

Frist- og forældelsesregler

**Skattelovrådets udtalelse om samspillet
mellem fristreglerne i skattestyrelsesloven
og de formueretlige forældelsesregler**



ex.2

**Betænkning nr. 1339
1997**

Købes hos boghandleren eller hos

Statens Information, INFOservice

Postbox 1103, 1009 København K

Telf. 33 37 92 28, Fax 33 37 92 99

ISBN 87-601-1927-6

Notex/København

INDHOLDSFORTEGNELSE

	Side
1. Indledning og kommissorium	1
2. Kort sammenfatning af Skattelovrådets udtalelse	4
2.1. Gældende regler	4
2.2. Rådets overvejelser og forslag om en særlig forældelsesregel	4
2.3. Rådets forslag om præcisering af skattestyrelseslovens § 35, stk. 2	5
2.4. Rådets overvejelser vedrørende pålignede ikke betalte skatter	6
2.5. Rådets overvejelser og forslag om skatteyderens tilbagesøgning af skat	7
3. Gældende ret	9
3.1. Frist-og forældelsesregler på skatteområdet	9
3.2. Fristerne for ændring af skatteansættelser, skattestyrelseslovens §§4 og 35	11
3.2.1. Frister for ændring på skattemyndighedernes foranledning	11
3.2.2. Frister for ændring på de skattepligtiges foranledning	18
3.3. De formueretlige forældelsesregler anvendt på skattekrav afledt af en skatteansættelse og på krav om tilbagebetaling af skat	22
3.3.1. Generelt om 1908-loven og Danske Lov 5-14-4	22
3.3.2. Særligt om formueretlig forældelse af myndighedernes krav på skat	24
3.3.3. Særligt om formueretlig forældelse af krav på tilbagesøgning af skat	27
3.4. De formueretlige forældelsesreglers selvstændige betydning for upålignede skattekrav	29
3.4.1. Afgrænsning af problemstillingen	29
3.4.2. Særligt om forhøjelser efter reglerne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5	30
3.4.3. Særligt om genoptagelse efter reglen i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2	32

	Side
4. Rådets overvejelser og kritik af gældende ret	34
4.1. Frister for skattemyndighedernes omligning og forældelse af skattekrav	34
4.1.1. Samspejlet imellem skattestyrelseslovens § 35 og lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer	34
4.1.1.1. Upåliggende skatter	34
4.1.1.2. Påliggende ikke betalte skatter	38
4.1.2. Ligningsloven § 32 F	43
4.1.3. Danske Lov 5-14-4	44
4.1.4. Rådets konklusion	46
4.2. Frister for skatteydernes krav på omligning efter skattestyrelseslovens § 4 og forældelse af krav på tilbagebetaling af for meget betalt skat	47
4.3. Forslag om revision af skattestyrelseslovens § 35, stk. 2	50
4.4. Forslag om revision af skattestyrelseslovens § 4, stk. 2	54

Bilag:

1. Resumé af domme der er omtalt i betænkningen.
2. Skattelovrådets udtalelse af 6. november 1995 om ansættelsesfristene i skattestyrelsesloven

1. Indledning og kommissorium

Skatteministeren har anmodet Skattelovrådet om at overveje de gældende regler om skatteretlig forældelse. Kommissoriet er sålydende:

"Skattelovrådets opgave er at overveje de gældende regler om skatteretlig forældelse.

Herved forstås dels reglerne om forældelse af pålignede og upålignede skattekrav, dels de regler i skattelovgivningen der reelt fungerer som forældelsesregler.

Reglerne herom findes i dag i Danske Lov, i 1908-loven og i skattelovgivningen, men disse regler er ikke indbyrdes koordinerede og for de to førstnævnte loves vedkommende ikke indrettet efter de særegenheder, der gælder for skattekrav. Skattelovrådet bedes overveje, om det vil være hensigtsmæssigt at opstille særlige regler for skatteretlig forældelse, og i så fald komme med forslag hertil."

Imedens Skattelovrådet analyserede ovennævnte problemstilling i det angivne kommissorium, opstod der behov for, at fristreglerne i skattestyrelsesloven blev ændret. Skatteministeren stillede derfor den 13. oktober 1995 følgende kommissorium til Skattelovrådet:

"I forbindelse med lovgivning inden årets udgang ønsker skatteministeren at give skattemyndighederne nogle muligheder for en forlænget ansættelsesfrist med henblik på at imødegå tekniske ulemper ved 3-årsfristen i skattestyrelseslovens § 35. I et foreløbigt lovforslag af 14. september 1995 var det derfor skitseret, at ansættelsesfristen kunne forlænges udover 3 år, når myndighederne havde været i utilregnelig uvidenhed om de forhold, der førte til den påtænkte forhøjelse.

Efter en teknisk høringsrunde er dette forslag opgivet.

Skatteministeren ønsker inden den 6. november 1995 at modtage Skattelovrådets eventuelle besvarelse af følgende spørgsmål:

1. Hvilken mening har Rådet om en generel forlængelse af 3- årsfristen i skattestyrelseslovens §§ 4, 31 og 35 til en 4-årsfrist?
2. Hvilken løsning kan Skattelovrådet foreslå som på afbalanceret vis over for skatteyderne kan imødekomme myndighedernes behov for en længere frist - navnlig over for koncerner og selskaber samt disses hovedaktionærer.
3. Hvilke andre forslag til (mindre vidtgående) ændringer i de nævnte frister, kan rådet foreslå, som på afbalanceret vis over for skatteydere og myndigheder kunne gøre ansættelsesfristen mere egnet for varetagelsen af ligningsopgaven?

Skattelovrådet afgav den pågældende udtalelse den 5. november 1995, og den er offentliggjort i TfS 1995, 790. Udtalelsen danner grundlag for den ændring af skattestyrelsesloven, der skete ved lov nr. 1104 af 20. december 1995

Nedenfor følger Skattelovrådets udtalelse om det oprindelige kommissorium, hvorefter samspillet mellem fristregleme i selve skattelovgivningen og de formueretlige forældelsesregler skal analyseres. Herunder vurderes det også, om en eventuel ændring af dette samspil bør have betydning for de fristregler, der blev gennemført ved den ovenfor nævnte lovændring.

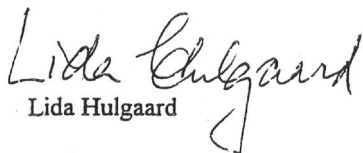
Skattelovrådets medlemmer ved afgivelsen af betænkningen er:

Advokat Lida Hulgaard (formand), professor Aage Michelsen (næstformand), lektor Margrethe Nørgaard, advokat Erik Overgaard, statsaut. revisor V. Gunni Pedersen, direktør Erik G. Hansen, direktør Henrik O. Larsen og kontorchef Kaj Lotz.

Følgende har været tilknyttet Skattelovrådets sekretariat ved behandlingen af emnet:

Fuldmægtig Carsten Jensen , fuldmægtig Susanne Hjernøe, fuldmægtig Poul Erik Hjerrild-Nielsen og overassistent Lili Stuart Rokkedahl.

Den 13. marts 1997


Lida Hulgaard

Aage Michelsen

Margrethe Nørgaard

Erik Overgaard

V. Gunni Pedersen

Erik G. Hansen

Henrik O. Larsen

Kaj Lotz

2. Kort sammenfatning af Skattelovrådets udtalelse

2.1. Gældende regler

I betænkningens 3. afsnit gennemgås gældende ret. Denne gennemgang viser, at anvendelsen af kriterierne i lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer (1908-loven) på skattekrav, der pålignes efter reglerne i skattestyrelsesloven, giver anledning til forståelsesmæssige og fortolkningsmæssige vanskeligheder. Det skyldes især indførelsen i 1990 af bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 35 og § 4 om henholdsvis skattemyndighedernes og skatteyderens adgang til at få ændret en skatteansættelse for tidligere år. Det eksisterende samspil imellem de formueretlige forældelsesregler og disse fristregler i skattestyrelsesloven er ikke hensigtsmæssigt.

2.2. Rådets overvejelser og forslag om en særlig forældelsesregel

I betænkningens 4. afsnit redegør Skattelovrådet for sine overvejelser. Der lægges afgørende vægt på, at regler om forældelse af skattekrav er klare og enkle.

Rådet foreslår, at de formueretlige forældelsesregler i Danske Lovs 5-14-4 og i 1908-loven afløses af en særlig forældelsesregel i skattestyrelsesloven gældende for skattekrav, der omfattes af denne lov.

Der foreslås en forældelsesfrist på 20 år regnet fra indkomstårets udløb.

Skattelovrådet er mest tilbøjelig til at anbefale, at fristen hverken skal kunne suspenderes eller afbrydes med den virkning, at der løber en ny 20-års forældelse fra afbrydelsestidspunktet. Skattekravet er bortfaldet, hvis det ikke er betalt inden 20 år efter indkomstårets udløb.

Hvis der ønskes mulighed for at afbryde fristen, anbefales det at benytte de samme kriterier som i 1908-loven, nemlig debitors anerkendelse af gælden og dens størrelse og kreditors retslige skridt imod skyldneren.

Baggrunden for Skattelovrådets forslag er, at 1908-loven efter indførelsen i 1990 af fristreglen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, stort set har mistet sin betydning som værn for skatteyderne imod skattekrav for forgangne år. Efter hovedreglen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, kan skattemyndigheden ikke afsende varsel om forhøjelse af en skatteansættelse efter den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Da fristen efter 1908-loven er 5 år, regnet fra den sædvanlige forfaldstid for restskatter, er det i praksis skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, der udgør den tidsmæssige begrænsning for nye skattekrav.

Skattestyrelsesloven § 35, stk. 2-5 indeholder regler, der giver mulighed for at rejse skattekrav uden tidsbegrænsning. I langt de fleste tilfælde får 1908-lovens 5-års frist alligevel ingen betydning, især fordi denne frist vil være suspenderet på grund af fordringshavers utilregnelige uvidenhed om sit krav.

For upålignede skattekravs vedkommende er det således ubetænkeligt at ophæve den 5-årige forældelse, da den ikke indeholder nogen beskyttelse af skatteyderne.

2.3. Rådets forslag om præcisering af skattestyrelseslovens § 35, stk. 2

Derimod har udformningen af skattestyrelseslovens § 35 væsentlig betydning som værn mod nye skattekrav. Skattelovrådet mener, at der er et behov for at præcisere og klargøre skattestyrelseslovens § 35, stk. 2. Denne bestemmelse, der kom ind i loven i 1995, lyder således:

"Uanset fristen i stk 1 kan skattemyndighederne ændre en skatteansættelse på punkter, hvor det efterfølgende viser sig, at den forpligtelse eller erhvervelse, som er lagt til grund for en foretagen skatteansættelse, giver anledning til en højere skatteansættelse"

Dette foreslår Skattelovrådet ændret til følgende:

" 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 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 pkt. 1."

Bestemmelsen i § 35, stk. 2 finder især anvendelse, hvor der ved salg af aktiver kommer yderligere erhvervelser som tillæg til den oprindelige salgssum, eller hvor fradragsberettigede udgifter endeligt bliver mindre end det beløb, der er lagt til grund ved den oprindelige skatteansættelse.

Bestemmelsen skal derimod ikke kunne anvendes, alene fordi skattemyndighederne ikke tidligere har været opmærksomme på sagens rette sammenhæng, hvad enten dette skyldes, at der er kommet nye oplysninger frem, eller at skattemyndighederne har ændret deres vurdering af retsfakta. Det er der efter Rådets opfattelse behov for at få præciseret. Der er ikke med den nye formulering tilstræbt en ændring af retsstillingen.

2.4. Rådets overvejelser vedrørende pålignede ikke betalte skatter

Skattestyrelseslovens § 35 indeholder ingen frist for indkrævning af pålignede, ikke betalte skatter. Når Skattelovrådet alligevel foreslår at ophæve 1908-lovens forældelsesregel, også for disse skatter, skyldes det betydelige vanskeligheder i samspillet imellem det skatteforvaltningsretlige system, herunder klagerreglerne i skattestyrelsesloven og inddrivelsesreglerne i kildeskatteloven, og forældelsesreglemlene.

Skattelovrådet har overvejet, om 1908-loven kunne tilpasses skattestyrelseslovens § 35, således at denne lov gælder for upålignede krav, mens 1908-loven alene gælder for pålignede, ikke

betalte skatter. Imidlertid synes det ikke muligt at opstille anvendelige regler, der klart og entydigt fastslår forældelsestidspunktet.

Det offentlige har så vidtgående inddrivelsesmuligheder, at det må antages, at skatter der kan betales også bliver inddrevet. Ældre uerholdelige skatter bør bringes ud af verden ved gældssanering, afgangsføring eller på anden måde. Den egentlige beskyttelse af skatteyderne ligger især i reglerne om afgangsføring af uerholdelige skatter, og ikke i en regel om forældelse, som det er enkelt af afbryde, eksempelvis ved udpantning eller andre retsskridt. På den baggrund foreslår Skattelovrådet, at 1908-lovens forældelsesregel ophæves også for pålignede ikke betalte skatter.

I konsekvens af dette forslag foreslås ophævelse af Ligningslovens § 32 F, hvorefter der ved beregning af forældelsesfristen for krav på skat af fortjeneste på immaterielle rettigheder, ejendomsavancer og genvundne afskrivninger bortses fra den tid, i hvilken skattemyndighederne på grund af den skatte-pligtiges ophold i udlandet har været ude af stand til at gøre kravet gældende ved dansk domstol. Om der er behov for en regel af dette indhold, som en undtagelsesbestemmelse til skattestyrelsesloven § 35, stk. 1, gældende for hele skatteansættelsen, har Skattelovrådet ikke særskilt undersøgt.

2.5. Rådets overvejelser og forslag om skatteyderens tilbagesøgning af skat

Også for så vidt angår skatteydere krav på tilbagebetaling af for meget erlagt skat anbefales det at afskaffe de formueretlige forældelsesregler i Danske Lovs 5-14-4 og 1908-loven, og at indføre nye forældelsesregler af samme indhold som beskrevet ovenfor for skattemyndighedernes krav på yderligere skat.

Også her er det reglerne i skattestyrelseslovens § 4, navnlig reglerne i § 4, stk. 2, der er afgørende, mens de formueretlige forældelsesregler er så godt som uden betydning for så vidt angår tilbagebetaling af tidligere uretmæssigt pålignede skatter. Derfor foreslås bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, præciseret og klargjort, navnlig således at de betingelser, der hidtil har været beskrevet i Skatteministeriets cirkulære nr. 71 af 12. april 1996, indføres i loven,

så det klart fremgår af denne, i hvilke tilfælde skatteydere har krav på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen:

§ 4, stk. 2. Skatteministeren kan tillade, at en genoptagelsesansøgning som nævnt i stk. 1, 1. pkt., der fremsættes skriftligt efter udløbet af fristen i stk. 1, 2. pkt., imødekommes, når

- 1) den skattepligtige er blevet beskattet af en indtægt, der efterfølgende reguleres således, at den skattepligtige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen,*
- 2) den skattepligtige har fratrukket en udgift, der efterfølgende reguleres således, at den skattepligtige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen*
- 3) den skattepligtige ønsker at gøre et gyldigt skatteforbehold i en aftale gældende*
- 4) den skattepligtige begærer omgørelse af en skatteansættelse*
- 5) skattemyndighederne ved skatteansættelsen har begået ansvarspådragende fejl*
- 6) skatteansættelsen er urigtig på grund af svig fra trediemand*
- 7) hvor forholdene i øvrigt i ganske særlig grad taler derfor, navnlig med henblik på at undgå helt utilfredsstillende materielle ansættelser.*

Anmodningen efter 1. pkt. må fremsættes inden rimelig tid efter den skattepligtige er blevet opmærksom på det forhold, der kan begrunde genoptagelsen. Genoptagelse kan endvidere kun ske, hvis ændringen er væsentlig.

3. Gældenderet

3.1 Frist- og forældelsesregler på skatteområdet

I denne redegørelse bruges udtrykket fristregler på de regler i skattestyrelsesloven, der fastsætter tidsmæssige grænser for, hvor længe der kan ske ændringer i selve ansættelsen af indkomst for et givet indkomstår. Det er uden betydning, om ansættelsesændringen er foranlediget af skattemyndighederne eller skatteyderen. Udtrykket forældelsesregler bruges på de regler, der regulerer, om skattemyndighederne kan inddrive selve skattekravet eller om skatteyderen kan tilbagesøge en betalt skat. Fristreglerne er således begrebsmæssigt knyttet til en skatteansættelse, som ligger til grund for et skattebeløb, medens forældelsesreglerne er knyttet til skattebeløbet som sådant.

Alle former for skattekrav, herunder også upålignede skattekrav er omfattet af de formueretlige forældelsesregler, dvs. reglerne i lov nr. 274 af 22. december 1908 (forkortes som 1908-loven) og Danske Lov 5-14-4, medmindre der helt eller delvist er hjemlet undtagelser herfra i specielle regler. Eksempelvis indeholder ligningslovens § 32 F en særlig regel for beregning af forældelsesfristen i tilfælde, hvor skattemyndighederne på grund af den skattepligtiges ophold i udlandet har været ude af stand til at gøre kravet gældende for en dansk domstol. Samtidig med disse regler om forældelse af skattekravet som sådant, indeholder skattestyrelsesloven fristregler for ændring af grundlaget for skattekravet, dvs. skatteansættelsen.

For så vidt angår de tidsmæssige begrænsninger for adgangen til ændring af skatteansættelsen på skattemyndighedernes foranledning findes reglerne i skattestyrelseslovens § 35. Når der sker en ændring af en skatteansættelse som sådan, beskrives dette skatteteknisk som, at der finder en omligning sted. I statsskattelovens § 42 og i 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 skatteansættelsen. Fristerne i skattestyrelseslovens § 35 antages også at gælde for sådanne efterbetalingssager. Hvad angår de tidsmæssige begrænsninger for adgangen til ændring af skatteansættelsen på den skattepligtiges foranledning findes reglerne i skattestyrelseslovens § 4.

Anvendelsen af reglerne i skattestyrelseslovens §§ 4 og 35 forudsætter således som udgangspunkt, at der skal ske en ændring af en skatteansættelse. I skattestyrelseslovens § 24 er det nærmere fastlagt, hvad der kan anses for at indgå i en skatteansættelse, idet der anføres følgende klagegrunde: den pågældende mener 1) ikke at være subjektiv skattepligtig, 2) at afgørelsen er ugyldig pga. formelle fejl, 3) indkomsten er ansat forkert og 4) skatten er beregnet forkert. Enhver ændring af en skatteberegning vil derfor i princippet være omfattet af skattestyrelseslovens §§ 4 og 35, men skattestyrelseslovens regler skal dog suppleres af de almindelige forvaltningsretlige principper om myndighedernes adgang til at berigtige mindre fejl. Denne berigtigelsesadgang vil bevirke, at simple skrive- og regnefejl i en skatteberegning vil kunne foretages uafhængigt af skattestyrelseslovens fristregler.

Beregningen af fristerne samt betingelserne for suspension og afbrydelse af disse er forskellige for henholdsvis de formueretlige forældelsesregler og fristreglerne i **skattestyrelsesloven**. Hvad angår skattekrav, der er afledt af en ændring af en skatteansættelse, er udgangspunktet, at skattestyrelseslovens fristregler er kortere end de formueretlige forældelsesregler. I de tilfælde, hvor en ændring af skatteansættelsen allerede har fundet sted inden udløbet af de formueretlige forældelsesregler, vil de formueretlige forældelsesregler derfor alene have betydning i relation til den efterfølgende opkrævning eller tilbagebetaling. I de tilfælde, hvor skattestyrelsesloven undtagelsesvis hjemler adgang til ændring af skatteansættelsen også efter udløbet af de formueretlige forældelsesregler, vil disse kunne få direkte betydning for forældelsen af de endnu ikke pålignede skattekrav eller tilbagesøgningskrav.

I det følgende vil fristerne i skattestyrelsesloven for ændring af skatteansættelser og de formueretlige forældelsesregler blive nærmere omtalt. Herefter vil kombinationsvirkningen

af de 2 regelsæt blive behandlet. Der er tilføjet nogle historiske oplysninger, hvor dette efter omstændighederne skønnes at have særlig betydning for forståelsen af de gældende regler.

3.2. Fristerne for ændring af skatteansættelser, skattestyrelseslovens §§ 4 og 35

3.2.1. Frister for ændring på skattemyndighedernes foranledning

Reglerne herom findes i skattestyrelseslovens § 35, og bestemmelsen er senest blevet ændret ved lov nr. 1104 af 20. december 1995. Forinden gennemgangen af de gældende regler bemærkes følgende om det historiske forløb:

Først ved lov nr. 824 af 19. december 1989 blev der i skattestyrelsesloven indsat generelle fristregler for ændring af skatteansættelser. Ifølge lovens § 35, stk. 1, kunne skatteansættelser, der vedrørte indkomståret 1990 og senere indkomstår som hovedregel ikke forhøjes efter udløbet af en 3-årsfrist regnet fra udløbet af det pågældende indkomstår. Det antages, at skattemyndighedernes beføjelse til at kræve efterbetaling af skat uden ansættelsesændring, jf. statsskattelovens § 42 (og den indtil 1. januar 1997 gældende § 43, stk. 1), blev tilsvarende tidsmæssigt begrænset. For indkomstårene inden 1990 var adgangen til at forhøje en skatteansættelse alene direkte reguleret i den indtil da eksisterende skattestyrelseslovs § 15, stk. 5, hvorefter forhøjelser baseret på faktisk prægede skøn ikke kunne foretages efter udløbet af en frist på 3 år regnet fra indkomstårets udløb. Denne frist gjaldt dog ikke, hvis skatteyderen forsætligt eller groft uagtsomt havde bevirket positive fejl i en skatteansættelse, hvorimod simpel uagtsomhed ikke var tilstrækkeligt til at bortse fra fristen, jf. TFS 1992,19 ØLD. Reglen om den tidsmæssige begrænsning for skønsmæssige forhøjelser kan føres tilbage til statsskatteloven af 1922, hvor den blev indsat i § 34, dog med en frist på 2 år. Reglen blev senere overført til landsskatteretsloven fra 1938, og derefter i 1977 overført til skattestyrelsesloven, hvor fristen som oven for nævnt var på 3 år.

Spørgsmålet er herefter, om der for indkomstårene inden 1990, bortset fra fristen vedrørende skønsmæssige ansættelser, på andet grundlag måtte eksistere tidsmæssige begrænsninger for skattemyndighedernes adgang til at forhøje en skatteansættelse eller kræve efterbetaling efter reglerne i statsskatteloven. Hjemmelen til efterfølgende at ændre en skatteansættelse blev indført med § 34 i statsskatteloven af 1912, hvor Landsoverskatterådet blev tillagt denne beføjelse. Endvidere blev der med § 46 i statsskatteloven af 1912 indført en hjemmel til at kræve efterbetaling af skat uden ligningsmæssig ændring også i tilfælde, hvor der ikke var tale om strafbart forhold. Hverken i forarbejderne til disse bestemmelser eller i forarbejderne til 2-års fristreglen for skønsmæssige ansættelser fra 1922 findes bemærkninger, der bortset fra skonsfristen, tidsmæssigt begrænser

de nævnte beføjelser for skattemyndighederne. Da der endvidere heller ikke findes bemærkninger om, at sådanne skattekrav ikke skulle være omfattet af de generelle formueretlige forældelsesregler, kan det lægges til grund, at de sidstnævnte regler for indkomstårene indtil 1990 har udgjort den reelle tidsmæssige begrænsning for skattemyndighedernes adgang til at opkræve skatter.

De formueretlige forældelsesregler var imidlertid ikke til hinder for, at der uden tidsmæssig begrænsning kunne foretages ændring af grundlaget for skattekravet, dvs. skatteansættelsen. Dette fremgår af landsrettens tilkendegivelse i retsforliget refereret i TfS 1993,177 0, hvor skatteyderen tiltrådte, at 1908-lovens forældelsesregel ikke var til hinder for, at der i forbindelse med forhøjelse af skatteansættelserne for 1982-1986 skete ændring af et afskrivningsgrundlag tilbage til indkomståret 1973. Retten udtalte, at "det fremgår af ordlyden af forældelsesloven af 1908 sammenholdt med forarbejderne til loven, at denne angår fordringer af obligationsretlig karakter. Lovens opregning af arter af sådanne fordringer er meget detaljeret. En udvidende fortolkning må for at kunne antages derfor have klare holdepunkter for sig. I den foreliggende sag er der ikke tale om forældelse af et pengekrav, men spørgsmålet om forældelse af grundlaget for et pengekrav. Retten finder ikke, at der i de henvisninger, sagsøgeren har anført om forarbejderne til den nugældende lov om skattemyndighedernes organisation og den tidligere skattestyrelseslov eller det, sagsøgeren i øvrigt har gjort gældende, er grundlag for at antage den af ham hævdede fortolkning af 1908-lovens § 1, nr. 4"

Efter den gældende formulering af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, er det nu **hovedreglen**, at en forhøjelse af en skatteansættelse skal varsles senest den 1. maj i det fjerde år efter det pågældende indkomstårs udløb, samt at den varslede forhøjelse skal være foretaget senest den 1. august inden for samme år, medmindre en anmodning fra den skattepligtige om udskydelse af fristen er imødekommet. Hvis den skattepligtiges indkomstår ikke er sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristen i stedet for fra udløbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for. Agterskrivelsen, hvori forhøjelsen varsles, må ikke afsendes, hvis ikke skattemyndigheden på afsendelsestidspunktet er i besiddelse af det fornødne grundlag for at gennemføre den varslede ansættelsesændring, og agterskrivelsen skal begrundes. Hvis agterskrivelsen ikke opfylder de nævnte krav, vil den ikke have afbrydende virkning.

Er der tale om en forhøjelse foretaget af en kommunal myndighed, en told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen, anses denne for foretaget på tidspunktet for dateringen af den skrivelse, hvori skatteansættelsen foretages. I de situationer, hvor det ikke er nødvendigt at give særskilt meddelelse om skatteansættelsen, fordi den skattepligtige ikke har gjort

indsigelse mod den varslede forhøjelse, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, 3. pkt, anses ansættelsen for foretaget på tidspunktet for årsopgørelsens datering. Er der derimod tale om en kollegial myndighed som Ligningsrådet, anses en forhøjelse for foretaget i det møde, hvor beslutning herom træffes, forudsat udsendelsen af afgørelsen sker i rimelig kontinuitet til afgørelsestidspunktet. Tilsvarende gælder i de tilfælde, hvor en kollegial klagemyndighed, dvs. et skatteankenævn eller Landsskatteretten, udnytter sin beføjelse til at foretage yderligere forhøjelser i forhold til det påklagede spørgsmål. For en klagemyndigheds adgang til at foretage yderligere forhøjelser er fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, således kun relevant i tilfælde, hvor der forhøjes vedrørende andre forhold end det forhold, der er **påklaget**, jf. herved undtagelsesbestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 5, der omtales nærmere neden for.

Agter en lignende myndighed at ændre en skatteansættelse i tilfælde, hvor den tidligere foretagne skatteansættelse er indbragt for en klageinstans, vedrørende et ikke **påklaget** punkt, skal agterskrivelse om ændringen af skatteansættelsen fremsendes til skatteyderen, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1. Det er ikke tilstrækkeligt til at afbryde fristen, at afgive en indstilling til klageinstansen, som antaget i TfS 1994,41 VLD. Dommen vedrørte fortolkningen af den dagældende fristregel for skønsmæssige ansættelser i skattestyrelseslovens § 15, stk. 5, hvor landsretten fandt, at en sådan indstilling afbrød fristen, kan således ikke længere anses for udtryk for gældende ret.

Som anført ovenfor antages fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, ikke alene at gælde hvor der sker en direkte omligning, men også i tilfælde, hvor skattemyndighederne har adgang til at fremsætte krav om efterbetaling af skat, uden at der sker en ændring af skatteansættelsen. Reglerne herfor findes i statsskattelovens § 42 og i den nye dødsboskatte-lovs § 87 (lov nr. 1221 af 27. december 1996). § 87 træder i stedet for den nu ophævede § 43 i statsskatteloven. I bemærkningerne til lovens § 87, som vedrører tilfælde, hvor den skattepligtige er afgået ved døden, og det konstateres, at afdøde har betalt for lidt i skat anføres det, at uanset om skattekravet hviler på en egentlig omligning eller der er tale om et efterbetalingskrav, finder de almindelige fristregler i skattestyrelseslovens § 35 anvendelse.

Det skal bemærkes, at § 87 indeholder særlige anmeldelsesfrister for de pågældende skattekrav.

Efter den nye dødsboskattelovs ikrafttræden, vil et skattekrav på en afdød person, og hvor boet **og/eller** den efterlevende ægtefælle hæfter for afdødes ikke betalte skat (et efterbetalingskrav) kunne fortabes efter tre sæt regler:

- 1) ansættelsesfristreglerne i skattestyrelseslovens § 35, 2) anmeldelsesfristreglerne i dødsboskattelovens § 87 og
- 3) de formueretlige forældelsesregler i 1908-loven.

Det er et spørgsmål, om fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, har nogen betydning for skattemyndighedernes adgang til at fastsætte tillægsskat efter bestemmelserne i **skattekontrollovens § 21** og den nye dødsboskattelovs § 86. Skattekontrollovens § 21 omhandler de tilfælde, hvor et strafansvar for overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13, 15 eller 16 eller straffelovens § 289 er forældet, idet der så kan kræves en tillægsskat svarende til skatten af den udeholdte indtægt, medmindre overtrædelsen alene består i medvirken til en andens skatteunddragelse. Dødsboskattelovens § 86 omhandler de situationer, hvor afdøde har overtrådt straffelovens § 289 eller skattekontrollovens §§ 13, 15 eller 16, og der enten ikke før dødsfaldet er fastsat nogen straf for forholdet eller straffen ikke er fuldbyrdet. I bemærkningerne til denne bestemmelse er anført, at tillægsskat har en forebyggende karakter, men af administrative grunde er udformet som et skattekrav. I § 86, stk. 7, fastslås det, at skattemyndighederne skal fremsætte krav om tillægsskat inden for de frister for efterbetalingskrav, der er fastsat i § 87, stk. 2 og 3. Det er endvidere i bemærkningerne præciseret, at krav om tillægsskat forældes som andre krav på skat efter 1908-loven. For tillægsskat efter dødsboskatteloven gælder således de samme regler som for efterbetalingskrav efter loven, idet tillægsskatten er udformet som et skattekrav, og idet dødsboskattelovens § 86, stk. 7, henviser til fristreglerne i lovens § 87, stk. 2 og 3. Det tilsvarende må antages for tillægsskat efter skattekontrollovens § 21.

Fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, kan fraviges i en række undtagelsestilfælde, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5 samt § 4, stk. 3.

Af § 35, stk. 2, fremgår, at uanset fristen i stk. 1, kan skattemyndighederne ændre en ansættelse på punkter, hvor det efterfølgende viser sig, at den forpligtelse eller erhvervelse, som er lagt til grund for en foretagen skatteansættelse, giver anledning til en højere skatteansættelse. Af cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 om skattemyndighedernes ansættelsespligter, punkt 4.2, fremgår, at en sådan forhøjelse normalt skal foretages senest 3 måneder efter, at myndighederne er blevet bekendt med grundlaget for forhøjelsen. Anvendelsesområdet for bestemmelsen er de tilfælde, hvor det efterfølgende viser sig, at de oprindelige betingelser for en erhvervelse eller en forpligtelse giver anledning til en større erhvervelse eller en mindre forpligtelse for den skattepligtige end oprindeligt lagt til grund, således at ansættelsesændringen efter de skattemæssige periodiseringsprincipper skal ske i det indkomstår, hvor den oprindelige erhvervelse eller forpligtelse blev stiftet. Bestemmelsen omfatter derimod ikke de tilfælde, hvor skattemyndighederne efterfølgende underkaster den oprindelige erhvervelse eller forpligtelse en ændret vurdering, uden at det oprindelige faktiske vurderingsgrundlag er ændret. I bemærkningerne til bestemmelsen er det præciseret, at anvendelsesområdet til bestemmelsen svarer til bestemmelsen i § 4, stk. 2, der omhandler den skattepligtiges adgang til at få foretaget en ekstraordinær genoptagelse, jf. neden for afsnit 3.2.2.

Af § 35, stk. 3, fremgår, at er der efter udløbet af fristen i stk. 1, konstateret ændringer i grundlaget for en skatteansættelse, kan skattemyndighederne ved ansættelsen for et senere indkomstår lægge disse ændringer til grund. Dette gælder dog ikke i det omfang, hvori ansættelsen som nævnt i stk. 1, beror på et skøn. I forarbejderne til bestemmelsen er som anvendelsesområde alene nævnt tilfælde, hvor der er grundlag for at korrigere et oprindeligt afskrivningsgrundlag. Da endvidere undtagelsesbestemmelserne i § 35 givetvis ikke kan fortolkes udvidende, er der næppe grundlag for et videre anvendelsesområde for bestemmelsen.

Som det fremgår af ordlyden finder bestemmelsen ikke anvendelse, hvis ændringen beror på et skøn, hvorved forstås de faktiske bevis- og fordelingskøn, der heller ikke kunne danne grundlag for ansættelsesændringer efter udløbet af 3-årsfristen i § 15, stk. 5, i den tidligere skattestyrelseslov. Denne indskrænkning betyder, at reglen har sit primære anvendelsesområde

i tilfælde, hvor et aktiv enten ikke anses for afskrivningsberettiget eller henføres til en anden afskrivningsbestemmelse. Endelig gælder, at virkningerne af en sådan ændret retlig vurdering af et afskrivningsgrundlag alene kan lægges til grund ved ansættelsen for de indkomstår, hvor fristen i stk. 1 gør det muligt at ændre ansættelser.

Af § 35, stk. 4, fremgår, at 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, regnes fristen i stk. 1 fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt skatteansættelse. Der er således tale om en generel suspensionsregel, hvorefter der kun bliver tale om suspension, hvis den skattepligtige eller en repræsentant for denne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Disse subjektive betingelser svarer til betingelserne for strafansvar efter skattekontrollovens §§ 13 og 16, og i en Intern Meddelelse har Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen, redegjort for forholdet mellem skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, og skattekontrollovens straffebestemmelser. Den Interne Meddelelse er offentliggjort i TfS 1997,156, og bl. a. anføres, at i alle tilfælde, hvor kommunen gør brug af § 35, stk. 4, skal der foretages indberetning af sagen til told- og skatteregionen, således at denne kan foretage en bedømmelse af, om et eventuelt strafansvar skal gøres gældende.

Den i TfS 1997,156 offentliggjorte Interne Meddelelse ophæver cirkulæreskrivelse 2 1994-15 af 29/11 1994, og den fremkommer som følge af de siden da indhøstede erfaringer. Det præciseres, at den forudsætning, som den tidligere cirkulæreskrivelse i nogen grad var baseret på, nemlig at der er identitet mellem begreberne grov uagtsomhed og forsæt i de to love, fx. sådan, at grov uagtsomhed i relation til skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, er identisk med grov uagtsomhed i relation til fx. skattekontrol lovens § 13, stk. 2 ganske vist er en rigtig forudsætning. Den fører bare 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 fx. § 13. Det præciseres, at det vil kunne forekomme, at der kan statueres ikke-forældelse af skatteansættelsen, uden at der er tilstrækkeligt grundlag for at statuere strafansvar. Af den nu ophævede cirkulæreskrivelse fremgik det direkte, at en forhøjelse skulle annulleres, hvis der viste sig ikke at være grundlag for strafansvar, dvs. i så fald kunne suspensionsbestemmelsen heller ikke anvendes.

Det skal nævnes, at bestemmelsen i § 35, stk. 4, ikke medfører suspension af fristen i stk. 1, hvis en tredjemand, der ikke er repræsentant for den skattepligtige, har bevirket den urigtige ansættelse.

Af § 35, stk. 5, fremgår, at når en ansættelse er påklaget, anvendes stk. 1, ikke på forhøjelser vedrørende det påklagede forhold. Det fremgår ikke nærmere, hvorledes der skal foretages en afgrænsning af begrebet "det påklagede forhold", men det er åbenbart, at reglen i hvert fald ikke hjemler adgang til at foretage forhøjelser vedrørende andre indkomstår end de påklagede indkomstår, jf. herved modsætningsvis reglen i skattestyrelseslovens § 4, stk. 3, der udtrykkeligt hjemler adgang til forhøjelser for andre indkomstår. Bestemmelsen i § 35, stk. 5, kan endvidere ikke antages at hjemle adgang til enhver forhøjelse vedrørende det indkomstår, der er påklaget, idet en klagemyndighed eksempelvis ikke efter udløbet af fristen i stk. 1, vil kunne forhøje en skattepligtig avance med hjemmel i stk. 5, hvis klagesagen drejer sig om et lønmodtagerfradrag. Anvendelsesområdet for § 35, stk. 5, vil derimod være forhøjelser, der udspringer af de samme faktiske omstændigheder, som har ligget til grund for den påklagede ansættelse. Dette vil gælde, uanset at der i forbindelse med forhøjelsen sker en retlig omkvalificering af den tidligere ansættelse. Som eksempel kan nævnes, at hvis den skattepligtige klager over en avanceopgørelse efter ejendomsavancebeskatningslovens regler, så vil klageinstansen kunne statuere, at det pågældende ejendomssalg er sket som led i næring, og dermed at afståelsen er omfattet af statskatteloven og ikke af ejendomsavancebeskatningsloven. Det skal dog bemærkes, at den reelle betydning af reglen i § 35, stk. 5, skal ses i lyset af, at en klager altid kan tilbagekalde en klage, indtil det tidspunkt, hvor klagemyndigheden har truffet afgørelse i sagen.

Af § 4, stk. 3, fremgår, at i tilfælde, hvor en skattepligtig har fået tilladelse til genoptagelse af en skatteansættelse, enten efter § 4, stk. 1, eller stk. 2, kan skattemyndighederne, uanset reglen i § 35, foretage sådanne reguleringer af skatteansættelser for andre indkomstår, som er en direkte følge af den begærede ansættelsesændring. Denne undtagelsesbestemmelse hjemler således kun direkte forhøjelsesadgang for tilfælde, hvor forhøjelsen er en simpel konsekvens af den af den skattepligtige begærede nedsættelse. Endvidere gælder, at i de tilfælde, hvor anmodningen om genoptagelse er fremsat efter udløbet af 3 år fra det

pågældende indkomstår, dvs. i tilfælde af ekstraordinær genoptagelse efter § 4, stk. 2, kan den skattepligtige ikke tilbagekalde anmodningen herom, således at en eventuel forhøjelse undgås.

3.2.2. Frister for ændring på de skattepligtiges foranledning

Med skattestyrelsesloven nr. 824 af 19. december 1989 blev der i § 4, stk. 1, indsat en særlig fnstregel, hvorefter en skattepligtigs anmodning om genoptagelse med henblik på nedsættelse skulle fremsættes inden udløbet af en frist på 3 år regnet fra udløbet af det pågældende indkomstår.

Endvidere blev der ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, indsat en ny bestemmelse, hvorefter der i særlige tilfælde også kan gives tilladelse til ekstraordinær genoptagelse, selv om anmodning herom først fremsættes efter udløbet af nævnte 3-års frist. Fristreglerne i **skattestyrelseslovens** § 4, stk. 1 og 2, gælder fra og med indkomståret 1990. Om det historiske forløb bemærkes:

For indkomstårene inden 1990 gælder den tidligere retstilstand, hvor skatteydernes adgang til genoptagelse og nedsættelse ikke var særskilt lovreguleret. Dette betød i praksis, at fristen for skatteydernes adgang til genoptagelse af skatteansættelser var sammenfaldende med specialfristen for domstolsprøvelse i den dagældende skattestyrelseslovs § 29, således at der administrativt blev givet tilladelse til genoptagelse af materielt urigtige skatteansættelser, hvis anmodning herom blev fremsat senest 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Denne frist har varieret gennem tiden, men var oprindelig 2 år på det tidspunkt, da fristbestemmelsen om skatteydernes adgang til domstolsprøvelse blev indsat som § 52 i statskatteloven af 1912. Forarbejderne til nævnte bestemmelse indeholder intet om muligheden for tilbagesøgning efter fristens udløb, men i præmisserne til dommen UfR 1980.488 H hedder det, at fristen under ganske særlige omstændigheder må kunne fraviges, selv om der i den foreliggende sag ikke fandtes at være grundlag herfor. For 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. En bekræftelse af denne retstilstand fremgår af forarbejderne til skattestyrelsesloven fra 1989, hvor det i relation til ændring af fristen for domstolsprøvelse fra 5 til 3 år er anført, at den hidtidige bevillingsmæssige genoptagelsespraksis forudsættes videreført for anmodninger, der fremkommer efter fristens udløb.

Fristregleme i skattestyrelseslovens § 4, stk. 1 og 2, gælder ikke for anmodninger om genoptagelse vedrørende punkter, hvor et skatteankenævn eller Landsskatteretten tidligere har taget stilling for det samme indkomstår, som anmodningen vedrører. Genoptagelse af en sådan klagemyndigheds egen afgørelse kan kun ske efter anmodning fra klageren, og anmodningen skal behandles af vedkommende klagemyndighed selv, der ikke er bundet af frister for ændring af sin egen tidligere afgørelse. For skatteankenævnenes 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 genoptagelse af Lands- skatterettens 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. For såvel skatteankenævnene som Landsskatteretten gælder endelig, at en tidligere afgørelse kan genoptages efter anmodning fra klageren, hvis ganske særlige omstændigheder taler derfor, eksempelvis en dom, der underkender hidtidig ligningspraksis, jf. skattestyrelseslovens § 22, stk. 2, og § 29, stk. 2. I TfS 1997,191 har fuldmægtig i Landsskatteretten David A. Munch, redegjort for "Landsskatterettens genoptagelse af egne sager som følge af domstolsafgørelse, der ændrer rettens praksis."

Bortset fra reglerne om genoptagelse af skatteankenævnenes og Landsskatterettens egne afgørelser går de gældende regler om genoptagelse efter anmodning fra en skatteyder ud på, at der efter hovedreglen i **skattestyrelseslovens § 4, stk. 1**, skal indgives anmodning herom til den kommunale skattemyndighed inden udløbet af en frist på 3 år regnet fra udløbet af det pågældende indkomstår. Hvis den skattepligtiges indkomstår ikke er sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristen fra udløbet af det år, som indkomståret træder i stedet for. Det er endvidere en betingelse, at den skattepligtige kan fremlægge nye oplysninger, hvorved forstås nye faktiske oplysninger eller nye retlige anbringender, herunder formelle indsigelser vedrørende den tidligere foretagne skatteansættelse. Som 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 **ejendomsavancebeskatningsloven**. Ifølge bemærkningerne til bestemmelsen (lovforslag L 6, fremsat den 4. oktober 1989) skal kravet om nye oplysninger forstås således,

at den skattepligtige skal dokumentere eller sandsynliggøre, at den tidligere skatteansættelse har været forkert.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse i de tilfælde, hvor en anden skattemyndighed måtte have taget materiel stilling til det punkt i skatteansættelsen, der nu ønskes genbehandlet. I sådanne tilfælde skal anmodningen om genoptagelse indgives til den pågældende anden skattemyndighed. Der gælder ingen frister i disse situationer. Bestemmelsen i § 4, stk. 1, suppleres af bestemmelsen i § 31, stk. 3, om, at en skatteansættelse, der er blevet afvist af Landsskatteretten, kan indbringes for domstolene inden for en frist på 3 år og 4 måneder regnet fra udløbet af det pågældende indkomstår.

Efter skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, er skatteministeren endvidere bemyndiget til at give tilladelse til genoptagelse efter udløbet af fristen i stk. 1, hvis forholdene i særlig grad taler derfor. I medfør af skattestyrelseslovens § 38 er denne bemyndigelse tillagt told- og skatteregionerne, jf. § 2 i bekendtgørelse nr. 527 af 17. juni 1996 om sagsudlægning. Hvis anmodningen om genoptagelse er afhængig af en tilladelse til skattemæssig omgørelse, følger det dog af nævnte bekendtgørelses § 7 A, at kompetencen ligger hos Ligningsrådet. I forarbejderne til § 4, stk. 2, samt cirkulære til skattestyrelsesloven nr. 71 af 12. april 1996, punkt 5.3, findes en række ikke udtømmende eksempler på, hvad der skal forstås ved særlige omstændigheder, nemlig:

- 1) efterfølgende reguleringer vedrørende tidligere erhvervelser og forpligtelser, når reguleringen skattemæssigt skal henføres til det oprindelige stiftelsestidspunkt, eksempelvis hvis der efterfølgende opstår grundlag for regulering af en aktieavance, eller hvis en tidligere avancebeskattet fortjeneste vedrørende en solgt ejendom bliver reduceret som følge af en idømt erstatning for mangler.
- 2) hvis et skatteforbehold i en privatretlig aftale bliver aktuelt.
- 3) når der gives tilladelse til skattemæssig omgørelse af en privatretlig disposition.

- 4) når myndighederne ved ligningen har begået ansvarspådragende fejl, eller hvor den urigtige ansættelse skyldes svig fra tredjemand.
- 5) når anmodningen om genoptagelse sker med henvisning til en principiel afgørelse fra Landsskatteretten eller domstolene, der har tilsidesat hidtidig ligningsmæssig praksis.

I cirkulære om skattemyndighedernes skatteansættelsespligter efter skattestyrelsesloven nr. 71 af 12. april 1996, punkt 5.3, fremgår, at anmodningen om genoptagelse skal fremsættes uden ugrundet ophold, dvs. normalt senest 3 måneder efter at den skattepligtige er kommet i besiddelse af de oplysninger, der berettiger til en ekstraordinær genoptagelse.

Det fremgår endvidere af nævnte cirkulæres pkt. 5.3, at der ikke kan tillades ekstraordinær genoptagelse, hvis kravet på tilbagebetaling af skat er forældet efter de formueretlige regler herom, jf. neden for afsnit 3.4.3.

Vedrørende ovennævnte punkt 5 bemærkes særligt, at Told- og Skattestyrelsen i sådanne tilfælde udsender et særligt TSS-cirkulære, hvorefter der tillades genoptagelse for alle berørte skattepligtige for de seneste 3 år forud for den første underkendende afgørelse, dvs. eksempelvis fra tidspunktet for landsrettens dom, hvis skattemyndighederne har tabt sagen både i landsretten og ved Højesteret. Når der således er udsendt et særligt cirkulære, får tidspunktet for den enkelte skattepligtiges anmodning derfor ikke betydning for, hvilke indkomstår, der kan genoptages, bortset fra, at der i et sådant cirkulære fastsættes et fremadrettet tidspunkt, inden hvilket genoptagelsesansøgningen skal fremsættes. I TSS-cirkulære 1993-9 er Told- og Skattestyrelsens praksis herfor gengivet. Genoptagelsen i medfør af det pågældende cirkulære kan både være en ordinær og en ekstraordinær genoptagelse.

I TfS 1997,169 har afdelingsleder Normann Nielsen redegjort for "Nye regler om genoptagelse af tidligere års skatteansættelser efter anmodning".

33. De formueretlige forældelsesregler anvendt på skattekrav afledt af en skatteansættelse og på krav om tilbagesøgning af skat.

3.3.1. Generelt om 1908-loven og Danske Lov 5-14-4.

Forældelsesfristen i Danske Lov 5-14-4, der omfatter alle formuefordringer, er 20 år, og fristen regnes fra kravets stiftelse. Fristen kan afbrydes blot ved en påmindelse fra kreditor til skyldneren, og vil endvidere blive afbrudt, såfremt skyldneren erkender gælden. Derimod kan 20-års fristen ikke suspenderes.

Forældelsesfristen i 1908-loven er 5 år, og gælder kun for de fordringstyper, der udtømmende er opregnet i 1908-loven. Fristen løber fra det tidspunkt, hvor fordringen kan kræves betalt (er forfalden). Fristen kan afbrydes, enten ved skyldnerens erkendelse af gælden, eller ved at kreditor foretager retslige skridt mod skyldneren, og forfølger disse til erhvervelse af forlig, dom eller anden retsafgørelse. Hvis fristen afbrydes, løber der en ny 5-års frist fra afbrydelsestidspunktet.

En erkendelse af gælden har kun afbrydende virkning, hvis skyldneren anerkender både gældens eksistens og størrelse. Betaling af afdrag har derfor ikke i sig selv afbrydende virkning, medmindre gældens størrelse særskilt anerkendes. Betaling af renter er derimod ensbetydende med en indirekte anerkendelse af gældens størrelse, da renten er beregnet af den til enhver tid værende restgæld. En anmodning om henstand med betaling af et skyldigt beløb vil ligeledes som udgangspunkt være udtryk for en tilstrækkelig indirekte anerkendelse.

Som retslige skridt, der efter 1908-loven har **af brydende** virkning, kan nævnes udtagelse af stævning, bortset fra anerkendessøgsmål om, at forældelse ikke er indtrådt, iværksættelse af udlæg, selv om forretningen må sluttes som forgæves på grund af skyldnerens insolvens, foretagelse af arrest, indgivelse af konkursbegæring, hvis denne fører til afsigelse af dekret samt anmeldelse af en fordring i forbindelse med konkurs, tvangsakkord eller gældssanering, jf. konkurslovens § 241. Af samme bestemmelse følger, at en vedtaget tvangsakkord og en indledt gældssaneringssag har samme virkning, hvis fordringen må anses for anerkendt i akkorden,

henholdsvis anerkendt af skyldneren under gældssaneringen. Endelig følger det af konkurslovens § 241, at hvis en fordring er anerkendt i et konkursbo, løber der en ny 5-årig, eventuelt 20-årig frist - jf. straks nedenfor om særligt retsgrundlag - fra konkursboets slutning. Anmeldelse af en fordring i et dødsbo er med virkning fra d. 1. januar 1997 reguleret i lov nr. 383 af 22. maj 1996 om skifte af dødsboer § 82, stk. 5, hvorefter anmeldelse af en fordring afbryder forældelse uanset dødsboets behandlingsform.

Fristen kan endvidere suspenderes, hvis kreditor uden at tilsidesætte sædvanlig agtpågivenhed som følge af utilregnelig uvidenhed om kravets eksistens eller skyldnerens opholdssted har været ude af stand til at gøre sit krav gældende. Det er alene uvidenhed om faktiske forhold, der kan medføre suspension, således at en retligt betinget uvidenhed ikke vil suspendere fristen.

Endelig findes der i 1908-loven en regel om, at lovens 5-års frist ikke gælder, hvis der er tilvejebragt et såkaldt særligt retsgrundlag for fordringen, eksempelvis et ensidigt og ubetinget skriftligt skylddokument, en retsafgørelse i form af en dom, et retsforlig eller stadfæstelse af tvangsakkord eller kendelse om gældssanering for så vidt angår den nedskrevne restfordring. Et udlæg udgør derimod ikke et særligt retsgrundlag.

For de krav, der er omfattet af 1908-loven, gælder den 20-årige forældelsesfrist sideløbende, jf. 1908-lovens § 4. Dette kan få selvstændig betydning i den særlige situation, hvor forældelsesfristen for et krav omfattet af 1908-loven er suspenderet så længe, at kravet først forældes efter 20-års fristen, der som ovenfor nævnt ikke kan suspenderes.

Alle krav på skatter og afgifter er omfattet af 1908-lovens 5-års frist, jf. lovens § 1, nr. 4. Dette gælder også 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 forældelse, selv om kravet ellers ikke er forældet efter de generelle formueretlige forældelsesregler.

Derimod omfatter 1908-lovens § 1, nr. 4, ikke en skattepligtigs eventuelle krav på tilbagebetaling af skat. Et sådant tilbagesøgningskrav vil dog alligevel være omfattet af 1908-loven, hvis betingelserne i lovens § 1, nr. 6, er opfyldt, hvilket er tilfældet, hvis det tilbagesøgte beløb uden for tilfælde af svig er erlagt i urigtig formening om forpligtelse hertil.

3.3.2. Særligt om formueretlig forældelse af myndighedernes **krav** på skat.

Om beregningen af 1908-lovens 5-års frist, der omfatter alle skattekrav, gælder som anført ovenfor under 3.3.1, at fristen regnes fra det tidspunkt, da skattekravet kan kræves betalt (er forfaldent). For krav på skat mod fysiske personer afledt af ændring af en skatteansættelse har Højesteret i dommen TfS 1989.605 fastslået, at uanset at kravet er upålignet løber 1908-lovens frist fra forfaldstidspunktet for restskatter, der opkræves på normal vis, for de pågældende indkomstår. Ifølge kildeskattelovens § 61, stk. 4, forfalder restskatten normalt i 3 rater, nemlig henholdsvis d. 1/9, d. 1/10 og d. 1/11 i året efter det pågældende indkomstår. Højesteret har dermed ikke tillagt det betydning, at sidste rettidige betalingsdag er d. 20. i hver af de nævnte måneder. Dommen i TfS 1989,618 V illustrerer i øvrigt betydningen af, at fristen skal beregnes særskilt for hver 1/3 af kravet, idet landsretten udtalte, at Skatteministeriets udtagelse af stævning var sket på et tidspunkt, hvor den første rate restskat var forældet, medens dette ikke var tilfældet for de 2 sidste rater. Endvidere bemærkes, at der ikke findes noget defineret forfaldstidspunkt for den del af restskatten, der efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, indregnes i næste års forskudsansættelse. Ved lov nr. 1204 af 27. december 1996 (om effektivisering af det offentlige restanceinddrivelse) er § 61 A blevet indsat. Ifølge bestemmelsen vil ikke alene restskat fra det foregående år, men også ældre skatterestancer kunne indregnes i forskudsregistreringen efter reglerne i kildeskattelovens § 61, stk. 3, dvs. inden for bestemmelsens beløbsgrænse. I bemærkningerne til bestemmelsen anføres det, at inden bestemmelsen skal anvendes ved forskudsregistreringen for 1998 skal der tages stilling til en række tekniske og praktiske spørgsmål, herunder den indbyrdes prioritetstilling mellem gamle skattekrav, der opkræves som forskudsskat eller sammen med forskudsskatten, og om, hvornår en sådan indregnet restance skal anses for betalt.

Hvad angår krav på selskabsskat findes der for så vidt angår krav på upålignet selskabsskat for selskaber udenfor åconto-betalingsordningen, ikke praksis, der nærmere belyser, fra hvilket tidspunkt 1908-lovens forældelsesfrist skal regnes i tilfælde, hvor der ikke foreligger suspenderende omstændigheder. Under hensyn til, at forfaldstidspunktet for betaling af selskabsskat entydigt er fastsat til d. 1. november i kalenderåret efter indkomståret, jf. selskabsskattelovens § 30 A, stk. 1, kan der næppe være tvivl om, at fristen løber fra dette tidspunkt, fremfor tidspunktet for indkomstårets udløb. For selskaber og foreninger m.v. omfattet af åconto-betalingsordningen, løber forældelsesfristen fra samme tidspunkt, idet nævnte 1. november i henhold til selskabsskattelovens § 30, stk. 1, er sædvanligt forfaldstidspunkt for betaling af eventuel resterende selskabsskat.

Om beregningen af den 20-årige forældelsesfrist gælder som anført under 3.3.1, at den løber fra stiftelsestidspunktet for en fordring, hvilket for skattekrav afledt af en skatteansættelse anses at være indkomstårets udløb.

Om **afbrydelse af 1908-lovens frist** bemærkes i relation til krav afledt af en skatteansættelse, at dommen i UfR 1979.64 H er ensbetydende med, at en klage over en foretaget skatteansættelse ikke er udtryk for en anerkendelse af det afledte skattekrav. Som anført under 3.3.1 vil en anmodning om henstand i sig selv normalt være udtryk for en indirekte anerkendelse af kravet i relation til 1908-loven og dermed bevirke afbrydelse af fristen. Spørgsmålet er herefter, om en anmodning om henstand i tilfælde, hvor der sker en klage over den skatteansættelse, der danner grundlaget for skattekravet, kan siges at være udtryk for en indirekte godkendelse af kravet. Klagen over skatteansættelsen er jo netop udtryk for, at kravet bestrides, og nødvendigheden af at søge henstand er alene begrundet i, at en klage over en skatteansættelse ikke har opsættende virkning med hensyn til betaling af skattekravet. Skatteministeren er efter kildeskattelovens § 73 E bemyndiget til at bevilge henstand i disse tilfælde. Bestemmelsen er nærmere udmøntet i bek. til kildeskatteloven nr. 768 af 19. september 1995, § 48, og cirkulære om eftergivelse og henstand med told- og skattebeløb m.v. nr. 91 af 16. juni 1995, punkt 4. Skattemyndighederne opfattelse er formentlig den, at anmodning om henstand i disse tilfælde ikke er udtryk for en anerkendelse. Det får dog ikke reel betydning, om anmodning om henstand i forbindelse med klage kan anses for at afbryde fristen, da det følger af dommen TfS 1989,590

H, at når der søges om henstand inden udløbet af 1908-lovens 5-års frist, så kan kravet ikke anses som forfaldet før udløbet af den meddelte henstand.

i

At den skattepligtige efter udløbet af 1908-lovens frist fortsætter en forhandling med myndighederne om fastsættelse af en **skatteansættelse**, vil normalt ikke være udtryk for en tilstrækkelig indirekte anerkendelse af skattekravet, men kan derimod efter omstændighederne bevirke, at den skattepligtige anses for at have givet afkald på at gøre forældelsesindsigelsen gældende, jf. dommen UfR 1982.880 V.

Om retslige skridt bemærkes særligt, at selve skatteansættelsen ikke er et retsligt skridt, idet den afbrydende virkning først indtræder, når pantefogeden iværksætter og gennemfører udlægsforretning for det afledte skattekrav, eller der udtages stævning med henblik på erhvervelse af fuldbyrdelsesdom. Sidstnævnte skridt er dog ikke nødvendigt, hvis den skattepligtige inden udløbet af 1908-lovens frist selv har udtaget stævning vedrørende det pågældende spørgsmål, jf. dommen TfS 1990.120 Ø.

Om suspension af 1908-lovens frist bemærkes særligt, at skyldnerens subjektive forhold - i modsætning til, hvad der gælder om suspension af forhøjelsesfristen i skattestyrelseslovens § 35 - ikke i sig selv har betydning for, om fristen er suspenderet. Fristen i 1908-loven vil derfor være suspenderet, hvis skattemyndighederne opfylder betingelsen om utilregnelig uvidenhed, uanset årsagen hertil. Endvidere bemærkes, at selv om en oplysning i en skattepligtigs selvangivelse eller regnskab kan give skattemyndighederne mulighed for at foretage en forhøjelse efter en nærmere granskning af de underliggende forhold, vil skattemyndighederne kunne være i utilregnelig uvidenhed, medmindre oplysningen måtte give en særlig anledning til at foretage yderligere undersøgelser.

Vedrørende suspension som følge af skattemyndighedernes uvidenhed om skyldnerens opholdssted skal alene bemærkes, at der skal være tale om faktisk uvidenhed, ikke retlig. Kravene til skattemyndighedernes bestræbelser for at opspore den skattepligtige i udlandet afhænger af de faktiske forhold i det land, hvor den skattepligtige opholder sig, jf. dommene UfR 1960.964 V og TfS 1994.622 V, hvor fristen var suspenderet. Hvis den skattepligtige

derinod opholder sig i et land, hvor de faktiske forhold ikke er af en sådan art, at skatteyderen ikke vil kunne opspores, vil retlig umulighed ikke medføre suspension, jf. dommen TfS 1992.213 V, hvor de engelske regler umuliggjorde retsforfølgelse af kravet.

Om begrebet **særligt retsgrundlag** bemærkes, at en skatteansættelse ikke opfylder kravene til særligt retsgrundlag, uanset at det i den omvendte situation, hvor en skattepligtig har et krav på tilbagesøgning af skat, efter omstændighederne er lagt til grund, at skatteansættelsen udgør et særligt retsgrundlag, jf. UfR 1934.432 H.

Endelig findes **en særlig specialforældelsesregel i ligningslovens § 32 F**. Der er tale om en særregel om suspension af forældelse vedrørende krav på skat af fortjenester omfattet af ligningslovens § 16 E, **ejendomsavancebeskatningsloven** og afskrivningslovens §§ 6, 29 og 29 S samt § 13, jf. § 6. Reglen går ud på, at der ved beregningen af forældelsesfristen for sådanne skattekrav 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, har ligningslovens § 32 F således selvstændig betydning som en regel, der fraviger betingelserne i de generelle formueretlige forældelsesregler.

Reglen stod i lov om særlig indkomstskat, før denne lov blev ophævet ved lov nr. 313 af 17. maj 1995. Bestemmelsen omfattede således alene indkomstarter, der blev beskattet efter denne lov.

3.3.3. Særligt om formueretlig forældelse af krav på tilbagesøgning af skat.

En betingelse for, at 1908-lovens 5-årige forældelsesfrist træder i stedet for Danske Lovs 20-års frist er, at den pågældende fordring positivt er omfattet af beskrivelsen i 1908-lovens § 1. Denne beskrivelse omfatter bl.a. i henhold til lovens § 1, nr. 4, statens eller kommunens krav på skatter og afgifter af offentligretlig natur, hvorimod skatteyderens tilbagesøgningskrav ikke er omfattet af ordlyden. Dette var imidlertid tilfældet i det oprindelige forslag forud for vedtagelsen af 1908-loven, men forinden vedtagelsen blev skatteyderens tilbagesøgningskrav, der var anført som 2. led i bestemmelsen, fjernet fra ordlyden med følgende bemærkning: "*andet led udgår*

i nr. 4, da det følger lovforslagets hovedregel og indlægges i en almindelig regel i nr. 6. ", jf. RT 1908/09B, spalte 33.

Det kan således lægges til grund, at 1908-lovens § 1, nr. 4, ikke omfatter skatteydernes tilbagesøgningskrav, der i stedet for som udgangspunkt må arises for omfattet af nævnte § 1, nr. 6, der omfatter fordringer, som udenfor tilfælde af svig haves på betaling af, hvad nogen har ydet i urigtig formening om, at forpligtelse hertil påhvilede ham. Der kan i den forbindelse endvidere henvises til betænkning nr. 174 fra 1957 om ændring af reglerne om forældelse af gældsfordringer, s. 20, hvor det om nævnte § 1, nr. 6, fremgår, at bestemmelsen navnlig har betydning ved krav om tilbagebetaling af skatte- og afgiftsbeløb, som det offentlige med urette har oppebåret. Som ifølge af ordlyden i nr. 6 vil det være en betingelse for at anse en skatteydernes tilbagesøgningskrav for omfattet af 1908-lovens 5-årige forældelsesfrist, at der på tidspunktet for skatteyderens betaling af beløbet har eksisteret en bristende forudsætning for betalingen af faktisk eller retlig karakter.

Denne betingelse er naturligvis opfyldt, hvis den skattepligtige f.eks. selv har glemt fradrag i selvangivelsen. Dommene UfR 1927.585 H og UfR 1936.763 V viser imidlertid, at skatteyderens tilbagesøgningskrav ligeledes vil være omfattet af 1908-lovens § 1, nr. 6, i tilfælde, hvor grundlaget for den tidligere betaling af skatten har været skattemyndighedernes fastholdelse af en praksis eller fortolkning, der nu er tilsidesat af domstolene. Det blev i afgørelserne præciseret, at begrebet "utilregnelig uvidenhed om sit krav" må antages kun at skulle forstås som ukendskab om et eller andet faktisk forhold, der har bevirket, at den tilbagesøgende har været ude af stand til at gøre sin ret gældende. Det er således afgørende, at der er tale om en situation, hvor et skattebeløb er erlagt fejlagtigt ud fra en urigtig opfattelse af, at kravet skyldtes.

Siden kildeskattelovens indførelse har der lovmæssigt været fastsat indeholdelsespligter i tilfælde af udbetaling af A-indkomst, udbytter og fra 1987 for visse udbetalinger af royalties. I disse tilfælde er indeholdelsen og indbetaling af A-skat, udbytteskat og royalty-skat lovmæssigt fastsat. Her kan der ikke siges at ske indbetaling i tilfælde af urigtig formening af skyld, hvilket er fastslået i UfR 1982. 1047 ØLD. I dommen var der tale om et holdingselskab, der modtog udbytte fra sine datterselskaber, som ved udbetalingerne fratruk indeholdt udbytteskat. Herved

opstod der for holdingselskabet en fordring mod skattemyndighederne. Landsretten antog, at 1908-lovens § 1, nr. 4 og 6, hverken direkte eller analogt var anvendelig på denne fordring, som derfor ikke var undergivet 5-årig forældelse, men derimod den 20-årige forældelse. Landsretten anførte, at datterselskaberne i medfør af kildeskattelovens § 65 havde været forpligtet til at tilbageholde og indeholde den i sagen omhandlede udbytteskat til skattevæsenet, hvorfor udbytteskatten ikke kunne anses for erlagt i urigtig formening om skyld. Østre Landsretsdømmen i UfR 1981.349 udtaler sig ikke lige så klart med hensyn til retsstillingen i det tilfælde, hvor en indeholdelsespligtig havde indbetalt A-skat i overensstemmelse med skattemyndighedernes egne tilkendegivelser om fortolkningen af kildeskatteloven, og hvor det efterfølgende viste sig, at der ikke var hjemmel til at fastlægge indeholdelsespligt. I sagen havde skattemyndighederne tilbagebetalt beløb, hvor en del omfattede indbetalinger, der lå mere end 5 år tilbage.

I det omfang en skatteydere tilbagesøgningskrav måtte være omfattet af 1908-lovens 5-års frist, vil nævnte frist kunne afbrydes eller eventuelt være suspenderet efter denne lovs regler herom. Uanset om et tilbagesøgningskrav er omfattet af den 5-årige eller den 20-årige frist, vil fristens begyndelsestidspunkt skulle regnes fra det tidspunkt, hvor skatteyderen faktisk har betalt beløbet til myndighederne, idet dette tidspunkt er såvel stiftelses- som forfaldstidspunkt.

3.4. De formueretlige forældelsesreglers selvstændige betydning for upåliggnede skattekrav.

3.4.1. Afgrænsning af problemstillingen.

Som anført indledningsvis under 3.1 er udgangspunktet, at for så vidt angår skatte- og tilbagesøgningskrav, der er afledt af en skatteansættelse, har de formueretlige forældelsesregler alene en sekundær betydning, fordi skattestyrelseslovens hovedregler om frister for ændring af skatteansættelser, jf. § 4, stk. 1, og § 35, stk. 1, er kortere end de formueretlige forældelsesregler. I det omfang, der undtagelsesvis findes hjemmel til ændring af skatteansættelser længere tilbage, end de nævnte hovedregler giver mulighed for, kan de formueretlige forældelsesregler få en selvstændig begrænsende virkning for adgangen til ændring af skatteansættelser.

Der tænkes for det første på de situationer, hvor reglerne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5, hjemler skattemyndighederne adgang til at foretage en forhøjelse efter udløbet af fristen i § 35, stk. 1, idet de formueretlige forældelsesregler her kan få en selvstændig begrænsende virkning for adgangen til til at forhøje en skatteansættelse.

For det andet tænkes der på de situationer, hvor skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, hjemler de skattepligtige adgang til at anmode om genoptagelse efter udløbet af 3-års fristen i § 4, stk. 1, idet de formueretlige forældelsesregler her kan have en tilsvarende selvstændigt begrænsende virkning for tilbagesøgningskravet.

3.4.2. Særligt om forhøjelser efter reglerne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5.

Betingelserne for at foretage forhøjelser efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5 er nærmere beskrevet under 3.2.1, hvorfor reglerens indhold kun beskrives kort nedenfor. Da skattemyndighedernes krav på betaling af skat er omfattet af 1908-lovens 5-års frist, vil det navnlig være denne lovs suspensionsregel, der har betydning for, om de formueretlige forældelsesregler selvstændigt begrænser adgangen til at forhøje ansættelser efter § 35, stk. 2-5. Afbrydelse af 1908-lovens frist har i denne henseende kun relevans i form af udtagelse af stævning.

I relation til suspensionsbetingelserne i 1908-loven bemærkes om de enkelte undtagelsesbestemmelser i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5:

I henhold til skattestyrelseslovens § 35, stk. 2, kan skattemyndighederne, uanset fristen i stk. 1, ændre en skatteansættelse på punkter, hvor det efterfølgende viser sig, at den forpligtelse eller erhvervelse, som er lagt til grund for en foretagens skatteansættelse, giver anledning til en højere skatteansættelse. I sådanne tilfælde vil suspensionsbetingelserne i 1908-loven normalt være opfyldt, fordi der typisk vil være tale om en efterfølgende regulering af et civilretligt forhold, som skattemyndighederne ikke tidligere har haft kendskab til. Under denne forudsætning vil beføjelsen til at ændre skatteansættelser efter § 35, stk. 2, ikke selvstændigt blive begrænset af 1908-lovens forældelsesregler, men højst af den 20-årige forældelsesfrist.

I henhold til skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, kan skattemyndighederne efter udløbet af fristen i stk. 1 ændre grundlaget i en ansættelse, medmindre ansættelsen beror på et skøn. Det typiske anvendelsesområde for bestemmelsen er ændring i et oprindeligt afskrivningsgrundlag, hvor ændringen ikke beror på udøvelsen af et faktisk skøn. Da imidlertid en sådan ændring alene kan lægges til grund ved forhøjelse af skatteansættelserne for de seneste 3 indkomstår, får 1908-lovens suspensionsregel ingen selvstændig betydning for sådanne upålignede krav, fordi 1908-loven forældelsesfrist alene vedrører det af en ansættelse afledede skattekrav.

I henhold til skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, er fristen suspenderet, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Fristen i stk. 1 regnes fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kommer i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse. Fristen løber fra samme tidspunkt efter § 35, stk. 4, og efter 1908-loven, hvis frist i alle tilfælde er suspenderet ved utilregnelighed uvidenhed. Efter begge bestemmelser vil oplysninger fra trediemand kunne få fristen til at løbe. 1908-loven synes derfor ikke at have nogen selvstændig betydning.

Af skattestyrelseslovens § 35, stk. 5, fremgår, at når en ansættelse er **påklaget**, gælder fristen i stk. 1 ikke for forhøjelser vedrørende det påklagede forhold, dvs. forhøjelser, der vedrører samme indkomstår, og som udspringer af det samme faktiske forhold, der ligger til grund for den påklagede ansættelse. I sådanne tilfælde vil suspensionsbetingelserne i 1908-lovens § 3 typisk ikke være opfyldt, fordi myndighederne fra ansættelsessagens begyndelse vil have haft kendskab til grundlaget for forhøjelsen. Medmindre dette undtagelsesvis ikke har været tilfældet, vil 1908-lovens forældelsesfrist derfor have en selvstændig begrænsende betydning for upålignede skattekrav afledt af ansættelsesændringer i henhold til skattestyrelseslovens § 35, stk. 5. Hvis derimod en forhøjelse af et **påklaget** forhold er begrundet i omstændigheder, som myndighederne ikke hidtil har haft kendskab til, vil eventuel forældelse af det afledede skattekrav bero på en selvstændig vurdering af suspensionsbetingelserne i 1908-lovens § 3, bortset fra tilfælde, hvor den skattepligtige eller nogen på dennes vegne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. I de sidstnævnte tilfælde vil suspensionsvirkningen allerede følge af reglen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4.

3.4.3. Særligt om genoptagelse efter reglen i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2.

Om betingelseme for at få tilladelse til ekstraordinær genoptagelse efter reglen i **skattestyrelseslovens § 4, stk. 2**, henvises nærmere til 3.2.2. Som der beskrevet vil tilbagesøgningskravet være omfattet af 1908-lovens 5-års frist, nærmere bestemt lovens § 1, nr. 6, hvis den tidligere betalte skat er erlagt i urigtig formening om forpligtelse hertil. Som nævnt suspenderes forældelsen efter 1908-loven ikke, hvis begrundelsen for at kræve for meget betalt skat tilbage er, at domstolene har tilsidesat skattemyndighedernes praksis eller fortolkning. Hvis dommen er af en sådan karakter, at skattemyndighederne finder anledning til at udsende et særligt genoptagelses-cirkulære, jf. TS-cirkulære 1993-9, vil der kunne ske genoptagelse inden for de tidsmæssige rammer, som er beskrevet i cirkulæret, og tilbagebetaling af for meget erlagt skat, uanset om kravet måtte være forældet efter 1908-loven. Selv om en afgørelse, der underkender hidtidig praksis, ikke giver anledning til udsendelse af et særligt genoptagelses-cirkulære, vil genoptagelse for de berørte personer kunne tillades.

Heller ikke i disse tilfælde vil de formueretlige forældelsesregler derfor have en selvstændig betydning for adgangen til tilbagesøgning.

Hvis derimod den tidligere betalte skat ikke er erlagt i urigtig formening om forpligtelse hertil i de tilfælde, hvor der kan tillades ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, vil tilbagesøgningskravet alene være omfattet af Danske Lovs 20-års frist. Dette vil eksempelvis gælde i de situationer, hvor genoptagelsen er begrundet i, at der er meddelt tilladelse til skattemæssig omgørelse, eller at et skatteforbehold kan gøres gældende, idet der her har eksisteret en ubetinget pligt til at betale det oprindelige skattekrav, sammenholdt med, at tilbagesøgningsmuligheden i disse tilfælde først opstår efterfølgende, når omgørelse eller skatteforbehold gøres gældende. Tilsvarende gælder i de situationer, hvor ekstraordinær genoptagelse er en følge af efterfølgende reguleringer i den oprindelige erhvervelse eller forpligtelse.

Det vil derfor i praksis kun være ganske få tilfælde, hvor det vil være nødvendigt at vurdere, om der i tilfælde, hvor der efter skattestyrelseslovens fristregler vil være mulighed for at ændre skatteansættelsen, er sket en forældelse af det heraf afledede skattekrav efter de formueretlige forældelsesregler. Det vil imidlertid være nødvendigt at foretage denne vurdering af samspillet mellem reglerne, og det er et spørgsmål, om der herved er tale om en unødvendig kompleksitet i skattesystemet.

4. Rådets overvejelser og kritik af gældende ret

4.1. Frister for skattemyndighedernes omligning og forældelse af skattekrav

4.1.1. Samspillet imellem skattestyrelseslovens § 35 og lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer.

4.1.1.1. Upålignede skatter

Som det fremgår af gennemgangen under 3.2.1., 3.3.2. og 3.4.2., er myndighedernes adgang til at forhøje en skatteansættelse reguleret af fristreglerne i skattestyrelseslovens § 35, mens skattekravet forældes efter de formueretlige forældelsesregler i 1908-loven og i Danske Lovs 5-14-4.

Før 1990 fandtes ikke nogen generel fristregel for skatteansættelser, men alene i skattestyrelseslovens § 15, stk. 5, en særlig **fristregel** om forhøjelser, baseret på skøn. Skatteansættelsen kunne ændres uden tidsbegrænsning.

Det skattekrav, der fulgte af en ændret ansættelse, kunne imidlertid ikke indkræves, hvis det var forældet efter de formueretlige regler. 1908-loven omtaler i § 1, stk. 1, nr. 4, "statens eller kommunes krav på skatter eller afgifter af offentligretlig natur", og denne lovbestemmelse udgjorde ved siden af den generelle forældelsesregel i DL 5-14-4 den tidsmæssige begrænsning for inddrivelse af skatter, der ikke beroede på en en skønsmæssig ansættelse.

Før 1990 var disse formueretlige forældelsesregler den eneste beskyttelse af skatteyderne imod nye skattekrav for forgangne år, og forældelsesreglernes anvendelse og tillem্পning på skattekrav var derfor af væsentlig betydning.

Med virkning fra 1. januar 1990 indførtes den generelle regel i skattestyrelseslovens § 35, der gælder for alle forhøjelser af skatteansættelser omfattet af skattestyrelsesloven.

Indførelsen af denne frist i skattestyrelseslovens § 35 har afgørende ændret retstilstanden, idet der nu gælder to regelsæt, der grundlæggende handler om, hvornår det offentlige krav om skat er rejst for sent. Det er dette samspil, der er baggrunden for Skattelovrådets overvejelser.

Fristen i § 35, stk. 1, var oprindeligt 3 år efter udløbet af det indkomstår, ansættelsen vedrører.

Dette er ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 ændret til, at skattemyndigheden ikke kan afsende varsel om forhøjelse af en skatteansættelse efter den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. En varslet forhøjelse af en skatteansættelse skal være foretaget senest den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb, med mindre en anmodning fra den skattepligtige om udskydelse af denne frist er imødekommet. Hvis den skattepligtiges indkomstår ikke er sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristen fra udløbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for.

Fristen er således væsentlig kortere end 1908-lovens 5-års frist, der i praksis regnes fra forfaldstidspunktet for restskatter, der opkræves på normal vis, nemlig 1/9, 1/10 og 1/11 i året efter de pågældende indkomstår. Dermed har 1908-loven mistet en væsentlig del af sin betydning for de upåligtede skatters vedkommende.

Sammenholder man 1908-loven med undtagelsesbestemmelserne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5, hvorefter ansættelsen kan ændres uanset fristen i § 35, stk. 1, viser det sig, at 1908-lovens forældelsesregler heller ikke i disse tilfælde har væsentlig betydning. Det skyldes 1908-lovens suspensionsregler, navnlig bestemmelsen om, at forældelsesfristen suspenderes, når fordringshaver er i utilregnelig uvidenhed om sit krav eller om skyldnerens opholdssted. I disse tilfælde er fristen suspenderet, indtil fordringshaveren var eller ved sædvanlig agtpågivenhed ville have været i stand til at kræve sit krav betalt, jf. § 3 i 1908-loven.

Hvis skatteansættelsen kan forhøjes efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 2-5, vil skattekravet normalt heller ikke være forældet. Det er da også det eneste naturlige resultat. Det er i sig selv en besynderlighed, at skatteansættelsen kan forhøjes, men skatterne ikke opkræves. I enkelte specielle tilfælde medfører de formueretlige regler imidlertid, at skattekravene vil kunne være forældede, selv om skatteansættelsen kan ændres.

§ 35, stk. 2-5, indeholder helt andre kriterier end 1908-loven. Tilstedeværelsen af flere sideløbende regelsæt med forskellige begyndelsestidspunkter og længde og med forskellige regler for suspension og afbrydelse gør det vanskeligt at afgøre, om kravet er rejst for sent. Reglerne bærer præg af at være blevet til hver for sig, og samspillet imellem dem er ikke hensigtsmæssigt.

I § 35, stk. 2, er det bestemt, at hvis det efterfølgende viser sig, at den forpligtelse eller erhvervelse, som er lagt til grund for en foretagens skatteansættelse, giver anledning til en højere skatteansættelse, kan skattemyndighederne foretage forhøjelse, også efter udløbet af fristen i § 35, stk. 2. Typisk vil der være tale om en efterfølgende regulering af et civilretligt forhold, som i sagens natur ikke tidligere har været kendt, hverken af parterne eller skattemyndighederne. Sådanne ændringer forhindres ikke af 1908-loven, idet forældelsen vil være suspenderet.

Skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, handler om grundlaget for en ansættelse, der ikke beror på et skøn. Dette grundlag kan ændres uden den tidsmæssige begrænsning i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1. Det skyldes, at der ikke foretages ansættelsesændringer for det tidligere indkomstår, men alene en anden opgørelse af grundlaget for det senere indkomstår. 1908-loven vedrører imidlertid kun selve skattekravet, der afledes af en skatteansættelse, og ikke grundlaget for en skatteansættelse og begrænser således ikke selvstændigt myndighedernes adgang til forhøjelse.

Skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, giver adgang til forhøjelse af skatteansættelsen, hvor den skattepligtige eller nogen på hans vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, regnes da fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse. Både efter

§ 35, stk. 4, og efter 1908-loven løber fristen således fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er blevet bekendt med de faktiske forhold. 1908-loven har derfor ingen selvstændig betydning.

1908-loven kan derimod have betydning i den situation, der er omtalt i skattestyrelseslovens § 35, stk. 5, der er sålydende: "Når en ansættelse er påklaget, anvendes stk. 1 ikke på forhøjelser vedrørende det påklagede forhold."

Forhøjelser vedrørende andre punkter end det påklagede må være foretaget inden udløbet af fristen i § 35, stk. 1.

Forhøjelse vedrørende det påklagede punkt kan derimod ske under sagens behandling i klageinstansen uden tidsbegrænsning. I de tilfælde, hvor skattemyndighederne ikke kan påberåbe sig utilregnelig uvidenhed, vil det heraf følgende skattekrav kunne være forældet efter 1908-loven i tilfælde, hvor det af **forhøjelsen** følgende skattekrav forfalder senere end 5 år, regnet fra de normale forfaldstidspunkter for restskat. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvor det er en ændret retlig vurdering, der medfører en forhøjelse af skatteansættelsen på det påklagede punkt efter udløbet af fristen i 1908-loven. En ændret retlig vurdering anses ikke for at indebære en utilregnelig uvidenhed, og kravet vil derfor kunne være forældet.

I den situation, der er omtalt i skattestyrelseslovens § 35, stk. 5, har skatteyderen selv påklaget ansættelsen. Han må da være forberedt på, at myndighederne foretager en fuldstændig efterprøvning af ansættelsen på det påklagede punkt, og konsekvenserne heraf bør ikke være afhængige af, hvornår den endelige afgørelse træffes. Forældelsesreglers formål er generelt at medvirke til at fjerne gamle krav, herunder krav, der har mistet deres betydning, da parterne har indstillet sig på de kendte forhold. Det passer dårligt på den beskrevne situation. I dette tilfælde, hvor 1908-lovens forældelsesregel faktisk kan få betydning, forekommer det ikke særligt velbegrunderet. Det tilføjes, at problemet uhyre sjældent vil opstå.

Denne gennemgang viser, at 1908-loven stort set har mistet sin betydning som værn for skatteborgerne mod omligning på foranledning af skattemyndighederne. Borgernes beskyttelse

ligger nu i bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 35.1 de få tilfælde, hvor forældelsesreglerne kan få virkning, kan det virke mindre velbegundet, fordi der som beskrevet ikke behøver at foreligge en typisk forældelsessituation. Desuden er det svært at forstå, at en ansættelse kan forhøjes, men de heraf følgende skatter ikke inddrives.

Det er derfor nærliggende at anbefale, at 1908-lovens anvendelse på skattekrav, der beror på en skatteansættelse i henhold til reglerne i skattestyrelsesloven, ophæves. Dette vil klargøre retsstillingen, både for borgerne og for administrationen, og gøre reglerne enklere og lettere at forstå.

Dette forudsætter imidlertid, at bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2, klargøres og præciseres, se nærmere nedenfor i punkt 4.3.

*

4.1.1.2. Pålignede ikke betalte skatter

I det foregående har 1908-loven alene været overvejet med henblik på tilfælde, hvor der sker en forhøjelse af skatteansættelsen med deraf følgende yderligere skattekrav. Lovens primære område er imidlertid de pålignede ikke betalte skatter. De væsentligste indvendinger imod at ophæve 1908-loven ligger ikke uventet på dette område.

Det er blandt andet forældelsesreglers formål at beskytte debitor imod krav om dokumentation af gamle forhold. Som nævnt er det skattestyrelsesloven, der beskytter imod krav om dokumentation af forhold, der vedrører selve skatteansættelsen. Derimod har skattestyrelsesloven intet ændret i det forhold, at beskyttelsen imod krav om dokumentation for betaling af skatter fortsat findes i 1908-loveri.

Selv om 1908-loven afskaffes for så vidt angår upålignede og omtvistede skattekrav, kunne der derfor være grund til at opretholde 1908-lovens forældelsesregler for pålignede skatter, eventuelt i revideret form.

A. Den ene mulighed er at opretholde 1908-loven som gældende ved siden af skattestyrelseslovens § 35.

Forældelse efter 1908-loven indtræder 5 år efter forfaldstidspunktet for restskatter, der opkræves på normal vis for de pågældende indkomstår.

De restskatter, der følger af den ordinære ligning, forfalder den 1/9, 1/10 og 1/11 i året efter indkomståret, forudsat at årsopgørelsen udskrives før den 1. september, jf. KSL § 61, stk. 4. Forældelsen i 1908-loven regnes fra dette tidspunkt.

Genoptager og forhøjer skattemyndighederne ansættelsen, f.eks. 3 år efter indkomstårets udløb, resulterer denne omligning i en ny årsopgørelse, og de heraf følgende skatter forfalder sædvanligvis til betaling den 1. i hver af de nærmest følgende 3 måneder, jf. KSL § 61, stk. 6. Forældelsen af disse skatter regnes imidlertid ikke fra disse forfaldsdage, men fra de normale forfaldstidspunkter i året efter indkomståret.

Imidlertid kan forældelsen have været suspenderet, f.eks. fordi skattemyndighederne har været i utilregnelig uvidenhed om de forhold, der har ført til den forhøjede skatteansættelse. Når det skal vurderes, om disse sidstnævnte skatter er forældede, skal der således ikke kun tages hensyn til omstændighederne ved omligningen, men også forholdene i tiden før omligningen helt tilbage til de normale forfaldstidspunkter for restskatter. Når det skal afgøres, om et sådant krav er forældet eller ej, nødsages man altså til at tage stilling til, om fristen skulle være suspenderet eller afbrudt på grund af forhold vedrørende selve skatteansættelsen, f.eks. om skatteansættelsen er blevet forsinket på grund af utilregnelig uvidenhed hos skattemyndighederne om de faktiske forhold, således at forældelsen efter 1908-loven er suspenderet.

For omtvistede skatters vedkommende vil der iøvrigt skulle tages stilling til, om skatteyderen har foretaget dispositioner efter skattestyrelsesloven eller efter kildeskatteloven, der kan få indflydelse på den formueretlige forældelse. Det kan eksempelvis være påklage af ansættelsen til højere instans, hvor det i praksis antages, at dette hverken suspenderer eller afbryder forældelsen efter 1908-loven. Det kan også være ansøgning om henstand med betaling af

pålignede, men omtvistede, skatter, mens klagesagen verserer. Ansøgning om henstand anses normalt efter 1908-loven som en anerkendelse af gælden og dens størrelse, hvorved forældelsen er afbrudt, men det gælder ikke for skattekrav, hvor skatteansættelsen er **påklaget**, og kravet dermed bestridt.

På denne måde kan skatteyderens dispositioner i det skatteforvaltningsretlige system have indflydelse på vurderingen af, hvorvidt skattekravet er forældet efter 1908-loven.

Samspillet er vanskeligt at forstå og håndtere, både for borgere og skattemyndigheder. Anvendelsen og fortolkningen af 1908-loven er tvivlsom og ikke altid logisk, selv om de fleste tvivlsspørgsmål efterhånden er afklaret i praksis.

B. Som mulighed nr. 2 har Skattelovrådet **overvejet**, om de nugældende regler kunne ændres, således at fristen for beregningen af 1908-lovens forældelse i stedet beregnes med udgangspunkt i forfaldstiden for de skattekrav, der følger af den ændrede skatteansættelse. Herved ville man opnå, at fristerne i skattestyrelseslovens § 35 gælder for alle ændringer af skatteansættelsen og dermed for ikke pålignede skattekrav, mens 1908-lovens anvendelsesområde blev indskrænket til kun at gælde for pålignede skatter. Spørgsmål om suspension og afbrydelse af forældelsen skulle herefter alene vurderes efter forhold, der er indtruffet efter forfaldstidspunktet for det konkrete skattekrav, og der bliver ikke længere tale om sideløbende frister med forskellige regler.

En sådan regel er anvendelig, når der kun foreligger én skatteansættelse. Dette er imidlertid snarere undtagelsen end reglen. Det sker særdeles ofte, at den oprindeligt udsendte årsopgørelse senere revideres, ofte flere gange, ligesom der vil ske en ny skatteansættelse i alle de tilfælde, hvor skatteyderen får medhold i en klage over den oprindelige ansættelse. Spørgsmålet er da, hvorledes forældelsen skal beregnes i alle de tilfælde, hvor den oprindelige skatteansættelse senere ændres.

1) Man kunne vælge at regne forældelsen fra den faktiske forfaldsdag for hvert enkelt skattekrav. Hvis skatteansættelsen forhøjes, regnes forældelsen af det oprindelige skattekrav fra

dette kravs oprindelige forfaldstidspunkt og forældelsen af forhøjelsesbeløbet fra forfaldstid for forhøjelsen.

I så fald vil man komme til at arbejde med forskellige begyndelsestidspunkter for forældelse af skat for det samme indkomstår, hvilket ikke er hensigtsmæssigt. Det vil give anledning til talrige problemer med at opgøre størrelsen af de forskellige skattebeløb, der har forskellige forældelsestidspunkter. Der må således tages præcis stilling til, hvilke skattekrav renter og gebyrer relateres til, ligesom det ved afdragsvis betaling og tvangsmæssig inddrivelse må afgøres, hvilke skattekrav beløbene skal afskrives på. Problemerne kan vokse til det helt uoverskuelige, hvis skatteansættelserne ændres flere gange både i opadgående og nedadgående retning.

Skattelovrådet lægger afgørende vægt på, at regler for forældelse er klare og enkle, både i relation til begyndelsestidspunktet og i relation til opgørelsen af de krav, hvor forældelse kommer på tale.

Skattekravet for et indkomstår er en helhed, og det er ikke opsplittet på forskellige dele af indkomsten. Også af den grund er det ikke hensigtsmæssigt, at dele af kravet forældes på forskellige tidspunkter.

2) Alternativt har rådet drøftet den mulighed at lade forældelsen løbe fra den senest foretagne skatteansættelse af det pågældende års indkomst og for hele skatten vedrørende dette år, uanset om der tidligere er sket betaling og/eller tilbagebetaling. I så fald kunne fristen formentlig forkortes fra de gældende 5 år til eksempelvis 2 år, regnet fra den seneste ansættelsesændring.

Fordelen i forhold til de gældende regler ville være, at fristen for forældelse først løber efter skatternes påligning, således at forholdene i forbindelse med selve skatteansættelsen bliver uden betydning for vurderingen af forældelsesspørgsmålet. Fordelen er videre, at alle skatter for det pågældende indkomstår forældes på samme tidspunkt. Endelig vil en nedsættelse af forældelsesfristen fra 5 til 2 år medføre, at den samlede forældelsesfrist bliver kortere end i dag i alle tilfælde, hvor skatteansættelsen foretages efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, og at den

bliver kortere, jo tidligere den sidste skatteansættelse foreligger. Fristen vil også blive kortere i alle de tilfælde, hvor forholdene i forbindelse med selve skatteansættelsen har betydet suspension af den 5-årige forældelse. Fristen vil dog også kunne blive længere, eksempelvis ved en forhøjelse på det påklagede punkt som omtalt i skattestyrelseslovens § 35, stk. 5, hvor forældelsen først vil løbe efter den sidste forhøjelse.

Ulempen ved dette system vil være, at forældelsestidspunktet, også for tidligere forfaldne skatter, flytter sig, hvis skatteansættelsen ændres efterfølgende, hvad enten ændringen er i opadgående eller nedadgående retning. Skatteyderen vil givetvis opleve det som urimeligt, at der løber en ny forældelsesfrist, blot fordi skatteansættelsen ændres. Det kan opfattes således, at skattemyndigheden har det i sin magt at få forældelsen udskudt i en fjem fremtid blot ved at genoptage ansættelsen til ændring på et mere eller mindre ligegyldigt punkt.

Navnlig fordi forældelsesregler bør indeholde en klar og sikker beskyttelse af skatteyderens rettigheder, er det ikke hensigtsmæssigt, at begyndelsestidspunktet for fristens forløb på denne måde flyttes som følge af forhold, der ikke har noget at gøre med den beskyttelsesværdige interesse, nemlig at undgå at skulle opbevare dokumentation for betaling af forfaldne skatter i lang tid. Det vil være uklart for skatteyder, hvor længe han kan risikere at skulle kunne præstere sådan dokumentation.

C. Konklusionen af denne gennemgang er, at de gældende regler for forældelse af skattekrav efter 1908-loven ikke er hensigtsmæssige. Skattelovrådet har overvejet forskellige forslag til revision heraf uden at nå frem til et anbefalelsesværdigt system.

Dette har fået rådet til at **overveje**, om der overhovedet er behov for at bevare en forældelsesregel af 1908-lovens karakter for opkrævning og inddrivelse af pålignede skatter.

Det offentliges vidtgående adgang til at inddrive forfaldne skatter er blevet udvidet i de senere år, senest med den udvidede adgang til at overføre tidligere års skatterestancer til opkrævning som A- og B-skat i senere år, jfr. KSL § 61 A. Herudover er modregning, lønindeholdelse og

udlæg/udpantning m.v. effektive midler, der gør det antageligt, at skatter, der kan betales, også bliver inddrevet.

De ældre, uerholdelige skatter bør systemet gøre op med på anden måde end ved forældelse, eksempelvis ved at afgangsføre dem, idet den egentlige beskyttelse af skatteyder mod gamle skattekrav ligger i disse regler. Også reglerne om bortfald ved gældssanering hjælper med til at få ældre uerholdelige skattekrav ud af verden.

Skattelovrådet har foretaget en afvejning af på den ene side behovet for forældelsesregler for pålignede og upålignede skatter og på den anden side vanskelighederne i samspillet imellem fristreglerne i skattestyrelsesloven og 1908-lovens forældelsesregler. Det kan konstateres, at betydningen af forældelsesregler er blevet kraftigt formindsket ved ændringerne i skattestyrelsesloven og ved udviklingen i reglerne om inddrivelse.

Rådet anbefaler derfor, at 1908-lovens regler om forældelse ophæves for de skattekrav, der pålignes efter reglerne i skattestyrelsesloven, og foreslår samtidigt indført en ny forældelsesregel, jf. nærmere nedenfor under 4.1.4.

4.1.2. Ligningslovens § 32 F

Ved beregningen af forældelsesfristen for krav på skat af fortjeneste på immaterielle rettigheder, ejendomsavance og genvundne afskrivninger bortses der 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 dansk domstol, jf. ligningslovens § 32 F.

Bestemmelsen stammer fra lov om særlig indkomstskat, hvorfra den fra 1996 er overført til ligningsloven, jf. nærmere ovenfor afsnit 3.3.2.

Efter sin ordlyd suspenderer bestemmelsen den formueretlige forældelse, for så vidt angår de skatter, der vedrører de særligt opregnede indkomstarter. Derimod er det uklart og ikke afgjort i praksis, om bestemmelsen også suspenderer fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1.

Reglen indeholder den besynderlighed, at den kun omfatter dele af skatteansættelsen og de heraf følgende skattekrav. Det var forståeligt, dengang der var tale om visse arter af indkomst, der blev beskattet efter lov om særlig indkomstskat, fordi denne lov kun beskattede visse klart afgrænsede indkomstarter med en fast procent af den del af indkomsten, der oversteg et fast beløb. Efter overflytningen til ligningsloven kan man komme i den situation, at krav kan rejses for skatter, der stammer fra de udtrykkeligt nævnte indkomsters vedkommende, mens fristerne kan være overskredet for skatter af andre indkomster vedrørende samme indkomstår, til trods for, at ansættelsen for et indkomstår og de skatter, der følger heraf, er en helhed.

Der er heller nogen rimelig begrundelse for, at reglen kun gælder for visse typer af indkomst og skatterne heraf.

Hvis 1908-loven ophæves for skattekrav, omfattet af skattestyrelsesloven, er bestemmelsen i ligningslovens § 32 F overflødig for den formueretlige forældelse efter denne lov. Forældelsesreglen i DL 5-14-4 kan ikke suspenderes, og der er næppe en rimelig begrundelse for denne særegne undtagelse herfra. Bestemmelsen bør derfor ophæves.

I relation til fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, bør ansættelsesreglerne i **skattestyrelsesloven** gås igennem for at sikre, at skatteansættelser kan gennemføres også i de tilfælde, hvor skattemyndighederne ikke kender skatteydere adresse og derfor kan have vanskeligt ved at træffe afgørelser og kommunikere disse til skatteyder. Skattelovrådet har ikke særskilt undersøgt dette spørgsmål. Alt efter udfaldet heraf kan bestemmelsen i § 32 F ophæves, eller der kan som et nyt stykke i skattestyrelseslovens § 35 indsættes en generel bestemmelse, gældende for skatteansættelsen som helhed, svarende til ligningslovens § 32 F.

4.1.3. Danske Lovs 5-14-4

Hvis 1908-loven ophæves for skatter, der beror på en skatteansættelse, foretaget efter reglerne i skattestyrelsesloven, vil DL 5-14-4 være den eneste formueretlige forældelsesregel, der gælder for skattekrav.

Efter DL 5-14-4 er forældelsesfristen 20 år, regnet fra indkomstårets udløb.

Fristen kan ikke suspenderes, hverken på grund af utilregnelig uvidenhed hos skattemyndighederne eller ved skatteyderens ophold i udlandet, bortset fra den situation der er beskrevet i ligningslovens § 32 F. Konsekvensen heraf er blandt andet, at forældelsen sædvanligvis ikke suspenderes ved forhold, der vedrører påligningen af skatterne, selv om forældelsesfristen løber sideløbende med fristen i skattestyrelseslovens § 35.

Forældelsen afbrydes, hvis kreditor minder debitor om gælden og ved debtors anerkendelse af gælden. "Gælden" må antages først at opstå ved påligningen. Først herefter får påmindelse og anerkendelse betydning som afbrydende handlinger. Afbrydes forældelsen, løber der en ny 20-årig forældelse fra afbrydelsestidspunktet.

Det er åbenbart, at denne regel kun indeholder en beskyttelse af skatteyderne i ganske ekstraordinære tilfælde, dels på grund af sin længde, dels på grund af den lette adgang til afbrydelse.

Skattelovrådet har derfor overvejet, om DL 5-14-4 kunne ændres, således at den indeholder en stærkere beskyttelse af skatteyderne mod krav om betaling af gamle skatter.

En mulighed er at forkorte fristen fra 20 år til eksempelvis 10 år, regnet fra indkomstårets udløb. Dette vil imidlertid kunne betyde, at fristen, der jo løber sideløbende med fristerne i skattestyrelseslovens § 35, vil kunne hindre inddrivelse af skattekrav, der med rette rejses i medfør af denne bestemmelse, og det kan Skattelovrådet ikke anbefale.

En anden mulighed er at afskaffe eller skærpe afbrydelsesbetingelserne.

Skattelovrådet er mest tilbøjelig til at anbefale helt at afskaffe muligheden for at afbryde fristen, således at skattekravet er bortfaldet, hvis det ikke er betalt inden 20 år efter indkomstårets udløb. Når fristen er så lang som 20 år, er det mindre rimeligt, at der efter enhver afbrydelse skal løbe en ny frist på 20 år, regnet fra afbrydelsestidspunktet. Rådet ser denne opstramning af den 20-

årige forældelse som et rimeligt modstykke til afskaffelsen af den 5-årige forældelse og til de skærpede inddrivelsesregler og som et supplement til reglerne om afgangsføring af ikke betalte skatter. Reglen skulle i så fald gælde ikke kun for ikke betalte skatter, men også for renter og gebyrer heraf, som ikke er betalt.

Hvis muligheden for at afbryde fristen skulle opretholdes, bør afbrydelsesreglerne i hvert fald skærpes, således at forældelsens forløb kun afbrydes ved skatteyderens anerkendelse af gælden og ved retslige skridt efter det i 1908-loven indeholdte system.

4.1.4. Rådets konklusion.

Denne gennemgang af skattestyrelseslovens § 35 og de formueretlige forældelsesregler har vist, at det i dag er reglerne i skattestyrelsesloven, der indeholder beskyttelsen af skatteborgerne imod nye skatter af indkomst og formue i tidligere år. For pålignede ikke betalte skatter ligger beskyttelsen i reglerne om gældssanering og afgangsføring af uerholdelige skatter. Skattelovrådet anbefaler derfor, at de formueretlige forældelsesregler i 1908-loven ikke længere skal gælde for skatter, der pålignes efter reglerne i skattestyrelsesloven.

Bestemmelserne i 1908-loven og i DL 5-14-4 anbefales afløst af en ny regel i skattestyrelsesloven, der indeholder elementer fra begge regelsæt.

Fra DL 5-14-4 hentes begyndelsestidspunkt, nemlig indkomstårets udløb, således som dette er defineret efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1. Forældelsens begyndelsestidspunkt er dermed fastlagt klart og utvetydigt.

Fra DL 5-14-4 hentes også fristens længde, nemlig 20 år, og det forhold, at fristen ikke kan suspenderes.

Rådet foreslår, at fristen ikke skal kunne afbrydes.

Hvis det ønskes at fastholde mulighed for at afbryde fristen, anbefales det at benytte de samme kriterier som i 1908-loven, nemlig debtors anerkendelse af det pålignede skattekrav og kreditors retslige skridt mod skyldneren. Dette kan suppleres med en udtrykkelig bestemmelse om, at ansøgning om henstand med betaling af pålignede, men omtvistede, skatter, afbryder eller suspenderer forældelsen, blandt andet fordi kreditor ikke kan foretage retslige skridt mod debitor i henstandsperioden.

Ved at bevare kriterier, der kendes fra de hidtidige forældelsesregelsæt, opnås den fordel, at man kan henvise til den fortolkning og den praksis, som allerede findes i relation til DL 5-14-4 og 1908-loven. Samtidigt bør det i bestemmelsen udtrykkeligt fastslås, at forældelsesreglerne i 1908-loven og i DL 5-14-4 ikke gælder for skattekrav, der er omfattet af skattestyrelseslovens bestemmelser.

Reglen i ligningslovens § 32 F foreslås ophævet. Det kan overvejes at indføre reglen som en undtagelse fra fristen i § 35, stk. 1, gældende for hele skatteansættelsen.

4.2. Frister for skatteydere krav om omligning efter skattestyrelseslovens § 4 og forældelse af krav på tilbagebetaling af for meget betalt skat

Fristerne for nedsættelse af skatteansættelsen på den skattepligtiges foranledning er beskrevet i afsnit 3.2.2. om skattestyrelseslovens § 4. Den formueretlige forældelse af krav på tilbagesøgning af skat er beskrevet i afsnit 3.3.3.

Skatteyderen har mulighed for at begære skatteansættelsen genoptage indenfor 3 år, regnet fra udløbet af det pågældende indkomstår, jf. skattestyrelseslovens § 4, stk. 1. Ekstraordinær genoptagelse kan tillades i særlige tilfælde, selv om anmodning herom først fremsættes efter udløbet af denne 3-års frist, jf. skattestyrelseslovens § 4, stk. 2.

For indkomstårene inden 1990 var skatteydernes adgang til at få ansættelsen genoptaget og nedsat ikke særskilt lovreguleret. I praksis benyttede man fristbestemmelsen om skatteydernes adgang til domstolsprøvelse, således at skatteyderen havde krav på at få ansættelsen genoptaget,

hvis anmodning herom blev fremsat inden udløbet af denne frist, der frem til 1990 var 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Under ganske særlige omstændigheder kunne der bevillingsmæssigt gives tilladelse til genoptagelse længere tid tilbage.

Sideløbende hermed gjaldt forældelsesreglen i 1908-loven, det vil sige lovens § 1, nr. 6, der omfatter fordringer, som udenfor tilfælde af svig haves for betaling af, hvad nogen har ydet i urigtig formening om, at forpligtelse hertil påhvilede ham.

Fristen i 1908-loven for skatteydere tilgængeliggørelseskrav regnes fra det tidspunkt, hvor skatteyderen faktisk har betalt beløbet til myndighederne. Fristen kan være suspenderet på grund af skatteydere utilregnelige uvidenhed om sit krav og afbrydes navnlig ved retslige skridt, det vil sige i praksis udtagelse af stævning imod myndighederne.

Som beskrevet i afsnit 3.3.3. er ikke alle krav om tilbagebetaling af for meget erlagt skat omfattet af 1908-lovens § 1, nr. 6, jf. U 1982.1047 0, hvori det er antaget, at krav fra en aktionær om udbetaling af indeholdt udbytteskat ikke er omfattet af denne forældelsesregel eller af 1908-lovens forældelsesregler iøvrigt. Sådanne skatter anses ikke for erlagt i urigtig formening om skyld, og der fandtes ikke grundlag for en analog anvendelse af 1908-loven. Tilsvarende argumentation kan muligvis anvendes på andre indeholdte åcontoskatter, eksempelvis indeholdte A-skatter. Denne usikkerhed om anvendelse af 1908-loven på skatteydere krav om tilbagebetaling af skat er endnu ikke afklaret i praksis.

Efter indførelsen i 1990 af reglerne i skattestyrelseslovens § 4, stk. 1 og 2, er det disse regler, der regulerer skatteyderens adgang til at få ændret og nedsat skatteansættelsen og dermed også skattekravet.

Fristen i § 4, stk. 1, er 3 år, regnet fra indkomstårets udløb. Hvis den skattepligtiges indkomstår ikke er sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristen fra udløbet af det år, som indkomståret træder i stedet for. Adgangen til at få ændret og nedsat skatteansættelsen og dermed også skattekravet, er altså afskåret før udløbet af 1908-lovens forældelsesregel.

Efter skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, kan anmodning om genoptagelse imødekommes, når forholdene i særlig grad taler derfor. Der er ingen frist herfor. I cirkulære nr. 71 af 4. april 1996, punkt 5.3., er det forudsat, at genoptagelsesansøgningen er fremsat uden ugrundet ophold (vejledende inden 3 måneder) efter, at den skattepligtige er kommet i besiddelse af de oplysninger, der berettiger til en ekstraordinær genoptagelse.

1908-lovens forældelsesregler bør ikke i sig selv kunne forhindre skatteyderen i at få ansættelsen genoptaget, blandt andet fordi tidsfaktoren i sig selv har betydning for adgangen til genoptagelse. Betingelserne for genoptagelse bør fremgå af § 4, stk. 2, se nærmere rådets forslag til revision heraf i afsnit 4.4., og denne bestemmelse bør være den eneste, der regulerer skatteydernes mulighed for at få ansættelsen genoptaget.

Tilsvarende overvejelser gælder ved genoptagelse for skatteankenævnet efter skattestyrelseslovens § 22 og genoptagelse i Landsskatteretten efter skattestyrelseslovens § 29. Disse organer har mulighed for efter anmodning fra klageren at genoptage en tidligere afgørelse, hvis særlige omstændigheder taler derfor, jf. ovenfor punkt 2.2.2. Der gælder ikke nogen absolut tidsgrænse herfor.

Hvis ansættelsen genoptages og nedsættes med den følge, at skatteyder skal have skat tilbagebetalt, bør dette naturligvis ikke kunne være begrænset af en formueretlig forældelse, der afhænger af tidspunktet for betalingen af de oprindeligt pålignede skatter, således som det er tilfældet efter gældende ret, se ovenfor 3.2.2. og 3.4.3.

1908-lovens forældelsesregler kan også spille ind på skatteyderens krav om tilbagebetaling af for meget betalt skat i de tilfælde, hvor kravet ikke er foranlediget af en ændring af skatteansættelsen. I sådanne tilfælde kan der være et behov hos myndighederne for at kunne afskære krav om tilbagebetaling af for meget erlagt skat for gamle indkomstår. En skatteyder, der mener at have et sådant krav, har imidlertid bevisbyrden herfor. Det er domstolene, der foretager bevisvurderingen, og som kan regne skatteyderen til skade, hvis der er gået så lang tid, at skattemyndighedernes bevismuligheder er blevet forringet. Der synes ikke at være behov for

at opretholde 1908-lovens forældelsesregler alene for at beskytte myndighederne imod disse sjældent forekommende tilfælde.

Konklusionen på disse overvejelser er således, at også for skatteydere krav om tilbagebetaling af skatter kan den formueretlige forældelsesregel i 1908-loven afskaffes.

Det foreslås, at der indføres en selvstændig regel i skattestyrelsesloven af samme indhold som beskrevet ovenfor i afsnit 4.1.4., således at myndighedernes krav på yderligere skat og skatteydere krav på tilbagebetaling af for meget erlagt skat, der er pålagt efter reglerne i skattestyrelsesloven, forældes efter samme regelsæt.

43. Forslag om revision af skattestyrelseslovens § 35, stk. 2.

Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, kan skattemyndighederne ikke afsende varsel om forhøjelse af en skatteansættelse efter den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. En varslet forhøjelse af en skatteansættelse skal være foretaget senest den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb, med mindre en anmodning fra den skattepligtige om udskydelse af denne frist er imødekommet.

Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 2, kan skattemyndighederne, uanset fristen i stk. 1, ændre en skatteansættelse "på punkter, hvor det efterfølgende viser sig, at den forpligtelse eller erhvervelse, som er lagt til grund for en foretagen skatteansættelse, giver anledning til en højere skatteansættelse." Der er ingen tidsgrænse for sådanne ændringer.

§ 35, stk. 1, er oprindeligt indsat i skattestyrelsesloven i 1989. idet skattestyrelsesloven før dette tidspunkt ikke indeholdt nogen generel frist for skatteansættelser, jf. nærmere ovenfor i afsnit 3.2.1. Fristen var oprindeligt 3 år fra indkomstårets udløb, og der var ikke i loven nogen bestemmelse svarende til § 35, stk. 2, der først er indsat ved lovrevisionen i 1995.

Foran i afsnit 4.1. er det anbefalet at ophæve lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer for så vidt angår skattekrav, der omfattes af skattestyrelsesloven. I så fald vil

bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 35 være de eneste regler, der sætter frist for myndighedernes adgang til at ændre og forhøje skatteansættelser med yderligere skattekrav til følge. Af hensyn til skatteyderens retsbeskyttelse er det derfor af afgørende betydning, at disse bestemmelser er så klare og forståelige som muligt.

Skattelovrådet finder, at § 35, stk. 2, i den nuværende formulering ikke fuldt ud lever op til dette. Formuleringen er så upræcis, at der er risiko for fortolkningstvivl.

Skattelovrådet har derfor overvejet, om bestemmelsen i § 35, stk. 2, kan præciseres og formuleres klarere, således at der ikke er tvivl om dens anvendelsesområde. Tilsvarende har Skattelovrådet overvejet, om bestemmelsen i § 4, stk. 2, kan præciseres og klargøres, jf. nærmere nedenfor i punkt 4.4.

Baggrunden for bestemmelsen i § 35, stk. 2, er, at efterfølgende ændringer i de skattepligtiges civile retteligheder og pligter sædvanligvis medfører skattemæssige konsekvensændringer i det år, hvor retten eller pligten oprindeligt er opstået, ikke i det år hvor ændringen sker. Det vil være uheldigt, hvis formelle regler i skattestyrelsesloven betyder, at de skattemæssige ændringer overhovedet ikke kan gennemføres, fordi ændringerne først indtræffer efter udløbet af fristen i § 35, stk. 1. Det vil ligeledes være uheldigt, hvis de formelle regler virker tilbage på de materielle skatteregler og påvirker deres indhold og fortolkning, fordi det opleves som utilfredsstillende, at formelle regler forhindrer gennemførelse af sædvanlige skattemæssige konsekvenser af de ændrede retsstiftende kendsgerninger.

Et typisk eksempel på anvendelse af bestemmelsen i § 35, stk. 2, vil være, at der ved salg af aktiver kommer yderligere erhvervelser, som har karakter af tillæg til den oprindelige salgssum, for eksempel fordi salgssummen for en post aktier reguleres efter selskabets indtjening i en årrække efter overdragelsen. I disse tilfælde opstår der problemer med **beskatningshjælp**, hvis ikke beløbet beskattes i salgsåret som yderligere salgssum - ganske i overensstemmelse med parternes aftale, der jo netop drejede sig om den samlede salgssum.

I ejendomsavancebeskatningslovens § 13 findes en udtrykkelig bestemmelse herom: "Afståren ejer af fast ejendom denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelse tilfalder ejeren en yderligere vederlag for ejendommen, skal der, når dette vederlag erhverves, foretages en ny opgørelse af fortjenesten for det indkomstår, i hvilket den førstnævnte afståelse fandt sted. Ved denne opgørelse betragtes det yderligere vederlag som indvundet i det nævnte indkomstår."

En tilsvarende situation kan opstå, hvis der efterfølgende erlægges et yderligere vederlag ved salg af aktier, der ligeledes anses som et mervederlag, som er skattepligtigt i afståelsesåret, jf. **Tfs 1994**, nr. 110 LR.

Et andet eksempel er fradragsberettigede udgifter, der endeligt bliver mindre end det beløb, der er lagt til grund ved den oprindelige skatteansættelse. I skatteministeriets cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 nævnes som eksempel afskrivningsberettigede driftsmidler, hvor det efterfølgende viser sig, at det oprindeligt fastsatte afskrivningsgrundlag er for højt, for eksempel som følge af efterfølgende prisnedslag.

§ 35, stk. 2, vil også kunne anvendes i tilfælde, hvor størrelsen af erstatning for en skadegørende handling først endeligt fastsættes flere år efter skadens indtræden.

Endelig kan nævnes den situation, der omtales i U 1993.696 H, jf. cirkulære nr. 71. Sagen var rejst af en kommanditist i K/S Løgstør Hotel og Kursuscenter mod Sparekassen Bikuben A/S. Kommanditisten fik medhold i, at han ikke var bundet af tegningsaftalen, blandt andet på grund af udbydernes mangelfulde undersøgelser af projektets rentabilitet og et helt uunderbygget budget. Han fik derfor tilbagebetalt allerede indbetalte beløb med renter og blev fritaget for resthæftelsen. I dette tilfælde har han heller ikke været berettiget til at foretage afskrivning på kommanditselskabets faste ejendom, og den heraf følgende skatteforhøjelse for de enkelte år vil kunne gennemføres med hjemmel i § 35, stk. 2.

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.

Eksempelvis kan nævnes, at hvis en kommanditist afskriver på sine **K/S-anparter** i fast ejendom eller driftsmidler, og skattemyndighederne efterfølgende konstaterer, at der ikke er afskrivningsadgang, kan § 35, stk. 2, ikke anvendes, når de til grund for skatteansættelsen liggende aftaler ikke er ændret imellem aftalens parter.

Skattemyndighederne har alene kompetence til at fastslå de skattemæssige konsekvenser af retsstiftende kendsgerninger, og skattemyndighederne kan i den sammenhæng have en anden opfattelse end skatteyderen af den retlige kvalifikation af de foreliggende kendsgerninger. Det ændrer imidlertid ikke indholdet af borgernes rettigheder og pligter i andre sammenhænge end de skattemæssige. Sådanne ændringer sker på anden måde, eksempelvis ved aftale eller ved en domstolsafgørelse imellem sagens parter, men ikke igennem en sag imellem en skatteyder og skattemyndighederne.

Skattelovrådet mener, at der er behov for at få præciseret § 35, stk. 2, således at det klarere fremgår, at bestemmelsen kun kan anvendes, når det er den oprindelige forpligtelse eller erhvervelse, der ændrer indhold. Det er navnlig ordene "hvor det efterfølgende viser sig", der er misvisende på den måde, at de leder tanken hen på forhold, der ikke har været skattemyndighederne bekendt. Det har ikke været tilsigtet, at bestemmelsen åbnede mulighed for en ændret skatteansættelse under sådanne omstændigheder.

Det bemærkes, at der ikke med den foreslåede ændring af § 35, stk. 2 tilstræbes en ændring af retsstillingen.

Skattelovrådet foreslår følgende formulering:

" 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 foretagens skatteansættelse, ændres på en 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. "

4.4. Forslag om revision af skattestyrelseslovens § 4, stk. 2

Denne bestemmelse om ekstraordinær genoptagelse er som tidligere omtalt blevet indsat i skattestyrelsesloven ved lov nr. 1104 af 20. december 1995. I bemærkningerne til bestemmelsen anføres det, "at den foreslåede bestemmelse vil kunne anvendes til genoptagelse på den skattepligtiges anmodning, når forholdene i ganske 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 helt utilfredsstillende ansættelser."

I cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 anføres det i pkt. 5.3., at det bemærkes, at betingelserne for ekstraordinær genoptagelse kan prøves fuldt ud af domstolene.

I bemærkningerne til lovforslaget og i det ovenfor nævnte cirkulære er herefter anført en række situationer, hvor bestemmelsen om ekstraordinær genoptagelse er tænkt anvendt. Skattelevrådet finder, at det vil være rigtigst, at der i selve lovbestemmelsen er anført de tilfælde, hvor reglen om ekstraordinær genoptagelse kan finde anvendelse. Herved sikres det, dels at skatteyderen i selve lovbestemmelsen kan se, om der vil være mulighed for ekstraordinær genoptagelse. Endvidere sikres det, at bestemmelsen ikke bliver opfattet som en bevillingsbestemmelse. Da opregningen i bemærkningerne (og cirkulæret) ikke kan betragtes som en udtømmende opregning, skal der udover eksempelopregningen i bestemmelsen være mulighed for i analoge tilfælde at give tilladelse til genoptagelse. Rådet foreslår herefter følgende formulering:

§ 4, stk. 2. Skatteministeren kan tillade, at en genoptagelsesansøgning som nævnt i stk. 1, 1. pkt., der fremsættes skriftligt efter udløbet af fristen i stk. 1, 2. pkt., imødekommes, når

- 1) den skattepligtige er blevet beskattet af en indtægt, der efterfølgende reguleres således, at den skattepligtige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen,
- 2) den skattepligtige har fratrukket en udgift, der efterfølgende reguleres således, at den skattepligtige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen
- 3) den skattepligtige ønsker at gøre et gyldigt skatteforbehold i en aftale gældende
- 4) den skattepligtige begærer omgørelse af en skatteansættelse
- 5) skattemyndighederne ved skatteansættelsen har begået ansvarspådragende fejl
- 6) skatteansættelsen er urigtig på grund af svig fra tre diemand
- 7) hvor forholdene i øvrigt i ganske særlig grad taler herfor, navnlig med henblik på at undgå helt utilfredsstillende materielle ansættelser.

Anmodningen efter 1. pkt. må fremsættes inden rimelig tid efter den skattepligtige er blevet opmærksom på det forhold, der kan begrunde genoptagelse. Genoptagelse kan endvidere kun ske, hvis ændringen er væsentlig.

Lovforslagets § 4, stk. 2, nr. 7, giver bl.a. hjemmel til at genoptage en skatteansættelse ud over tre år efter indkomstårets udløb i tilfælde, hvor domstolene eller Landsskatteretten har tilsidesat en administrativ praksis. Skattelovrådet har ikke taget stilling til, om der kan være behov for at revurdere den hidtidige administrative praksis, hvorefter genoptagelse generelt tillades tre år tilbage regnet fra den først underkendende dom eller kendelse.

Bilag 1.

Resumé af domme, der omtales i betænkningen. Dommene er som hovedregel gengivet i den form, hvori de er offentliggjort i enten UfR eller TfS, med venlig tilladelse fra redaktionerne.

UfR 1927.585 (side 28)

H.D. 4. maj 1927 -

Købmand M. Davidsen (Højesteretssagfører David)

mod

Aalborg Kommune (Højesteretssagfører Fich).

Skatter IH - Forældelse I - En Skatteydere Krav på Tilbagebetaling af efterbetalt Kommuneskat, der ligesom forhøjet Statskat var erlagt, skønt Ligningen ikke formelt var forandret, ansaa ifølge Lov Nr. 274 af 22. December 1908 § 1 forældet 5 Aar efter Indbetalingen, uanset at lignende Krav først var anerkendt af Domstolene kort forinden han rejste Sag.

Forældelse af Tilbagesøgningskravet fandtes ikke afbrudt ved at der inden 5 Aars Fristens Udløb var prøvet Forlig i Sagen, da stævning først var udtaget flere Maaneder senere, skønt kun nogle Uger efter Fristens Udløb, og uanset at sagen var stillet i Bero efter en anden Retssag, jf. Lov 1908 § 2.

UfR 1934.432 (side 27)

H.D. 9. marts 1934 i sag 167/1933

Finansministeriet (Kammeradvokaten)

mod

Lensgreve H.C. Schimmelmann (Højesteretssagfører Graae).

Forældelse I - Skatter II. Ved en Landsoverskatteraadskendelse af Okt. 1922 blev N's skattepligtige Indkomst for 1919-20 nedsat og det udtaltes, at N kun var skattepligtig til Staten i Medfør af Lov Nr. 144 af 8. juni 1912 § 2, 3 Stk. Herefter skulle N have haft tilbagebetalt ca. 27.500 Kr., men fik paa Grund af Fejl fra Skattemyndighedernes Side kun betalt et langt mindre Beløb. Antaget, at hverken § 48 i nævnte Skattelov eller Lov nr. 274 af 22. Dec. 1908 § 1 Nr. 6 kunde afskære N fra i 1933 at indtale Resten, idet Forældelse efter sidstnævnte Lov var udelukket ved at der for Kravet ved Kendelsen var skabt et særligt Retsgrundlag efter Lovens § 1, sidste Stk.

UfR 1936.763 (side 28)

- **VLD 13. februar 1936** i sag 11406/1935
Randers Købstadkommune (Landsretssagf. Chr. Holm, Randers)
mod
Borup Kommune (Overretssagf. Ejstrup, Viborg)

Skatter IH - Tilbagesøgning. Paa en Ejendom i L Landkommune havde K Købstadkommune i en Aarække drevet et Vandværk, og da **Ejendommen** blev skyldsatsat efter Lov Nr. 85 af 15. Maj 1903 § 22, jfr. § 24, svaret Ejendomsskyld og efter Lov Nr. 83 af 31. Marts 1926 Skat til L. Idet Ejendommen i Medfør af sidstnævnte Lovs § 14,1 Stk.,Nr. 4, og § 18, 1 Stk., Nr. 1, var undtaget fra Skattepligt, ansaas K berettiget til at erholde erlagte Skattebeløb tilbage, da Lovbestemmelserne ikke antoges alene at angaa paagældende Kommunes egne Ejendomme, da K's fortsatte Erlæggelse af Skatterne uden nærmere Undersøgelse ikke kunne fritage L for Tilbagebetaling i hvert **Fald** efter sket Paakrav, og da det krævede Beløb ikke kunde kræves nedsat med en af L i Hh t Lov Nr. 172 af 14. Juli 1927, jfr. Lov Nr. 188 af 20. Maj 1933 tilkommende Dækningsafgift. '

Forældelse I - Tilbagesøgningskravet ansaas undergivet Forældelse efter Lov Nr. 274 af 22. Dec. 1908 § 1 Nr. 6, idet K ikke havde været i **utilregnelig** Uvidenhed om sit Krav.

UfR 1960.964 (side 26)

VLD 2. juli 1960 i sag VII 307/1960
(Toldam, Thygesen, Mikkel Jacobsen (kst)).
Randers kommune (Irs. Bogh, Randers)
mod
maskinmester Hans Rasmus Hansen, Odense (Irs. Skou-Udesen, Randers).

Forældelse I - Skatter I. A, der havde indgivet selvangivelse til skattevæenet for skatteåret 1953/54, udvandrede den 5. maj 1953, førend han havde modtaget skattebillet, til Chile og meldte fraflytning til folkeregisteret. Hans hustru, med hvem han havde indgået ægteskab den 10. marts 1953, havde før ægteskabet foretaget selvstændig selvangivelse og betalte første rate af skatten i juni 1953. I juli s.å. mødte hun til forhandling med skattevæsenet om sambeskatning med A og udvandrede i september s.å. til Chile. Efter at fru A i december 1958 og A i maj 1959 var vendt tilbage til Danmark, stævnedes vedkommende kommune i juli s.å. A til betaling af resterende skat for skatteåret 1953/54. Da udvandring til Chile måtte sidestilles med tilfælde, hvor en fordringshaver på grund af utilregnelig uvidenhed om skyldnerens opholdssted har været ude af **stand** til at gøre sin ret gældende, jfr. lov nr. 274 af 22. december 1908 § 3, ansås skattekravet, uanset at skattevæsenet ikke havde foretaget særlige skridt til sikring eller inddrivelse af fordringen, ikke forældet.

UfR 1979.64 (side 25)

H.D. 27. november 1978 i sag II 82/1978

Prokurist Axel Blegvad Stenz (Irs. Glistrup)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter (km.adv.)

Skatter I og II B - Forældelse I. S's ægtefælle afstod i 1962 nogle aktier til en fætter, idet der som vederlag skulle svares livsvarige årlige pristalsregulerede underholdsydelser, hvis kapitalværdi svarede til kursen for de overdragne aktier. Ved indkomstopgørelsen for skatteåret 1963/64 ansatte S afståelsessummen for aktierne til 0, hvorved der fremkom et tab på 577.523 kr., som S fradrog i indkomsten for dette og senere det følgende skatteår. S havde indgivet selvangivelse den 4. april 1963, og ligningsrådet meddelte den 28. juni 1968 S, at den selvangivne indkomst var forhøjet med det fratrukne beløb, og krævede efterbetalinger i forhold hertil. Den 8. juli 1968 indgav S klage til Landsskatteretten, og den 9. juli indleverede Skattedepartementet og kommunen for at hindre, at der opstod spørgsmål om forældelse, stævning mod S. Sidstnævnte sag blev hævet i 1970, efter at S's advokat havde afgivet erklæring om, at S anerkendte at være afskåret fra at påberåbe sig, at forældelse i medfør af 1908-loven var indtrådt den 9. juli 1968 eller senere. Landsskatteretten, overfor hvilken S's advokat flere gange havde anmodet om forlængelse af frist for afgivelse af indlæg og om udsættelse af den af ham ønskede mundtlige forhandling, afsagde kendelse den 18. februar 1977, hvorved ligningsrådets afgørelse blev stadfæstet.

S's hustru havde ved salget i 1962 opnået fuldt vederlag for aktierne, og der lagdes til grund, at kapitalværdien af de pristalsregulerede ydelser modsvarede anskaffelsessummen for aktierne. Den omstændighed, at S efter statsskattelovens § 4 c var indkomstskattepligtig af de halvårslige ydelser, gav ikke grundlag for at bortse fra ydelsernes kapitalværdi ved beregningen af afståelsessummen for aktierne efter ligningslovens § 16 C, stk. 1. Afståelsen havde herefter ikke medført et tab, der kunne fradrages i S's indkomst.

Ligningsrådets forhøjelse af indkomsten havde ikke beroet på et skøn, men på en retlig vurdering, og reglen i Landsskatteretsloven § 3, stk. 5, fandt derfor ikke anvendelse.

Erklæringen af 1970 fandtes klart at afskære S fra at gøre gældende, at forældelse var indtrådt på noget tidspunkt før erklæringens afgivelse, og den langvarige behandling ved Landsskatteretten, for hvilken S havde indbragt sagen, fandtes i hvert fald ikke efter de foreliggende oplysninger at kunne medføre forældelse.

UfR 1980.488 (side 18)

H.D. 10. april 198 i sag I 241/1979

Højesteretssagfører Georg Løber (selv)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter (Km.adv. v/lrs. Forsberg-Madsen).

Skatter I og II B - Love. Højesteretssagfører L købte i 1963 en landbrugsejendom, som han fra 1967 efter sagkyndiges råd tilplantede med juletræskulturer. Indtil 1967 godkendte skattemyndighederne S, at L fradrog ejendommens underskud i sin skattepligtige indtægt, men fra 1967 nægtede S fradrag, og dette standpunkt blev i 1973 godkendt af Landsskatteretten vedrørende underskuddene for 1967 og 1968. 1973-76 undlod L at fradrage underskud. Efter afsigelsen af to **højesteretsdomme** ændrede Statskattedirektoratet i 1976 sin praksis, således at landbrugsejendomme, der drives forsvarligt under en for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform, normalt anses for drevet erhvervsmæssigt og underskud altså fradragsberettiget. L's ansættelser for 1973-76 ændredes i overensstemmelse hermed. L. påstod S dømt til at ændre også ansættelserne for 1967-72, men fik ikke medhold heri. Efter landsskatteretslovens § 13 b skulle retssag om ændring af skatteansættelse anlægges inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Denne frist var overskredet, og selv om den under ganske særlige omstændigheder måtte kunne fraviges, gav det af L anførte vedrørende ændringer i skattemyndighedernes praksis ikke grundlag herfor.

UfR 1981349 (side 29)

ØLD 4. juli 1980 i sag 4-220/1978

(Graulund Hansen, Damkier, Ove Dam (kst.)).

A/S Kjøbenhavns Sommer-Tivoli (hrs. Jon Palle Buhl)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter (Kammeradv, v/adv. Tærsebøl).

Skatter II A og C - Forældelse I - Tilbagesøgning af ydet betaling. Efter de engagementsvilkår, der var gældende for artister under optræden i Kjøbenhavns Sommer-Tivoli T, kunne artisthonorarene ikke betegnes som vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og faldt derfor ikke ind under reglerne om A-skat, T, der i nogle år havde rettet sig efter tilkendegivelser fra skattevæsenet S om indeholdelse af A-skat, kunne forandre beløbene tilbagebetalt, og S antoges ved sin holdning at være blevet afskåret fra at påberåbe sig den 5-årige forældelsesfrist.

UfR 1982.880 (side 26)

VLD 21. september 1981 i sag 8 - B. 561/1989

(Johs. Jørgensen, Inger Nørsgaard, Juul-Danm (kst.)).

Fru Annlise Hammer-Sørensen, Risskov (adv. Morten Henriksen, Århus)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter (Kammeradvokaten v/adv. Lars N. Vistesén).

Skatter I og II C - Forældelse I. Efter at M var afgået ved døden i 1973, overtog hans enke H fællesboet, herunder provenuet af salg i 1972 af en aktiepost i selskabet S, til hensidde i uskiftet bo, medens M's særbo, hvis aktiver alene bestod i provenuet af salg i 1972 af en aktiepost i S, blev taget under offentlig behandling som gældsvedgåelsesbo ved eksekutor. I 1975 forhøjede skattemyndighederne M's skattepligtige indkomst for 1972, idet der antoges at være sket en "maskeret **udlodning**" til M vedrørende de nævnte aktier. Skattemyndighederne, der ikke inden den i statsskattelovens § 43, stk. 8, fastsatte frist havde givet underretning om, at der ville blive rejst krav om efterbetaling af skat, gjorde kravet om efterbetaling gældende mod H, der betalte beløbet med forbehold om tilbagesøgning. Uanset at statsskattelovens § 43, stk. 8, ikke gælder ved hensidde i uskiftet bo, fandtes den ved lov nr. 184 af 30. marts 1973 foretagne ændring af § 43, stk. 8, efter sit formål at måtte medføre, at der skete en begrænsning af det ansvar for efterbetalingskravet, som efter arvelovens § 16 påhvildede H, således at dette ansvar ikke omfattede den del af efterbetalingskravet, der skulle have været udredt af særboet, hvis dette rettidigt var blevet underrettet om kravet. Derimod fandtes H efter arvelovens § 16 ansvarlig for den resterende del af efterbetalingskravet, og da hun i flere år havde fortsat forligsforhandlinger med skattemyndighederne om størrelsen af indkomsten og herunder, for så vidt angik hæftelsesspørgsmålet, alene havde henvist til statsskattelovens § 43, stk. 8, fandtes hun afskåret fra at gøre gældende, at kravet var forældet.

UfR 1982.1047 (side 28)

ØLD 24. maj 1982 i sag 15-185/1980

(Pia Stiirup, Bent Otken, Kjærsgaard).

Transfrut A/S (adv. Georg Lett)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter (kammeradv. v/fm. Tage Engelbrecht)

Forældelse I - Skatter I og II C - Renter. Holding-aktieselskabet H modtog udbytte fra sine datterselskaber, som ved afregningerne fradrog indeholdt udbytteskat. Herved opstod der for H en fordring mod skattevæsenet, jfr. kildeskattelovens § 65 og § 67. Det antoges, at lov nr. 274 af 22. december 1908, stk. 1, nr. 4 og 6, hverken direkte eller analogt var anvendelig på denne fordring, som derfor ikke var undergivet 5-årig

forældelse. Procesrente kunne alene tilkendes fra sagens anlæg, jfr. lov nr. 638 af 21. december 1977 § 8, stk.1.

TfS 1989.590 (side 25)

Valutakurstab - gamle regler.

H.D. af 10/10 1989, II 388/1987:

Landsretssafører Orla Lokdam, Veng,
mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten).

En skatteyder indgik i 1972 i et nystiftet interessentskab, hvis formål var at opføre et tankanlæg og herfra købe og sælge olie. Opførelsen finansieredes ved kreditforeningslån og en kassekredit i en bank. Den stadig forværrede situation på oliemarkedet bevirkede, at interessentskabet i slutningen af 1972 optog et udlandslån i Schweiz, hvis provenu dog foreløbig blev anbragt i obligationer, der blev håndpantset som sikkerhed for udlandslånet. Uanset om lånet oprindelig måtte være optaget med henblik på finansiering af driften, havde det ikke været anvendt hertil, hvorfor kurstabet ikke var fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Da skatteansættelsen ikke fandtes at bero på et skøn, var skattekravet ikke forældet efter 3-års reglen i skattestyrelseslovens § 15, stk. 5, og da skatteyderen havde fået henstand med betaling af skatten, indtil afgørelse forelå, var skattekravet ej heller forældet efter 1908-forældelsesloven. (Tidligere VLD i TfS 1988,12).

TfS 1989.605 (side 24)

Dobbeltbeskatning - Schweiz - fast driftssted - forældelse.

H.D. af 18/10 1989, II331/1988.

Direktør Holger Bagger Sørensen og dødsboet efter direktør Erik Bagger Sørensen
(v/lrs. Aage Spang-Hanssen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten)

En skatteyder, der drev virksomhed gennem et dansk aktieselskab, stiftede et schweizisk kommanditselskab og et schweizisk aktieselskab. Aktieselskabet havde royaltyindtægter fra 3 oversøiske selskaber i henhold til licensrettigheder, som det havde købt af skatteyderen. Kommanditselskabet, der ejede hele aktiekapitalen i aktieselskabet, havde indtægt i form af udbytte, men havde yderligere indtægt ved direkte samhandel med de 3 licensselskaber. Landsretten fandt, at der var tale om et skattemæssigt motiveret arrangement, hvorved indtægterne fra licenskontrakterne og samhandelen med licensselskaberne kanaliseredes over i de schweiziske selskaber, men de øvrige forretningsmæssige aktiviteter i forbindelse hermed fortsat blev udøvet fra

Danmark. Da kommanditselskabet således ikke i relation til de omtalte indtægter havde haft fast driftsted i Schweiz, var indtægterne i henhold til beskatningsaftalen skattepligtig i Danmark. Det forhold, at indtægterne også var blevet beskattet i Schweiz, berettigede ikke til credit efter ligningslovens § 33, idet den schweiziske skat var betalt af indkomst, til hvilken Danmark havde beskatningsretten. Retten fandt iøvrigt, at skatterne for 1977-79 delvis var forældede. Af de af landsretten anførte grunde stadfæstedes dommen af Højesteret. (Tidligere VLD i TfS 1988,662). Afgørelsen kommenteres af advokat Aage Spang-Hanssen i TfS 1989.604).

TfS 1989.618 (side 24)

Forældelse - restskat

VLD af 13/10 1989,5., 1., B 176/1985:

Skatteministeriet

(km.adv. v/adv. Sune F. Svendsen)

mod

tømrermester Poul Johannes Christensen, Århus

(v/adv. Niels Kaiser)

En tømrermester havde i sit regnskab for 1978 oplyst, at der påhvilede ham pligt til at betale renter vedrørende en kautionsforpligtelse for et selskab, og at han havde lidt et tab hos samme selskab i likvidation på 561.787 kr. Sammenholdt med oplysningerne i tidligere års regnskaber om en sådan kautionsforpligtelse fandtes der at have været tilstrækkeligt grundlag for skattemyndighedernes afgørelse af, om der skulle pålignes skatteyderen restskat for indkomståret 1978. Da skattemyndighederne herefter ikke havde været i utilregnelig uvidenhed om kravet på restskat, var der ikke indtrådt suspension af forældelsesfristen efter forældelsesloven af 1908 § 3. Sagsanlægget var sket den 31/1 1985, således at der var indtrådt forældelse med hensyn til den rate, der kunne være krævet betalt den 1/1 1980, mens der ikke var indtrådt forældelse med hensyn til de to resterende rater, der kunne være krævet betalt den 1/2 og 1/3 1980. Der fandtes ikke grundlag for at antage, at forældelsesfristen skulle løbe fra indkomstårets udgang, eller at der skulle løbe en forældelsesfrist for hele skattekravet fra den 1/1 1980.

TfS 1990.120 (side 26)

Ligningslovens § 12 - underholdsforpligtelse

ØLD af 13/2 1990,548/1987

Malik Mohammad Akram

(v/adv. Anton Hjuler)

mod

Skatteministeriet

(km.adv. v/adv. Hans Juhler)

En tidligere pakistansk statsborger havde ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomstårene 1971-74 og 1976-79 fratrukket ydelser ifølge underholdsforpligtelser over for to pårørende i Pakistan. I 1983 fremkom imidlertid oplysninger, der skabte uklarhed om, hvem der var berettiget til underholdsydelserne, og indkomstansættelserne blev herefter forhøjet med de fratrukne beløb. Retten fandt, at det måtte anses for tvivlsomt, hvem der var berettiget til ydelserne, og at der derfor ikke forelå sådan ubetinget retlig forpligtelse til at udrede ydelserne, at disse kunne fradrages efter ligningslovens § 14 (nu § 12). Skattekravene kunne heller ikke efter rettens opfattelse anses for forældede, da myndighederne først i 1983 fik de oplysninger, der fremkaldte tvivl om modtagernes identitet.

TfS 1992.19 (side 11)

ØLD

Skønmæssig ansættelse - 3-års-forældelsesfrist.

En regnskabschef i et handelsfirma havde bil stillet til rådighed af firmaet. Skatteyderen havde ikke opgivet nogen værdi heraf, men i selvangivelsen anført 0 kr. i B-indkomst. Efter en i 1978 indgået kontrakt skulle han betale 350 kr. månedlig for brug af bilen, som han i øvrigt ikke havde til udelukkende rådighed. I september 1984 modtog kommunen kontroloplysning fra arbejdsgiverkontrollen, hvor det var markeret, at han havde bil til rådighed. Landsretten fandt, at 3-års-forældelsen for skønmæssige ansættelser efter ligningsvejledningen for 1980, pag. 910, skulle lægges til grund, hvor korrektionen ikke skyldes svig eller grov uagtsomhed hos skatteyderen. Da skatteyderen alene havde udvist simpel uagtsomhed, var der for indkomståret 1980 sket forældelse af adgangen til skønmæssig forhøjelse.

TfS 1992.213 (side 27)

VLD

Forældelse efter 1908-loven - bopæl i udlandet - påklage af fogedforretning

Skatteyderen havde i oktober 1981 fået udbetalt en rateforsikring. I december 1981 bosatte han sig i England. I november 1985 blev der foretaget udlæg for tillægsskat, der forfaldt i 3 rater 1/9, 1/10 og 1/11 1982. Skatteyderen havde påklaget ansættelsen til skatterådet, der stadfæstede den. Efter at skatteyderen i maj 1989 var vendt tilbage til Danmark, blev han afkrævet skatterestancen, idet hans anmodning om eftergivelse blev afslået. Fogedretten fandt, at forældelsesfristen skulle regnes fra udlægget i 1985, og at forældelsen var afbrudt ved hans anmodning om eftergivelse af skatten, der måtte anses som en anerkendelse af gælden, som var omfattet af forældelseslovens § 2. Kendelsen blev indbragt for landsretten, der fandt, at forældelse alene suspenderes i de i lovens § 3 angivne tilfælde, og således ikke fordi det havde været umuligt at inddrive skatten under skatteyderens ophold i England. Udlægsforretningen i 1985 og klagen til skatterådet havde ikke afbrudt forældelsesfristen, der løb fra skatterestancens forfaldsdage. Den påkærede udlægsforretning kunne herefter ikke fremmes.

TfS 1993.177 (side 12)

ØL - retsforlig

Afskrivning på skibsanparter - forældelse - skattekrav - grundlag for skattekrav.

Skatteyderen havde i årene 1973-1986 foretaget afskrivning på skibsanparter. Skattemyndighederne ændrede i 1987 de selvangivne afskrivninger som følge af konstaterede fejl og ændrede hans indkomstansættelser for indkomstårene 1982-1986. Skatteyderen indbragte sagen for landsretten, idet han mente, at såvel skattekrav som ændring af ansættelsen var omfattet af 1908-lovens forældelsesfrist på 5 år. Man kunne derfor ikke ændre de selvangivne afskrivninger foretaget for tidligere år med virkning for indkomstår, der lå inden for 5-års-fristen. Landsretten tilkendegav, at 1908-loven omfatter pengekrav, men ikke grundlaget for opgørelse af pengekrav, og at man derfor ville frifinde Skatteministeriet. Skatteyderen hævdede herefter sagen. (Skatteministeriets kommentar til sagen er gengivet i TfS 1993.192).

TfS 1994.41 (side 13)

VLD

Revisionsvirksomhed - overdragelse til personlig virksomhed - goodwill (maskeret udlodning) - forældelse

Et selskab, der drev revisionsvirksomhed, overdrog i 1982 virksomheden til hovedandpartshaveren. Der var ikke i forbindelse med omdannelsen til personlig virksomhed

selvangivet nogen goodwill værdi. Da skatteyderens indkomstansættelse for 1982 på det tidspunkt, skattemyndighederne blev opmærksomme på, at der ikke var selvangivet vederlag for goodwill, var under behandling i Landsskatteretten, afgav man indstilling til Landsskatteretten om beskatning af goodwillværdien som maskeret udlodning. Landsretten fandt, at denne indstilling havde afbrudt forældelsesfristen efter skattestyrelseslovens § 15, stk. 3. Retten fandt endvidere, at der på grund af interessesammenfald måtte stilles særlige dokumentationskrav til skatteyderen. En sådan dokumentation forelå ikke, heller ikke dokumentation for, at **ejendomsadministration** var forblevet i selskabet. Man tiltrådte herefter ansættelsen af den skattepligtige goodwill.

TfS 1994.622 (side 26)

VLD

(Forældet) Forældelse - bopæl i udlandet - påklage af fogedforretning

En virksomhedsindehaver gik konkurs i 1979. Efter at konkursboet var sluttet i 1983, havde hun en momsgæld. Hun rejste i 1981 i Ecuador. Hun opholdt sig der til maj 1989, da hun vendte tilbage til Danmark. Den 10/6 1989 rejste hun til Zimbabwe. Hun genindvandrede i Danmark, og tilmeldte sig folkeregisteret i maj 1993. Der blev foretaget udlæg for momsgælden i juni 1993. Skyldneren gjorde gældende, at told- og skattevæsenets momstilgodehavende var forældet, men fogedretten stadfæstede udlægget. Fogedrettens kendelse stadfæstedes efterfølgende af landsretten, som fandt, at toldvæsenet, der ikke ved henvendelse til folkeregisteret kunne få skatteyderens adresse oplyst, havde været i utilregnelig uvidenhed om skyldnerens opholdssted i udlandet.

Bilag 2

Skattelovrådets udtalelse om ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven.

1. Indledning.

Skatteministeren har den 13. oktober 1995 stillet følgende kommissorium til Skattelovrådet:

"I forbindelse med lovgivning inden årets udgang ønsker skatteministeren at give skattemyndighederne nogle muligheder for en forlænget ansættelsesfrist med henblik på at imødegå tekniske ulemper ved 3-årsfristen i skattestyrelseslovens § 35.1 et foreløbigt lovforslag af 14. september 1995 var det derfor skitseret, at ansættelsesfristen kunne forlænges udover 3 år, når myndigheden havde været i utilregnelig uvidenhed om de forhold, der førte til den påtænkte **forhøjelse**.

Efter en teknisk høringsrunde er dette forslag opgivet.

Skatteministeren ønsker inden den 6. november 1995 at modtage Skattelovrådets eventuelle besvarelse af følgende spørgsmål:

1. Hvilken mening har rådet om en generel forlængelse af 3-årsfristen i skattestyrelseslovens §§ 4, 31 og 35 til en 4-årsfrist?
2. Hvilken løsning kan Skattelovrådet foreslå som på afbalanceret vis overfor skatteyderne kan imødekomme **myndighedernes** behov for en længere frist - navnlig overfor koncerner og selskaber samt disses hovedaktionærer?
3. Hvilke andre forslag til (mindre vidtgående) ændringer i de nævnte frister, kan rådet foreslå, som på afbalanceret vis overfor skatteydere og myndigheder kunne gøre ansættelsesfristen mere egnet for varetagelsen af ligningsopgaven?

2. Gældende ret.

2.1. Ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven.

Den tidligere skattestyrelseslov, indeholdt i § 15, stk. 5, en regel om, at forhøjelse af ansættelser vedrørende indkomst- og formueskat ikke kunne finde sted senere end 3 år

efter udløbet af de pågældende indkomstår i det omfang, hvori ansættelsen beroede på et skøn. Hvis indkomståret ikke var sammenfaldende med kalenderåret, regnedes fristen fra udløbet af det kalenderår, som indkomståret trådte i stedet for. Ifølge ikrafttrædelsesbestemmelsen til den gældende skattestyrelseslov havde denne bestemmelse virkning til og med indkomståret 1989.

Loven indeholdt derimod ingen frister for forhøjelse af ikke-skønsmæssige ansættelser eller for skatteydernes adgang til at få genoptaget en ansættelse eller for at indbringe den for domstolene. Skattemyndighederne havde imidlertid mulighed for at forhøje ikke-skønsmæssige ansættelser, hvis skattekravet ikke var forældet efter den almindelige 5-årige forældelsesregel i 1908-loven, dvs. indtil der var forløbet 5 år fra skattekravets forfaldstid.

For personlige skatter forfalder restskatten normalt til betaling med 1/3 hver af datoerne 1. september, 1. oktober og 1. november året efter indkomståret. Forældelsen indtrådte således med 1/3 på de tilsvarende datoer 5 år senere.

Skattemyndighedernes mulighed for at forhøje en ansættelse var således normalt først udelukket, når der var forløbet næsten 6 år fra indkomstårets udløb.

Fristen kunne være længere, idet den jf. 1908-lovens § 3 blev suspenderet, hvis skattemyndighederne havde været ude af stand til at gøre deres ret gældende på grund af utilregnelig uvidenhed om skattekravet eller om skyldnerens opholdssted. En sådan periode medregnedes ikke i forløbet af de 5 år.

Med skattestyrelsesloven fra 1989 blev der i § 35, stk. 1, indført en generel regel om, at skattemyndighederne ikke kan forhøje en ansættelse vedrørende indkomst- og formueskat senere end 3 år efter udløbet af det indkomstår, ansættelsen vedrører. Hvis indkomståret ikke er sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristen fra udløbet af det kalenderår, indkomståret træder i stedet for. Skattemyndighederne er herefter afskåret fra under en revisionsmæssig gennemgang at forhøje en skatteansættelse senere end 3 år efter det pågældende indkomstår, uanset om forhøjelsen beror på et skøn eller ikke. Ansættelsesændringen skal udsendes inden udløbet af fristen for at være rettidig, jf. TfS 1994,725 LSR.

I sammenhæng med reglen i § 35, stk. 1, blev der indført en regel i § 4, hvorefter borgerne, når der fremlægges nye oplysninger, kan indgive en begæring om genoptagelse af en skatteansættelse inden udløbet af en tilsvarende 3-års periode, og borgernes mulighed for at indbringe en sådan sag for domstolene blev i § 31 også begrænset til 3 år.

Fristen i § 35 kan imidlertid forlænges ved suspension. Det følger af § 35, stk. 3, at hvis nogen forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, regnes fristen fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse. Bestemmelsen medfører ifølge lovforslagets bemærkninger en videreførelse af den hidtidige praksis vedrørende § 15, stk. 5. Efter denne praksis blev fristen ikke suspenderet, hvis skatteyderen kun havde handlet simpelt uagtsomt. Bestemmelsen i § 35, stk. 3, kan derfor også kun anvendes, hvis skatteyderen eller hans repræsentant har gjort sig skyldig i grov uagtsomhed eller forsætligt har holdt skattemyndighederne i uvidenhed om de korrekte indkomstforhold, jf. ØLD i TFS 1992,19 og Skatteministeriets kommentar til dommen i TFS 1992,260 samt Told- og Skattestyrelsens cirkulæreskrivelse nr. 1994-15 af 29. november 1994. Ifølge det pågældende cirkulære kan der alene i de tilfælde, hvor ansvarssag resulterer i, at der er grundlag for at gøre strafansvar gældende, ske ansættelsesforhøjelser efter 3-årsfristen⁶ udløb.

2.2. Selvangivelsesfrister

Når fristen i SSL § 35 regnes fra indkomstårets udløb, vil det være væsentligt at klarlægge, hvornår selvangivelse for de enkelte indkomstår skal indleveres. Dette skyldes, at først på dette tidspunkt vil skattemyndighederne kunne påbegynde ligningen.

2.2.1. Selvangivelsesfrister for fysiske personer

Ifølge skattekontrollovens § 4, stk. 2, skal selvangivelsen for et indkomstår indgives til skattemyndighederne senest den 1. maj det følgende år, for bogførings- og regnskabspligtige personer samt deres samlevende ægtefæller er fristen dog 10. juni.

I de tilfælde, hvor fysiske personer anvender et andet indkomstår end kalenderåret (forskudt indkomstår), er selvangivelsesfristerne også 1. maj henholdsvis 10. juni. Endvidere er det i kildeskattelovens § 90 præciseret, at ansættelsen for et givet indkomstår skal ske efter de regler, der gælder for det kalenderår, som indkomstår træder i stedet for.

Af disse regler ses det således, at skattemyndighederne tidligst kan begynde ligningsarbejdet for fysiske personer 5 måneder efter indkomstårets udløb.

2.2.2. Selvangivelsesfrister for selskaber m.v.

I 1994 og 1995 er der sket væsentlige ændringer i selskabsskatteloven af betydning for indgivelse af selskabernes selvangivelser og for etablering af selskaber med forskudt indkomstår.

Ved **lov nr. 442 af 1. juni 1994** blev selskabsskattelovens § 27, stk. 1 ændret med virkning for indkomstår og regnskabsår, der afsluttes den 31. december 1994 eller senere.

Efter den tidligere gældende § 27, stk. 1, skulle selskaber og foreninger indsende selvangivelse senest den 30. april. Såfremt det indkomstår, der dannede grundlag for selvangivelsen, udløb i det kalenderår, hvor selvangivelsen skulle indgives, var fristen dog 31. maj. Det har dog siden 1986 været administrativ praksis, at selvangivelsen først skulle indsendes den 1. juli. Efter disse regler kunne der således gå mere end et år efter indkomstårets udløb, før selvangivelsen skulle indleveres.

Af den gældende SE § 27, stk. 1, 1. pat., fremgår det, at selskaber og foreninger skal indsende deres selvangivelse senest 6 måneder efter indkomstårets udløb (rullende selvangivelser). For selskaber og foreninger m.v., hvis indkomstår udløber i perioden 1. januar - 31. marts, skal selvangivelsen senest indsendes den 1. juli i samme kalender, jf. SE § 27, stk. 1, 2. pat.

Endvidere blev SE § 10 også ændret således, at indkomståret for visse selskaber og foreninger m.v. skal udløbe ved udgangen af et kvartal, Kravet gælder for

- a) selskaber m.v. der stiftes den 1. juli 1994 eller senere,
- b) for selskaber m.v. der den 1. juli 1994 eller senere omlægger indkomståret,
- c) samt for selskaber m.v., der den 1. juli 1994 eller senere "tømmes" for erhvervsmæssig aktivitet.

Ved **lov nr. 180 af 20. marts 1995**, hvor begrebet skatteår for selskaber blev ophævet, blev selskabsskattelovens regler vedrørende forskudt indkomstår også ændret. Herefter kan et indkomstår ikke forskydes vilkårligt i forhold til det tilsvarende kalenderår.

Forskudt indkomstår

Hvad angår selskaber og foreninger, der har et andet indkomstår end kalenderåret, opgøres den skattepligtige indkomst efter de regler, der gælder for det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for, jf. selskabsskattelovens § 10, stk. 1.

Et forskudt indkomstår eller forskudt regnskabsår er et indkomstår, der afviger fra kalenderåret.

Et bagudforskudt indkomstår er et indkomstår, der udløber inden udgangen af det kalenderår, som det træder i stedet for. Efter SEL § 10, stk. 1, kan et bagudforskudt indkomstår tidligst begynde den 2. april i kalenderåret forud for det kalenderår, som det bagudforskudte indkomstår træder i stedet for. Eksempelvis kan indkomståret 1996 længst skydes

tilbage til 2. april 1995, således at det løber i perioden 2. april 1995 til 1. april 1996.

Et fremadforskudt indkomstår er et indkomstår, der udløber efter udgangen af det kalenderår, som det træder i stedet for. Efter SEL § 10, stk. 1, kan et fremadskudt indkomstår senest begynde den 1. april i det kalenderår, som det fremadforskudte indkomstår træder i stedet for. Eksempelvis kan indkomståret 1996 længst skydes frem til 1. april 1996, således at det løber i perioden 1. april 1996 til 31. marts 1997.

Det kan således konstateres, at der er sket en opstramning af fristerne for indlevering af selskabers selvangivelse, samt en opstramning af reglerne om forskydning af indkomståret i forhold til det tilsvarende kalenderår.

Eksempler som skal illustrere problemerne i relation til hovedaktionær/selskaber.

Eksempel 1:

De tidligere regler i selskabsskatteloven.

Selskabets regnskabsår var 1991/92 (1. juli 1991 - 30. juni 1992), svarende til indkomståret 1992. Regnskabsåret udløb 30. juni 1992, og selskabet skulle indsende selvangivelse senest den 1. juli 1993. 3-årsfristen i SSL § 35 udløber 31. december 1995.

Hovedaktionæren, der har kalenderårsregnskab, har ladet selskabet afholde private udgifter i perioden 1. juli 1991 til 31. december 1991, som er fratrukket i selskabets selvangivelse. 3-årsfristen for hovedaktionærens 1991-selvangivelse vil her udløbe den 31. december 1994.

I dette tilfælde havde skattemyndighederne i praksis 1 ½ år til at rette hovedaktionærens selvangivelse, nemlig fra den 1. juli 1993, som var frist for indlevering af selskabets selvangivelse, til den 31. december 1994, hvor 3-årsfristens udløb for hovedaktionæren.

Samme eksempel efter de nuværende regler:

Selskabets regnskabsår er 1994/95 - (1. juli 1994 - 30. juni 1995), svarende til indkomståret 1995. Regnskabsåret udløber 30. juni 1995, og selskabet skal indsende selvangivelse senest 31. december 1995, jf. SEL § 27, stk. 1, 1. pkt. 3-årsfristen efter SSL § 35 udløber 31. december 1997.

Hovedaktionæren, der har kalenderårsregnskab, har ladet selskabet afholde private udgifter i **peric den** 1. juli - 31. december 1994. Hovedaktionæren har indkomståret 1994, og 3-årsfristen efter SSL § 35 udløber den 31. december 1997.

Efter de nye regler har skattemyndighederne således 2 år til at rette hovedaktionærens selvangivelse, nemlig fra den 31. december 1995, som er frist for indlevering af selskabets selvangivelse, til den 31. december 1997, hvor 3-årsfristen udløber for hovedaktionæren.

Det pågældende eksempel viser, at der i forbindelse med ændringen af SEL § 27, stk. 1, er sket en opstramning af fristerne for indlevering af selskabets selvangivelse.

I det nævnte eksempel har skattemyndighederne efter den nuværende SEL § 27, stk. 1, således 6 måneder mere til at kunne behandle de pågældende selvangivelser.

Eksempel 2:

Eksemplet omhandler problemer for nystiftede selskaber, der har regnskabsår op til 18 måneder.

De tidligere regler i selskabsskatteloven.

Hovedaktionæren har kalenderårsregnskab. Selskabets første regnskabsår kunne løbe fra 2. oktober 1992 til 1. april 1994, svarende til indkomståret 1993. 3-årsfristen efter SSL § 35 udløber den 31. december 1996. Selvangivelsen skulle indsendes den 1. juli 1995.

Ved revision af selskabet vil forhold, der betragtes som lønaccessorie til hovedaktionæren i perioden 1. oktober - 31. december 1992, indgå i indkomståret 1992 for hovedpartshaveren. 3-årsfristen efter SSL § 35 udløber den 31. december 1995.

I dette tilfælde havde skattemyndighederne 6 måneder til at foretage ændringer, nemlig fra den 1. juli 1995, som er frist for indlevering af selskabets selvangivelse, til den 31. december 1995, hvor 3-årsfristen udløber for hovedaktionæren.

*Samme eksempel efter **nuværene** regler*

Hovedaktionæren har kalenderårsregnskab. Selskabets første regnskabsår er 1. oktober 1994 til 31. marts 1996, svarende til indkomståret 1995. Selskabet skal indsende selvangivelsen senest den 1. juli 1996. 3-årsfristen efter SSL §35 udløber den 31. december 1998.

Ved revision af selskabet vil forhold, der betragtes som lønaccessorie til hovedaktionæren i perioden 1. oktober 1994 til 31. december 1994, indgå i indkomståret 1994 for hovedaktionæren. 3-årsfristen efter SSL § 35 udløber den 31. december 1997.

Fristen til at foretage ændringer er nu 1 år og 6 måneder, nemlig fra den 1. juli 1996, som er frist for indlevering af selskabets selvangivelse, til den 31. december 1997, hvor 3-årsfristen udløber for hovedanpartshaveren.

3. Problemområder i relation til fristerne.

3.1. Skattestyrelseslovens § 35

De kommunale skattemyndigheder har overfor Departementet gjort opmærksom på, at der findes uhensigtsmæssigheder i relation til SSL § 35. Disse henvendelser er blevet videregivet til Skattelovrådet.

Det er blevet tilkendegivet, at de ofte meget komplicerede problemstillinger, som kun en gennemgang af flere indkomstår kan afdække, har bevirket, at det kan være umuligt eller vanskeligt for kommunerne at færdigbehandle sagen indenfor fristen. Specielt i de tilfælde hvor sagsbehandlingen medfører, at der skal indhentes oplysninger via udenlandske myndigheder, er 3-årsfristen utilstrækkelig.

I nedenfor nævnte tilfælde har 3-årsfristen i SSL § 35 vist sig uhensigtsmæssig: ,

I forhold til meget store virksomheder og især i forhold til problemstillinger, der skal afdækkes uden for landets grænser.

- * Ved skattearrangementer hvor SSL § 35 medfører, at bestemmelsen kommer til at tjene som beskyttelse af skatteydere, der har investeret i arrangementer af tvivlsom karakter.
- * I forhold hvor finansielle arrangementer afdækkes. I forbindelse med oprydningen efter de mange selskabstømninger og undersøgelse af forskellige leasingarrangementer.
- * Ved taxationer, hvor selvangivelsen indleveres efter udløbet af 3-årsfristen. I de pågældende sager er der ikke mulighed for at nedsætte eller forhøje den skønmæssigt ansatte indkomst, medmindre der gøres ansvar gældende.

I forbindelse med reguleringer af skattepligtige udbetalinger, som f.eks. understøttelse, SU og diæter.

3.2. Skattestyrelseslovens § 4

Departementet har gjort Skattelovrådet opmærksom på, at der findes uhensigtsmæssigheder i relation til SSL § 4:

Genoptagelse af sager i forbindelse med reguleringer af skattepligtige udbetalinger som f.eks. understøttelse, SU, diæter.

Genoptagelse af sager i forbindelse med reguleringer af salgssummer og erstatninger.

Genoptagelse af sager i forbindelse med betingede aftaler, herunder skatteforbehold og omgørelse.

4. Overvejelser. ,

De i skattestyrelseslovens (SSL) § 35 gældende fristregler sætter den tidsmæssige grænse for, hvor lang tid skattemyndighederne har til at revidere det enkelte indkomstårs selvangivelse. Efter bestemmelsen kan skatteyderne være sikre på, at når der er gået 3 år, vil der ikke kunne ske revision af skatteansættelsen, som vil kunne medføre yderligere skattekrav. Dette princip, at en skatteyder efter en objektiv fastsat periode kan være sikker på, at skatteansættelsen er endelig, finder Skattelovrådet er meget væsentligt at fastholde.

I følge den gældende bestemmelse i SSL § 35, stk. 3, kan fristen suspenderes, hvis nogen forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

«

Skatteministeriet, Departementet, har i en udtalelse offentliggjort som TfS 1992 nr. 260 (en domskommentar til TfS 1992 nr. 19 ØLD) udtalt, at da det i forarbejderne til bestemmelsen er anført, at denne er en lovfæstelse af hidtidig praksis i relation til suspension af fristen for skønsmæssige ansættelser, vil der kun kunne ske suspension, hvis skatteyderne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. I TS-cirkulæreskrivelse 1994-15 er det bl.a. præciseret, at der skal rejses en ansvarssag, som skal resultere i, at der er grundlag for at gøre strafansvar gældende, hvis skattemyndighederne ønsker at forhøje en skatteansættelse med henvisning til skattestyrelseslovens § 35, stk. 3.

Skattelovrådet finder, at denne retsstilling bør bevares.

I disse tilfælde er der ingen grund til at beskytte skatteyderen mod senere ændringer.

Den gældende retsstilling i relation til reglerne for i hvor lang tid, skattemyndighederne kan foretage en forhøjelse af en indkomstansættelse, er således karakteriseret ved at være meget objektiv. Dette "objektive" princip finder Skattelovrådet er meget væsentligt at bevare. Dvs. at der på området gælder en klar fristregel, som alene kan suspenderes i klare, afgrænsede tilfælde.

En frist for skattemyndighedernes adgang til at foretage **forhøjelse** af den **sel** vangivne indkomst, kan imidlertid ikke alene vurderes ud fra skatteyderens synspunkt. Det må også vurderes, om den pågældende frist giver skattemyndighederne en rimelig tid til at kunne foretage revision af selvangivelserne.

Ved denne vurdering lægger Skattelovrådet til grund, at det må være skattemyndighedernes pligt at tilrettelægge revisionsarbejdet så effektivt som muligt, herunder at det ikke skal komme skatteyderen til skade, hvorledes skatteadministrationen er opbygget. Det må således være forudsætningen, at samarbejdet mellem de kommunale skattemyndigheder og told- og skatteregionerne, hhv. Told- og Skattestyrelsen, er så effektivt som muligt.

Skattelovrådet lægger endvidere til grund, at det er af væsentlig betydning, hvornår skattemyndighederne får de oplysninger, som sætter dem i stand til at påbegynde ligningsarbejdet. Disse oplysninger kan dels hidrøre fra den skattepligtige selv (den pågældendes selvangivelse), men også fra de automatiske indberetninger, der gives af arbejdsgivere, pengeinstitutter m.v., jf. skattekontrollovens afsnit II.

For langt hovedparten af skatteydere vil den gældende fristregel efter Skattelovrådets opfattelse være tilstrækkelig for skattemyndighedernes revisionsarbejde. For nogle typer af skatteydere og for nogle typer af skattesager kan det imidlertid være berettiget at overveje, om fristreglen giver skattemyndighederne tilstrækkelig tid.

Skattelovrådet har her især overvejet problemerne i relation til hovedaktionær/selskab og internationale forhold. For begge tilfælde finder Skattelovrådet, at der ikke på en tilstrækkelig objektiv måde kan ske en **afgrænsning** af, hvornår den gældende frist er utilstrækkelig. Da Skattelovrådet som ovenfor nævnt funder, at der kun bør ske suspension i tilfælde, hvor disse kan afgrænses på en klar måde, bør suspensionsområdet ikke udvides i forhold til de gældende regler. Eventuelle problemer i disse tilfælde bør derfor klares på anden måde.

Skatteyderen vil imidlertid også kunne være interesseret i at få genoptaget en tidligere skatteansættelse. Ifølge den gældende skattestyrelseslov gælder der en generel regel om, at en skatteansættelse kan genoptages inden for 3 år, når den skattepligtige fremlægger nye oplysninger. SSL § 4 fastlægger reglerne for en kommunal skattemyndigheds adgang til at foretage genoptagelse. Genoptagelse efter udløbet af 3-årsfristen kan her ifølge skattemyndighedernes nuværende opfattelse alene ske, hvor der foreligger ansvarspådragende forhold fra myndighedens side, se Normann Nielsen i TfS 1995,557 med Ligningsrådets afgørelse af 27. juni 1995. Denne opfattelse er dog omtvistet, se Fl. Jacobsen og H.C. Mailand i TfS 1995,636 og Normann Nielsen i TfS 1995,708.

I en række tilfælde kan fristen for genoptagelse opfattes som meget kort for skatteyderen. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvor der efterfølgende skal ske tilbagebetaling af en tidligere beskattet indkomst. Hvis dette sker efter udløbet af fristen, kan der ikke efter skattemyndighedernes opfattelse ske genoptagelse. Den skattemæssige behandling af betingede retserhvervelser er generelt meget vanskelig i relation til de gældende regler.

Det vil også kunne overvejes, om genoptagelsesfristen skal suspenderes i visse tilfælde. Også i relation hertil finder Skattelovrådet det væsentligt, at sådanne tilfælde skal kunne afgrænses på en rimelig klar måde, i hvert fald hvis suspensionen skal kunne opfattes som et "retskrav".

Skattelovrådet har endelig fundet det væsentligt at bevare princippet om, at fristen for skatteyderens anmodning om genoptagelse og fristen for skattemyndighedernes forhøjelse er ens, således som det også er fastslået i den gældende skattestyrelseslov, og i hvert fald ikke kortere for skatteyderen end for myndighederne.

5. Løsningsmuligheder og konklusion.

5.1. På baggrund af de ulemper, som de gældende regler om ansættelsesændringer giver anledning til og som er nævnt i afsnit 3 ovenfor, og i lyset af de overvejelser, der er gengivet i afsnit 4, er det Skattelovrådets opfattelse, at der er behov for ændring af reglerne.

Udgangspunktet for sådanne ændringer må være, at fristen for ansættelsesændringer både for myndighederne, og for de skattepligtige må være den samme, at fristen er så kort som forsvarligt, at fristen bør være den samme for alle skattesubjekter og at eventuelle undtagelser fra de generelle frister så vidt muligt ikke baseres på subjektive kvalifikationer.

Det er dog i sidstnævnte forbindelse klart for rådet, at myndighedernes adgang til at

foretage forhøjelser, der er forårsaget af den skattepligtiges strafbare fortelser eller oplysninger, ikke bør være begrænset af fristreglen i skattestyrelsesloven.

5.2. De løsningsmuligheder, der i det følgende vil blive nævnt, gennemgås separat for myndighedernes ansættelsesfrist i skattestyrelseslovens § 35 og for de skattepligtiges genoptagelsesfrist i lovens § 4 (og § 31), idet man dog må være opmærksom på, at regler på det ene område i et vist omfang kan have afledede virkninger på det.

5.3. Skattemyndighedernes ansættelsesfrist i § 35 løber som nævnt i afsnit 2 fra indkomstårets udgang og kræver, at ansættelsen skal være foretaget inden 3 år fra dette tidspunkt.

Som udgangspunkt svarer denne 3-årsfrist til de skattepligtiges 3-årsfrist i § 4, der også løber fra indkomstårets udgang, men dog overholdes, når blot den skattepligtige inden fristens udløb har anmodet om genoptagelse.

Imidlertid kan der argumenteres for, at fristen for myndighederne begynder at løbe, længe før myndighederne har mulighed for at begynde arbejdet med at foretage ansættelsen, nemlig før selvangivelsen overhovedet er modtaget (1. juli efter indkomstårets udgang for selskaber og erhvervsdrivende m.fl. og 1. maj for andre skattepligtige).

Ved 3-årsfristens udløb overholder den skattepligtige fristen blot ved en anmodning om genoptagelse. Myndighederne derimod må, p.g.a. reglerne om partshøring og agerskrivelse forinden en ansættelse kan foretages, i realiteten påregne at skulle færdiggøre ligningsarbejdet så betids, at agterskrivelsen kan udsendes senest omkring 1. december, for at der skal være rimelig tid til at behandle eventuelle indsigelser fra den skattepligtige og foretage ansættelsen inden årets udgang, jf. Landsskatterettens kendelse af 9. september 1994, TfS 1994, 725.

Myndighedernes frist er således på højst 2 år og 7 måneder for de ikke-regnskabspligtige, og for de normalt tungere sager om selskaber og regnskabspligtige typisk på højst 2 år og 5 måneder.

På denne baggrund forekommer det nærliggende at overveje, om 3-årsfristen i skattestyrelseslovens § 35 skulle regnes fra det tidspunkt, hvor myndighederne har modtaget selvangivelsen og derfor tidligst kan påbegynde ligningsarbejdet. Af praktiske grunde må man i givet fald lægge sig på en bestemt dato, og her synes det mest hensigtsmæssigt at følge den almindelige selvangivelsesfrist 1. maj, således at myndighedernes ansættelsesfrist udløber den 30. april 3 år efter indkomstårets udløb.

Tilsvarende kunne det gøre ansættelsesfristen i § 35 mere jævnførlig med genoptagelses-

fristen i § 4, hvis myndighederne ikke skulle foretage ansættelsen, men blot udsende agterskrivelsen for at overholde fristen. Det svarer til, at den skattepligtiges fremsættelse af anmodning er tilstrækkelig til at afbryde fristen.

Denne sidstnævnte løsningsmulighed bør i givet fald kombineres med en regel om, at en sådan agterskrivelse inden 3 måneder skal følges op af en ansættelse, men dog således at denne 3-måneders frist efter den skattepligtiges anmodning kan forlænges.

Herved sættes dels en ret snæver grænse for, hvor længe myndighederne kan forhale sagen på egen hånd, dels åbnes en mulighed for en konstruktiv dialog med den skattepligtige, der kan have behov for længere tid til sin argumentation overfor den varslede forhøjelse.

De nævnte løsningsmodeller vil tilsammen bevirke, at myndighederne får forlænget den gældende frist for fremsendelse af agterskrivelse med ca. 5 måneder og for afsigelse af kendelse med ca. 7 måneder.

Det vil samtidig have den praktiske og psykologiske fordel, at de forhøjelser af ansættelser, der sker "i sidste øjeblik", og som måske derfor i nogle situationer kan være særligt præget af tvivl på myndighedernes side og tilsvarende af irritation og frustration hos de skattepligtige, fjernes i tid fra december måned, der for både de skattepligtige, deres rådgivere og for myndighederne kan være hektisk i andre sammenhænge.

5.4. De skattepligtiges 3-årsfrist for genoptagelse i skattestyrelseslovens § 4 (og § 31) bør også modificeres.

5.4.1. Det forekommer uhensigtsmæssigt, at der efter nugældende administrativ praksis ikke er adgang til at genoptage skatteansættelser udover fristen, hvis forudsætningerne for en tidligere erhvervelse eller fortjeneste, der er beskattet, senere viser sig er urigtige, således at den allerede beskattede indkomst helt eller delvis må afgives, men uden mulighed for at korrigere den skete skattebetaling.

Dette gælder også ved skatteforhold, og når der skattemæssigt tillades omgørelse af tidligere foretagne dispositioner.

Tilsvarende gælder, hvor en tidligere påtaget fradragsberettiget forpligtelse senere viser sig at blive større end oprindelig antaget.

Rådet finder derfor, at der generelt bør være adgang for de skattepligtige til at få genoptaget tidligere ansættelser i disse tilfælde.

En sådan adgang vil dog naturligt føre til, at også myndighederne må have mulighed for at foretage de korrektioner i den skattepligtiges tidligere ansættelser for andre år, som er en direkte følge af de ændringer, som den skattepligtige således opnår.

Endvidere bør myndighederne have adgang til - når det viser sig, at en oprindelig betingelse i en forpligtelse eller erhvervelse giver anledning til en større skattepligtig erhvervelse for den skattepligtige end oprindelig lagt til grund - at kunne korrigere den oprindelige ansættelse på dette punkt uden hensyn til fristen i § 35.

5.4.2. Muligheder for genoptagelse udover fristen som beskrevet ovenfor under 1) må forventes at kunne imødekomme langt de fleste reelle behov hos de skattepligtige for genoptagelse.

Alligevel kan der yderligere argumenteres for, at de centrale skattemyndigheder på den skattepligtiges anmodning bør genoptage en skatteansættelse, når forholdene i særlig grad taler derfor, navnlig med henblik på at undgå helt utilfredsstillende materielle ansættelser. I givet fald bør en sådan konkret begrundet genoptagelse være betinget af, at genoptagelsen samtidig omfatter andre ansættelser, som eventuelt må korrigeres som en direkte følge af den ønskede ændring.

Denne adgang bør fremgå af loven.

Efter gældende praksis er der mulighed for genoptagelse også efter udløbet af 3-årsfristen f.s.v. angår ændringer, der følger af, at skattemyndighedernes praksis underkendes ved dom i en sag angående en anden skattepligtig.

Denne praksis er hensigtsmæssig og vil i givet fald være hjemlet i den nævnte bestemmelse.

Efter praksis er den nævnte genoptagelsesadgang afhængig af, at Told- og Skattestyrelsen udsender et cirkulære om sådan genoptagelse, og der skabes herved en administrativt hensigtsmæssig afgrænsning af sagstilfældene, hvorfor rådet forudsætter denne praksis opretholdt.

Herudover vil dog den nævnte hjemmel til genoptagelse udover fristen på den skattepligtiges anmodning når forholdene i særlig grad taler derfor give mere individuel adgang til

genoptagelse. Rådet lægger her vægt på, at der ikke bliver tale om en bevilling til genoptagelse, således at domstolene i givet fald frit kan bedømme, om forholdene i særlig grad taler for genoptagelse, f.eks. med henblik på at indgå materielt helt utilfredsstillende ansættelser.

5.4.3. Den ovenfor under 5.2. anbefalede almindelige 3-årsfrist for myndighederne, der udløber 30. april 3 år efter indkomståret, rejser det problem, at myndighederne i perioden 1. januar - 30. april 3 år efter indkomståret kan varsle forhøjelser af en ansættelse, mens den skattepligtige i den samme periode ikke har krav på at få en genoptagelsesansøgning imødekommet. Det forekommer oplagt, at der her må gælde den generelle regel, at hvis myndighederne tager en ansættelse op, har den skattepligtige adgang til alle indsigelser mod hele den pågældende ansættelse, også selvom myndighederne er begrænset til at foretage de forhøjelser, som rummes i den rettidige agterskrivelse.

5.5. Under pkt. 5.2.-5.4, anbefaler Skattelovrådet forskellige ændringer og modifikationer til den gældende 3-årsfrist, som besvarelse af kommissoriets spørgsmål 2 og 3.

De foreslåede ændringer og modifikationer kan efter rådets opfattelse suppleres af en generel forlængelse af fristen fra 3 til 4 år, jf. kommissoriets spørgsmål 1, men en sådan forlængelse er efter rådets mening ikke ønskelig. Den kan dog være påkrævet af hensyn til myndighederne, hvis de foreslåede ændringer og modifikationer for myndighedernes generelle frist ikke gennemføres.

København, den 6. november 1995

Lida Hulgaard

Aage Michelsen

formand

næstformand

Erik G. Hansen

Henrik O. Larsen

Margrethe Nørgaard

Erik Overgaard

V. Gunni Pedersen

Kaj Lotz

I sekretariatet:

Susanne Hjernø

Carsten Jensen

Lili S. Rokkedahl

