fordel for den skattepligtige, jf. forslaget til § 32, 2. pkt., *dels* i tilfælde, hvor skattemyndighederne, forinden at Landsskatteretten har påkendt spørgsmålet, træffer beslutning om ændring af praksis.

Forslaget skal således ses i sammenhæng med forslaget til skattestyrelseslovens § 32, 2. pkt., jf. lovforslagets § 1, nr. 1.

Forslaget indebærer, at der på baggrund af ministerens beslutning vil kunne ske genoptagelse fra og med det indkomstår, den sag, der resulterede i underkendelse af hidtidig praksis, vedrører, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt men endnu ikke udløbet, 5 år forud for underkendelsen af praksis.

Det sikres herved, at sager tilsvarende den, der er genoptaget efter ministerens beslutning, kan genoptages i samme omfang, som hvis sagen var indbragt for domstolene af skatteyder, og hidtidig praksis i den forbindelse var blevet underkendt.

Tilsvarende kan genoptagelse efter forslaget ske på baggrund af en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. Forslaget indebærer, at der i tilfælde, hvor skattemyndighederne, forinden at Landsskatteretten har påkendt spørgsmålet, må erkende, at praksis ikke kan opretholdes, på grundlag af praksisændringen kan ske genoptagelse i samme omfang, som hvis spørgsmålet var indbragt for Landsskatteretten, og myndighedernes praksis herved var underkendt.

Det er endvidere med forslaget tydeliggjort, at bestemmelsen alene finder anvendelse til gunst for den skattepligtige. Myndighederne kan således ikke foretage eller ændre en skatteansættelse på grundlag af en underkendelse af hidtidig praksis, hvis genoptagelse af ansættelsen samlet set vil være til skade for den skattepligtige.

Under forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, foreslås det, at skatteministeren bemyndiges til at tillade en skatteansættelse ændret efter anmodning fra den skattepligtige, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor.

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.

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 indkomstår 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.

Efter forslaget tilkommer kompetencen til at tillade ansættelsen ændret skatteministeren. Det er hensigten, at skatteministeren henlægger kompetencen til de regionale told- og skattemyndigheder med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen dog således, at Told- og Skattestyrelsen tillægges kompetencen i sager, hvor Ligningsrådet eller Told- og Skattestyrelsen er skatteansættende myndighed.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35, stk. 2, at det direkte i loven angives, at anmodningen eller varslingen af den ekstraordinære ansættelse skal ske inden 6 måneder. Det foreslås endvidere, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige bemyndiges til i særlige tilfælde at dispensere fra fristen.

Der kan således efter en konkret vurdering af de foreliggende omstændigheder, herunder sagens karakter og den skattepligtiges personlige forhold, gives dispensation, således at en anmodning om genoptagelse behandles, uanset at denne er indgivet mere end 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder den ekstraordinære ansættelse.

Under forslaget til § 35, stk. 3, foreslås det at ophæve den skatteansættende myndigheds kompetence til at foretage en ekstraordinær skatteansættelse, uanset at et skatteankenævn, Ligningsrådet eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet, såfremt den skattepligtige udtaler sig imod ansættelsen.

Forslaget indebærer, at den skatteansættende myndighed ikke kan foretage en ansættelse af de i § 35, stk. 1, anførte grunde vedrørende forhold, som tidligere er afgjort af et skatteankenævn, Ligningsrådet eller Landsskatteretten, hvis den skattepligtige på baggrund af myndighedernes agterskrivelse, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, udtaler sig imod ansættelsesændringen.

Udtaler den skattepligtige sig derimod ikke imod ansættelsen, eller imødekommer skatteansættelsen fuldt ud den skattepligtiges anmodning om genoptagelse, kan den skatteansættende myndighed som hidtil foretage eller ændre en skatteansættelse, selv om skatteankenævnet, Ligningsrådet eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse vedrørende det forhold, der ønskes ændret.

Under forslaget til § 35, stk. 4, foreslås det, at det afledte skattekrav af en ekstraordinær skatteansættelse foretaget efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4, 7 og 8, ikke undergives forældelse efter lov om forældelse af visse fordringer (1908-loven), jf. lov nr. 274 af 22. december 1908.

I de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske uden for den ordinære ansættelsesfrist, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, vil den formueretlige forældelsesfrist allerede efter gældende ret i en række situationer være afbrudt eller suspenderet. Den formueretlige forældelse vil således i praksis være uden betydning, for så vidt angår ekstraordinær genoptagelse efter de gældende regler i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, 2, 6, 7 og 9.

Det kan imidlertid forekomme, at ansættelsesfristerne giver mulighed for ændring af skatteansættelsen, mens det underliggende skattekrav er forældet. Skattekravet kan således være forældet efter de formueretlige forældelsesregler i forbindelse med konsekvensændringer som følge af en ansættelse vedrørende et andet indkomstår eller vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3 og 4, eller ændringer som følge af en udenlandsk myndigheds ændring vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 35, stk. 1, nr. 5. Endelig kan det underliggende skattekrav være forældet, uanset at myndighederne kan foretage en ansættelse efter § 35, stk. 1, nr. 8, som led i myndighedernes revisionskompetence, eller hvor den ekstraordinære ansættelse er foretaget efter § 35, stk. 1, nr. 10.

Forslaget indebærer, at den 5-årige forældelsesfrist efter lov om forældelse af visse fordringer (1908-loven), jf. lov nr. 274 af 22. december 1908, i tilfælde, hvor en ekstraordinær skatteansættelse kan foretages efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 4, 7 og 8, ikke vil kunne afskære et krav afledt heraf, hverken for den skattepligtige eller myndighederne. Kravet vil herefter alene være undergivet den 20-årige forældelse efter Danske Lov 5-14-4.

For så vidt angår krav afledt af ekstraordinær genoptagelse efter forslaget til § 35, stk. 1, nr. 7, er der tale om en præcisering i forhold til gældende praksis, hvorefter tilbagebetalingskrav som følge af underkendelse af hidtidig praksis ikke undergives formueretlig forældelse efter 1908-loven.

Krav afledt af en skatteansættelse foretaget i henhold til forslaget til § 35, stk. 1, nr. 4, udgør krav som følge af en skatteansættelse foranlediget af en udenlandsk myndigheds afgørelse eller en gensidig aftale om beskatning indgået af de danske myndigheder og en anden stat.

Den ved § 35, stk. 1, nr. 4, foreslåede bestemmelse finder blandt andet anvendelse, hvor en aftale er indgået efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som ikke indeholder en fristafbryderregel svarende til modelkonventionens art. 25, nr. 2, 2. pkt.

Efter dansk ret vil en sådan fristafbryderregel i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. modelkonventionens art. 25, nr. 2, 2. pkt., tilsidesætte såvel skattestyrelseslovens almindelige frister som forældelsesfristen efter 1908-loven. Da bestemmelsen således efter sit indhold og funktion træder i stedet for en sådan fristafbryderregel, foreslås det, at krav afledt af en skatteansættelse foretaget i henhold til forslaget til § 35, stk. 1, nr. 4, tilsvarende ikke undergives forældelse efter 1908-loven.

Endelig foreslås det, at krav afledt af, at skatteministeren giver tilladelse til ændring af skatteansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, ikke undergives den 5-årige forældelsesfrist efter 1908-loven.

Den 5-årige forældelsesfrist vil herefter i realiteten alene have betydning i relation til krav afledt af en skatteansættelse foretaget efter forslaget til § 35, stk. 1, nr. 2, 3 og 6, idet fristen som følge af utilregnelig uvidenhed hos fordringshaver normalt vil være suspenderet i tilfælde omfattet af forslaget til § 35, stk. 1, nr. 1 og 5, jf. 1908-lovens § 3.

Til nr. 3.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35 B, at der indføres en frist for de statslige told- og skattemyndigheders adgang til at ændre et afgiftstilsvare og for den afgiftspligtiges anmodning om genoptagelse med henblik på nedsættelse eller ophævelse af afgiftstilsvaret, svarende til den ordinære frist for skatteansættelser, jf. skattestyrelseslovens § 34.

Ifølge forslagens § 35 B, stk. 1, 1. pkt., kan de statslige told- og skattemyndigheder således senest 3 år efter angivelsesfristens udløb afsende varsel om ændring af afgiftstilsvaret. Varslet skal som hidtil fremsendes til den afgiftspligtige i form af et forslag til afgørelse vedrørende fastsættelsen af afgiftstilsvaret med tilhørende sagsfremstilling.

Der er ikke på afgiftsområdet identiske afregningsperioder for alle afgiftspligtige. Angivelsesfristen varierer endvidere afhængig af afgiftens karakter, men er normalt den 10. eller den 15. i måneden efter afgiftsperiodens udløb, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 2. Er angivelsesfristen således den 15. i måneden efter afgiftsperiodens udløb, vil fristen udløbe 3 år efter den 15. i måneden efter afgiftsperiodens udløb.

Forslaget indebærer, at myndighederne ikke efter fristens udløb kan afsende varsel om ændring af afgiftstilsvaret til den afgiftspligtige. Fastsættelsen af afgiftstilsvaret for en afgiftsperiode er således efter udløbet af fristen som udgangspunkt endelig, og den afgiftspligtige kan ikke, medmindre der foreligger en ekstraordinær fristgennembrudsgrund, jf. forslaget til § 35 C, blive mødt med yderligere afgiftskrav vedrørende den pågældende afgiftsperiode.

Det forhold, at de statslige told- og skattemyndigheder i henhold til opkrævningslovens § 12, stk. 3, har foretaget udbetalingskontrol i forbindelse med modtagelsen af en virksomheds indsendelse af en negativ angivelse, udelukker ikke, at myndighederne inden for den ordinære frist kan foretage en ændring af afgiftstilsvaret for den afgiftsperiode, der udløste den negative angivelse.

På moms- og afgiftsområdet sker en del ændringer af afgiftstilsvare endvidere i form af efterangivelser. Muligheden for anvendelse af en efterangivelse består i lige så lang tid, som myndighederne kan foretage ændring af afgiftstilsvaret, det vil sige indtil udløbet af fristen i § 35 B, stk. 1, 1. pkt., jf. forslaget til § 35 B, stk. 1, 2. pkt.

Det foreslås endvidere, jf. forslaget til § 35 B, stk. 1, 3. pkt., at fastsættelsen af afgiftstilsvaret skal foretages senest 3 år og 3 måneder efter angivelsesfristens udløb, dvs. 3 måneder efter varslingsfristens udløb. Denne frist svarer til ansættelsesfristen på skatteområdet, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 34, stk. 1, 2. pkt. Fristen for fastsættelse af afgiftstilsvaret kan forlænges efter anmodning fra den afgiftspligtige, således at en anmodning om en rimelig fristforlængelse skal imødekommes, hvis det har betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, jf. forslaget til § 35 B, stk. 1, 4. pkt.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35 B, stk. 2, at der indføres en frist for den afgiftspligtiges indgivelse af anmodning om genoptagelse af afgiftstilsvaret svarende til myndighedernes

varslingsfrist, jf. forslaget til § 35 B, stk. 1. Den afgiftspligtige skal således senest 3 år efter angivelsesfristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde den ønskede ændring.

Bestemmelsen svarer til bestemmelsen vedrørende den skattepligtiges adgang til fremsættelse af anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 34, stk. 2.

Det er de statslige told- og skattemyndigheder, der afgør, om genoptagelsesansøgningen skal imødekommes. Et afslag på genoptagelse kan endvidere påklages administrativt på samme måde som en klage over opgørelsen af afgiftstilsvaret.

Har den afgiftspligtige afgivet en efterangivelse, vil muligheden for at trække denne tilbage og anmode myndigheden om at træffe afgørelse med klageadgang ligeledes bestå indtil udløbet af fristen for genoptagelse i § 35 B, stk. 2, 1. pkt., jf. forslaget til § 35 B, stk. 2, 2. pkt. Fristen regnes fra udløbet af angivelsesfristen, uanset hvornår den afgiftspligtige virksomhed har afgivet efterangivelsen.

Det er tilstrækkeligt for overholdelse af fristen for genoptagelse, at anmodningen er fremsat inden fristens udløb. Selvom de statslige told- og skattemyndigheders afgørelse følger efterangivelsen, og dermed pålægger den afgiftspligtige en forhøjelse af afgiftstilsvaret i forhold til den oprindelige angivelse, kan de statslige told- og skattemyndigheders afgørelse således træffes efter udløbet af 3-års fristen i forslagens § 35 B, stk. 1 og 2.

Der henvises endvidere til bemærkningerne til forslaget til skattestyrelseslovens § 34, stk. 2.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35 B, stk. 3, at fristen efter stk. 1 og 2, hvor den afgiftspligtige ikke har afleveret en angivelse af afgiftstilsvaret inden for angivelsesfristen, og myndighederne derfor har foretaget en foreløbig fastsættelse af afgiftstilsvaret, jf. opkrævningslovens § 4, stk. 1, forlænges med 3 måneder.

Forslaget skal ses i sammenhæng med forslaget til ændring af opkrævningsloven, jf. forslagens § 6, hvorefter det foreslås, at der indføres en 3-måneders frist for myndighedernes foreløbige fastsættelse af afgiftstilsvaret regnet fra udløbet af angivelsesfristen. Forlængelsen af varslings- og genoptagelsesfristen svarer således til denne frist, hvorved 3-års fristen for henholdsvis varslings- og genoptagelse, jf. forslaget til § 35 B, stk. 1 og 2, regnes fra udløbet af fristen for den foreløbige fastsættelse af afgiftstilsvaret.

Under forslaget til § 35 C foreslås en række undtagelser fra de ordinære frister efter § 35 B. Der er således tale om tilfælde, hvor den afgiftspligtige eller myndighederne er uden skyld i, at opgørelsen er foretaget forkert.

Den foreslåede bestemmelse svarer til skattestyrelseslovens § 35 vedrørende ekstraordinære skatteansættelser. Dog er det antaget, at kun en del af de genoptagelsesgrunde, der gælder på skatteområdet, er relevante på afgiftsområdet. Fristgennembrud kan således alene ske efter den foreslåede bestemmelse i tilfælde svarende til forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5, 7 og 8.

Efter forslaget til § 35 C, stk. 1, nr. 1, kan ændring ske uden for den ordinære ansættelsesfrist, hvis hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse, skatteministerens beslutning efter § 32, 2. pkt., eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet.

Forslaget svarer til den tilsvarende regel på skatteområdet, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7.

Forslaget indebærer, at den afgiftspligtige, for hvem den underkendende afgørelse har betydning, har et retskrav på genoptagelse. I disse tilfælde kan genoptagelse ske fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 5 år forud for underkendelsen af praksis.

Eksempel:

Landsskatteretten afsiger den 1. juni 2000 en kendelse, der underkender praksis. Den første afgiftsperiode, der var til prøvelse i sagen for Landsskatteretten, var 2. kvartal i 1994, det vil sige perioden 1. april til 31. juni 1994.

På baggrund af første led i bestemmelsen kan afgiftspligtige, der har kvartalet som afgiftsperiode, få genoptaget deres afgiftstilsvaret fra 2. kvartal 1994 (1/4 - 30/6 1994). Afgiftspligtige, der har kalenderhalvåret som afgiftsperiode, kan få genoptaget afgiftstilsvaret fra 1. kalenderhalvår 1994 (1/1 - 30/6 1994). Endelig kan afgiftspligtige, der har kalendermåneden som afgiftsperiode, få genoptaget afgiftstilsvaret fra 4. kalendermånede 1994 (1/4 - 30/4 1994).

Genoptagelse kan endvidere ske efter 2. led i bestemmelsen fra og med den afgiftsperiode, der var påbegyndt, men endnu ikke udløbet, den 1. juni 1995. Da dette tidspunkt imidlertid ligger efter det tidspunkt, hvorfra der efter 1. led i bestemmelsen kan ske genoptagelse, bliver denne del af bestemmelsen ikke relevant i den angivne situation.

Særligt på afgiftsområdet spiller EU-retlige regler en betydelig rolle for retstilstanden. Har EF-domstolen således afsagt en dom, hvorved hidtidig praksis underkendes, vil dette kunne give grundlag for genoptagelse efter den foreslåede bestemmelse i samme omfang, som hvis praksis var underkendt af de nationale domstole. Det vil imidlertid i disse tilfælde ofte ikke være muligt at knytte afgørelsen fra EF-domstolen til en specifik afgiftsperiode. Adgangen til genoptagelse vil herefter i disse tilfælde normalt være at regne fra og med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 5 år forud for EF-domstolens dom.

Der henvises endvidere til bemærkningerne til forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7.

Ved forslaget til § 35 C, stk. 1, nr. 2, foreslås det, at de ordinære frister, jf. forslaget til § 35 B, suspenderes, i det omfang den afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at fastsættelsen af afgiftstilsvaret er foretaget på et urigtigt eller

ufuldstændigt grundlag.

Forslaget svarer til den tilsvarende bestemmelse i skattestyrelsesloven vedrørende skatteansættelser, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 5. Myndighederne vil således ikke være bundet af de ordinære frister for ændring af afgiftstilsvaret, eksempelvis hvor den afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger, har fortiet oplysninger til brug for afgiftskontrollen eller kontrollen med udbetalinger, eller hvor den pågældende har drevet uregistreret virksomhed.

Suspensionen ophører på det tidspunkt, hvor de statslige told- og skattemyndigheder er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne foretage en ændring af det fejlagtige afgiftstilsvaret, og de statslige told- og skattemyndigheder skal således afsende varsel om ændringen inden 6 måneder efter, at myndigheden er blevet bekendt med det forhold, der begrundet fravigelsen af den ordinære ansættelsesfrist, jf. forslaget til § 35 C, stk. 2.

Der henvises endvidere til bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5.

Det foreslås, jf. forslagens § 35 C, stk. 1, nr. 3, at skatteministeren, som på skatteområdet, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, bemyndiges til efter anmodning fra den afgiftspligtige at give tilladelse til ændring af afgiftstilsvaret uden for de almindelige frister for fastsættelsen af afgiftstilsvaret, jf. forslaget til § 35 B, som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Der henvises til bemærkningerne til forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8.

Det er en betingelse for genoptagelse efter § 35 C, stk. 1, jf. forslaget til § 35 C, stk. 2, at ændringen af afgiftstilsvaret varsles af myndighederne eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den afgiftspligtige inden 6 måneder efter, at told- og skattemyndigheden, henholdsvis den afgiftspligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af de ordinære frister efter forslagens § 35 B.

Bestemmelsen svarer til forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 2, idet der henvises til bemærkningerne hertil.

Ved forslaget til § 35 C, stk. 3, foreslås det, at et forhold i en opgørelse af et afgiftstilsvaret kan ændres af de grunde, der er nævnt i stk. 1, af den regionale told- og skattemyndighed, selv om Told- og Skattestyrelsen eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet, hvis den afgiftspligtige ikke udtaler sig imod ændringen.

Den foreslåede bestemmelse udgør en undtagelse til den almindelige kompetenceafgrænsning mellem myndighederne. Formålet med bestemmelsen er at undgå, at Told- og Skattestyrelsen og Landsskatteretten belastes i tilfælde, hvor genoptagelse er begrundet i forhold som dem, der efter forslagens § 35 C, stk. 1, kan begrunde fravigelse af den ordinære frist.

Bestemmelsen svarer til forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 3. Der henvises således

til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35 C, stk. 4, at krav afledt af en ændring af afgiftstilsvaret efter § 35 C, stk. 1, nr. 1 og 3, ikke undergives forældelse efter lov om forældelse af visse fordringer (1908-loven), jf. lov nr. 274 af 22. december 1908. Forslaget svarer til forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, vedrørende skatteansættelsen. Der henvises til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Til nr. 4

Ved § 37 D, stk. 1, foreslås det, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige kan tillade, at et valg foretaget i forbindelse med selvangivelsen ændres, såfremt skattemyndighederne foretager en ansættelse, der har betydning for den skattepligtiges valg, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige virkninger.

Bestemmelsen finder anvendelse ved siden af de regler, hvorefter den skattepligtige i dag i nærmere angivne situationer kan ændre et tidligere foretaget valg på selvangivelsen. Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse, hvis materielle regler i anden lovgivning forhindrer et ændret valg.

Det er en betingelse for tilladelse til ændring efter bestemmelsen, at det tidligere truffne valg som følge af myndighedernes korrektion eller ændring af skatteansættelsen ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev truffet, og at den skattepligtige kan godtgøre, at det vil have økonomiske konsekvenser, såfremt valget opretholdes.

Bestemmelsen vil eksempelvis kunne finde anvendelse, såfremt skattemyndighederne i modsætning til den skattepligtige finder, at en bil placeret i virksomhedsskatteordningen udelukkende er anvendt privat. Den skattepligtige kan herefter på baggrund af myndighedernes ansættelse ændre sit oprindelige valg, således at bilen placeres uden for virksomhedsordningen.

Der vil ikke kunne opnås tilladelse til ændring af valg på selvangivelsen efter bestemmelsen, hvis der foreligger strafbare forhold, eller hvis der er tale om forsøg på skatteunddragelse.

Efter forslaget henlægges kompetencen til at give tilladelse til ændring af valg i selvangivelsen til skatteministeren. Det er hensigten, at skatteministeren ved ændring af sagsudlægningsbekendtgørelsen, jf. senest bek. nr. 520 af 25. juni 2002, henlægger kompetencen til den skatteansættende myndighed med klageadgang til Ligningsrådet.

Ved § 37 D, stk. 2, foreslås, at en tilladelse efter stk. 1 kun kan gives, hvis anmodningen fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om den skatteansættelse, der begrundes anmodningen.

Skatteministeren kan dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler herfor. En dispensation vil således bero på en konkret vurdering af det enkelte forhold, herunder såvel sagens karakter som den skattepligtiges personlige forhold.

Til § 2

Efter den gældende bestemmelse i arbejdsmarkedsfondslovens § 15, stk. 2, finder de almindelige ansættelsesfrister i skattestyrelseslovens § 34 også anvendelse på bidragsopgørelser. I de tilfælde, hvor en ændring af skatteansættelsen foretages efter udløbet af de almindelige ansættelsesfrister i § 34, er der endvidere ifølge § 15, stk. 2, adgang til at foretage konsekvensændringer i bidragsopgørelsen. Hvis - omvendt - en ændret bidragsopgørelse bevirker en ændring af skatteansættelsen, er der hjemmel i den gældende § 35, stk. 1, nr. 1, i skattestyrelsesloven til at gennemføre en tilsvarende konsekvensændring. Der er således på dette punkt symmetri mellem adgangen til at ændre den skattepligtige indkomst og bidragsopgørelsen uden for de ordinære frister.

Som følge af den manglende henvisning til skattestyrelseslovens § 35 kan en opgørelse af arbejdsmarkedsbidrag ikke ændres efter udløbet af de almindelige frister i skattestyrelseslovens § 34, bortset fra de tilfælde, hvor genoptagelse og ændring som nævnt er en følge af, at skatteansættelsen er ændret.

Det foreslås, at såvel skatteansættelser som opgørelser af arbejdsmarkedsbidrag og den særlige pensionsopsparing omfattes af de samme regler om ekstraordinær ansættelse.

Ifølge forslaget er der således i arbejdsmarkedsfondslovens § 15, stk. 2, indsat en henvisning til skattestyrelseslovens § 35. Da de tilfælde, hvor en ændring af bidragsopgørelsen som følge af en ændret skatteansættelse herefter vil være omfattet af § 35, stk. 1, nr. 1, udgår som redaktionel ændring den særlige hjemmel hertil i den gældende bestemmelse. Endvidere indsættes et nyt pkt., hvorefter bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse for opgørelser af den særlige pensionsopsparing.

Til § 3

Det foreslås, at opgørelse af pensionsafkast efter lov om beskatning af visse pensionskapitaler (pensionsafkastbeskatningsloven) omfattes af skattestyrelseslovens fristregler, jf. kapitel 4.

Med forslaget sikres ensartede fristregler for henholdsvis selskabsskattekrav og krav efter pensionsafkastbeskatningsloven, således at ændringer vedrørende pensionsafkastskat kan ske inden for de samme frister, som gælder for skatteansættelser, jf. skattestyrelseslovens §§ 34 og 35.

Forslaget indebærer, at adgangen til at foretage ændringer vedrørende krav efter pensionsafkastbeskatningsloven afkortes i forhold til de gældende regler. I dag skal ændringer således foretages inden 5 år efter, at den endelige opgørelse over beskatningsgrundlaget og skatten er indsendt. Det vil for skattepligtige omfattet af pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 1, (pensionsinstitutioner m.v.) sige den 15. juli i det 6. år efter indkomståret, mens fristen for skattepligtige omfattet af pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, (ordninger i pengeinstitutter) udløber den 15. december i det 6. år efter indkomstårets udløb.

Efter forslaget vil ændringer som udgangspunkt senest kunne foretages den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. Herudover kan ansættelsen ændres, såfremt betingelserne for ekstraordinær ansættelse i skattestyrelseslovens § 35 er opfyldt.

Til §§ 4 og 5

Det foreslås, at bestemmelsen i statskattelovens § 42 ophæves, og hjemlen til at indtale skattekravet under straffesagen overflyttes til skattekontrolloven.

Forslaget indebærer, at hjemlen til at gennemføre efterbetaling efter overenskomst og i forbindelse med retssager udenfor straffesagerne bortfalder. Vedrørende skattestraffesager er der ikke med forslaget tilsigtet en ændring i den nugældende praksis, hvorefter skattekravet som hovedregel gennemføres i form af en skatteansættelse, men i særlige tilfælde, jf. de i TSS-cirk. 1998-2, jf. pkt. I.A.1.a og b, angivne tilfælde kan indtales under straffesagen.

Til § 6

Ifølge opkrævningslovens § 4, stk. 1, kan de statslige told- og skattemyndigheder, hvis der ikke er indgivet angivelse for en afregningsperiode, efter afleveringsfristens udløb fastsætte virksomhedens tilsvarende af skatter og afgifter m.v. foreløbigt til et skønsmæssigt beløb.

Det foreslås, at der indføres en frist på 3 måneder for myndighedernes fastsættelse af afgiftstilsvaret.

Til § 7

Til stk. 1

Det foreslås, at loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende.

Det betyder for så vidt angår §§ 4 og 5, at de hidtil gældende regler i statskattelovens § 42 om indtaling af skattekrav under en straffesag kan finde anvendelse, indtil loven træder i kraft, hvorefter de foreslåede regler i skattekontrollovens § 19 A finder anvendelse.

Endvidere betyder det, at den foreslåede bestemmelse i opkrævningslovens § 4, stk. 1, 2. pkt. om told- og skattemyndighedernes skønsmæssig opgørelse af afgiftstilsvaret, jf. § 6, finder anvendelse efter lovens ikrafttrædelse.

Til stk. 2

Det foreslås, at bestemmelsen om, at skatteministeren kan beslutte, at en sag, som Landsskatteretten har afgjort til ugunst for den skatte- eller afgiftspligtige, skal genoptages til den skatte- eller afgiftspligtiges fordel, får virkning for landsskatteretskendelser afsagt den 2003 (lovforslagets fremsættelsesdato) eller senere.

Overfor hensynet til den skatte- eller afgiftspligtiges retssikkerhed er der ikke administrative eller lignende forhold, der med vægt tilsiger, at bestemmelsen skulle have virkning på et senere tidspunkt.

Til stk. 3-5

Det foreslås, at den nye affattelse af §§ 34, 35, 35 B og 35 C som udgangspunkt har virkning for anmodninger om genoptagelse af en skatteansættelse eller et afgiftstilsvar, som indgives til myndighederne på lovforslagets fremsættelsesdag eller senere. Herved vil de foreslåede bestemmelser kunne få virkning fra et tidligt tidspunkt. Tilsvarende foreslås det, at myndighederne som udgangspunkt kan genoptage eller ændre ansættelser eller afgiftstilsvar efter de foreslåede regler, når ændringen varsles over for den skatte- eller afgiftspligtige på fremsættelsesdagen eller senere. Herved har myndighederne mulighed for af egen drift at gennemføre ændringer af skatteansættelser eller afgiftstilsvar til gunst for den skatte- eller afgiftspligtige efter de foreslåede regler.

Er anvendelsen af bestemmelserne til ugunst for den skatte- eller afgiftspligtige i forhold til hidtil gældende regler, foreslås det dog, at bestemmelserne først skal finde anvendelse på henholdsvis skatteansættelser for indkomståret 2000 og senere indkomstår og på afgiftstilsvar, hvor angivelsesperioden udløber den 1. juli 2000 eller senere. Herved undgås det, at reglerne – set i forhold til gældende regler - bliver gennemført med skærpende virkning for den skatte- eller afgiftspligtige.

Med udtrykket til ”ugunst” menes, at ændringerne af en skatteansættelse eller et afgiftstilsvar for samme indkomstår eller afgiftsperiode samlet set er til ugunst for den skatte- eller afgiftspligtige.

Uden disse regler ville den afgiftspligtige kunne blive afskåret fra at opnå genoptagelse af et afgiftstilsvar for en afgiftsperiode, hvor fristen for genoptagelse ikke var udløbet efter de hidtil gældende regler, men som lå mere end 3 år forud for angivelsesperiodens udløb. Tilsvarende ville myndighederne kunne få adgang til at foretage korrektioner længere tilbage i tid i forhold til den adgang, myndighederne har efter de gældende regler.

De foreslåede bestemmelser om, at anvendelsen af reglerne ikke kan ske, hvis de er til den skatte- eller afgiftspligtiges ugunst, betyder på skatteområdet, at myndighederne ikke vil kunne anvende de foreslåede regler, når disse for det pågældende indkomstår samlet set er til ugunst for den skattepligtige, før det drejer sig om indkomståret 2000 og senere indkomstår. Disse indkomstår har skattemyndighederne i 2003 mulighed for at regulere, eftersom de ligger inden for den gældende frist på 3 år og 4 måneder. Fra og med dette indkomstår må den skattepligtige således tåle, at myndighedernes mulighed for at ændre en skatteansættelse ekstraordinært, uanset at dette er til ugunst for den skattepligtige, bliver udvidet med forslaget.

Tilsvarende vil myndighederne på afgiftsområdet være afskåret fra at kunne anvende de nye regler, når ændringerne for den pågældende afgiftsperiode samlet set er til ugunst for den afgiftspligtige set i forhold til de hidtil gældende regler, hvis det drejer sig om en afgiftsperiode, der ligger 3 år forud det tidspunkt, hvor den nye 3-årsfrist forventes at være

gennemført, dvs. hvor afgiftsperioden udløber før den 1. juli 2000.

For så vidt angår afgiftssagerne kan den foreslåede ændring fra en 5-årsfrist til en 3-årsfrist betyde, at myndighederne ikke kan gennemføre påtænkte afgiftsændringer for afgiftsperioder, der ligger mellem 3 og 5 år tilbage, efter lovforslagets fremsættelse. Dette forekommer mindre rimeligt. Der er derfor i *stk. 5* foreslået en bestemmelse, som muliggør ændringer af afgiftstilsvær, hvor afgiftsperioden er udløbet før den 1. juli 2000, i overensstemmelse med hidtil gældende regler. Det forudsættes dog, at ændringen varsles over for den afgiftspligtige senest den 1. juli 2003 og ændringen gennemføres senest den 1. oktober 2003. Dog kan fristen for gennemførelsen af ændringen af afgiftstilsværet blive udskudt, såfremt myndighederne har imødekommet en anmodning fra den afgiftspligtige om forlængelse af fristen.

De foreslåede bestemmelser får kun virkning for den skatte- eller afgiftspligtiges anmodning om genoptagelse, som fremsættes på fremsættelsesdagen eller senere. Derimod får de foreslåede regler ikke betydning i sager, hvori den skatte- eller afgiftspligtige klager over et afslag på genoptagelse efter de hidtil gældende regler. I disse klagesager skal genoptagelsesspørgsmålet således fortsat afgøres på grundlag af hidtil gældende bestemmelser.

På grund af den foreslåede reaktionsfrist for den skatte- eller afgiftspligtige på 6 måneder, vil de foreslåede bestemmelser som udgangspunkt heller ikke få betydning for tidligere afgjorte genoptagelsesspørgsmål. I tilfælde, hvor den skatte- eller afgiftspligtige kan fremlægge nye oplysninger af retlig eller faktisk karakter, skal genoptagelsessagen dog afgøres efter de foreslåede bestemmelser. Det forhold, at reglerne på området er blevet ændret, udgør ikke i sig selv et nyt forhold, som kan begrunde genoptagelse.

En anmodning om genoptagelse fra den skatte- eller afgiftspligtige eller en begunstigende ændring af en ansættelse eller et afgiftstilsvær, som ønskes foretaget af skatte- og afgiftsmyndighederne, kan naturligvis ikke imødekommes eller gennemføres, før loven træder i kraft. En sådan sag må derfor berostilles på lovens gennemførelse.

Til stk. 6

Det foreslås, at forslaget til affattelsen i § 37 D skal have virkning for anmodninger om tilladelse til ændret valg i forbindelse med selvangivelsen, som indgives til myndighederne den ... 2003 (lovforslagets fremsættelsesdato) eller senere.

Baggrunden for allerede at give dette forslag virkning fra og med fremsættelsestidspunktet er, at der kan være skattepligtige, som på grund af den foreslåede reaktionsfrist på 6 måneder, kan blive afskåret fra at anvende den nye bestemmelse, såfremt den først får virkning fra et senere tidspunkt.

Ligesom det er anført under bemærkningerne til stk. 3-5, kan en anmodning om tilladelse til ændret valg i forbindelse med selvangivelsen ikke imødekommes, før loven træder i kraft. En sådan sag må derfor berostilles på lovens gennemførelse.

Til stk. 7 og 8

Bestemmelserne er en konsekvens af forslaget til bestemmelsen i § 7, stk. 3. Der henvises til bemærkningerne til denne bestemmelse ovenfor.