

Ekstraordinær skatteansættelse

med fokus på fristreglen i skatteforvaltningslovens
§ 27, stk. 2 – ”Lille-frist reglen”





*Af Advokat (H) Torben Bagge,
partner i Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen og ekstern
lektor i skatteret og forvaltningsret ved Aarhus Universitet*

SKAT har gennem de seneste år haft særlig fokus på formuer placeret i udlandet. Der er gennemført en række projekter fra SKATs side – Projekt Credit Card, Projekt Pengekontrol, Projekt Money Transfer, – som alle har til formål at sikre, at der også sker beskatning af penge placeret på konti i udlandet.

Kendetegnende for disse sager er, at SKAT ofte kommer i besiddelse af de relevante oplysninger om penge i udlandet på et tidspunkt, hvor de almindelige frister for at gennemføre en indkomstforhøjelse er udløbet. Det er videre kendetegnende for sagerne, at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1, nr. 5, bevirker, at SKAT kan gennemføre en indkomstforhøjelse, selvom de almindelige frister herfor er passeret. En sådan ekstraordinær indkomstforhøjelse forudsætter dog, at SKAT reagerer senest seks måneder efter, at SKAT har fået kendskab om de forhold, der betinger indkomstforhøjelsen.

Formålet med nærværende artikel er at belyse præcis hvornår, at fristen på seks måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, begynder at løbe.

Retsgrundlaget

Fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 – 27 fastsætter de tidsmæssige rammer, inden for hvilke såvel skattemyndighederne som skatteyder skal reagere, såfremt der ønskes foretaget en ændring af en skatteansættelse.

Udgangspunktet for både skattemyndighederne og skatteyder er, at der skal reageres senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, hvis der skal foretages en ændring af skatteansættelsen, jf. reglerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og stk. 2 om ordinær ansættelse.¹

Kommer man efter dette tidspunkt – 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb – er det reglerne om ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27, der finder anvendelse.

Muligheden for at foretage en ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser er nærmere reguleret i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-8, der angiver syv objektive grunde samt én subjektiv grund, der kan give anledning til at genoptage en skatteansættelse ekstraordinært. I tilknytning til de materielle grunde opregnet i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-8, gælder der en tidsmæssig frist for at gennemføre en ekstraordinær skatteansættelse, jf. den såkaldte "lille-frist-regel" i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, der har følgende ordlyd:

"En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesansøgningen fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kendskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 26. En ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en ansøgning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Told- og skatteforvaltningen kan behandle en ansøgning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige omstændigheder taler derfor."

I den situation, hvor SKAT løbende indsamler oplysninger og materiale til brug for en ændring af den skattepligtiges skatteansættelse, kan der let opstå tvivl om, hvornår 6-månedersfristen begynder at løbe.



Fristen for anmodningen / varslingen af den ekstraordinære skatteansættelse

Varslingen – i form af en agterskrivelse til skatteyderen – skal ske senest seks måneder efter, at SKAT er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder, at de ordinære ansættelsesfrister i skatteforvaltningslovens § 26 kan fraviges. På tilsvarende vis skal skatteyderen reagere i form af fremsættelse af en genoptagelsesansøgning inden seks måneder efter, at skatteyderen er kommet til kundskab om de forhold, der kan begrunde en ekstraordinær ansættelse.

Denne lovbestemte 6-månedersfrist blev indført ved lov nr. 410 af 2. juni 2003. Forud herfor kunne en ekstraordinær skatteansættelse foretages, såfremt den blev varslet *”inden rimelig tid”* efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige, var kommet til kundskab om det forhold, der begrundede fravigelsen af de almindelige frister, jf. den dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 3, der havde følgende ordlyd:

”En ansættelse kan kun foretages efter stk. 1, hvis den varsles af myndighederne eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige inden rimelig tid efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 34.”

I forarbejderne til lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love er der anført følgende om den nærmere forståelse af *”rimelig tid”*:

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

Forud for 2003 blev der således også opereret med en 6-månedersfrist, men med vedtagelsen af lov nr. 410 af 2. juni 2003 blev det direkte i loven angivet, at anmodningen eller varslingen af den ekstraordinære skatteansættelse skal ske inden seks måneder.

Hvornår regnes kundskabstidspunktet fra?

6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor myndighederne eller den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der kan begrunde fristgenembruddet.

Der er tale om en konkret bevismæssig vurdering af den foreliggende sags konkrete omstændigheder, jf. Vestre Landsrets kendelse af den 1. marts 2011 offentliggjort i TfS 2011.426. I den omhandlede

sag havde Skatteministeriet anmodet om sagens henvisning til Vestre Landsret med henblik på afklaring af forståelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, i relation til begyndelsestidspunktet for skattemyndighedernes reaktion.²

Det var således Skatteministeriets opfattelse, at det burde afklares, hvorvidt fristen begyndte at løbe, allerede når der var grundlag for en henvendelse fra skattemyndighederne til skatteyderen med anmodning om en nærmere forklaring, eller om fristen først begyndte at løbe, når det kunne konstateres, at der ikke var en god forklaring og dermed, at der var grundlag for en forhøjelse.

Byretten fastslog, at spørgsmålet om fastlæggelsen af det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom til *”kundskab”* om de forhold, der kunne begrunde en fravigelse af den almindelige frist for ændring af en indkomstansættelse, i princippet er en konkret, bevismæssig bedømmelse af den foreliggende sags konkrete omstændigheder, hvilket Vestre Landsret tiltrådte.

I den situation, hvor SKAT løbende indsamler oplysninger og materiale til brug for en ændring af den skattepligtiges skatteansættelse, kan der let opstå tvivl om, hvornår 6-månedersfristen begynder at løbe. I Østre Landsrets dom af den 28. februar 2012 – SKM 2012.168 Ø – var spørgsmålet således, hvorvidt fristen skulle regnes fra det tidspunkt, hvor SKAT havde modtaget de kreditkortoplysninger, som var anledningen til skatteforhøjelsen, eller om fristen først skulle regnes fra juli 2007, hvor skatteyder havde besvaret SKATs forespørgsel om sammenhængen mellem hævningerne og selvangivelserne. Både Landskatteretten og byretten lagde sidstnævnte tidspunkt til grund ved beregningen af fristen.

Østre Landsret lagde imidlertid et helt tredje tidspunkt til grund for fristberegningen, nemlig den 1. november 2007, hvor den af SKAT fastsatte frist for fremlæggelse af dokumentation var udløbet, uden at dokumentation var fremlagt.

Landskatteretten har ligeledes forholdt sig nærmere til problemstillingen i en ikke-offentliggjort kendelse fra 21. november 2012, jf. følgende uddrag fra kendelsen:

”Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at der skal udsendes agterskrivelse senest 6 måneder efter, at SKAT er kommet til kundskab om det forhold, der kan begrunde en fravigelse af den ordinære ligningsfrist i lovens § 26. Det fremgår af sagen, at SKAT modtog materiale, herunder diverse kontoudskrifter fra klagerens revisor den 29. september 2009, hvorefter det må lægges til grund, at SKAT var i besiddelse af det materiale, som har dannet grundlag for afgørelserne for 2004-2006 den 29. september 2009, hvorved reaktionsfristen i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, således må anses for at løbe umiddelbart efter denne dato.”

Det ses således, at fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, løber fra det tidspunkt, hvor SKAT var i besiddelse af det materiale, som efterfølgende dannede grundlag for SKATs afgørelse i sagen. Vælger SKAT således ikke at inddrage efterfølgende indhentede materialer i sagen, synes retsanvendelsen i Landsskatterettens kendelse at føre til, at fristen ikke først løber fra, at SKAT har indhentet de sidste materialer i sagen.

Praksis på dette område er omfattende og synes at bære præg af en meget systemvenlig tankegang forstået således, at skattemyndighederne gives en ofte meget lang snor i forhold til beregning af kundskabstidspunktet, mens dette omvendt ikke er tilfældet for skatteyderens vedkommende.

Ofte vil en påtænkt ekstraordinær skatteansættelsessag starte ud derved, at skattemyndighederne modtager eller selv får fremskaffet oplysninger eller materialer, der indikerer, at der er grundlag for at undersøge skatteyderens skatteforhold nærmere. På dette tidlige tidspunkt i processen vil skattemyndighederne endnu ikke være vidende om, hvorvidt der er grundlag for en ekstraordinær skatteansættelse, idet man stadig er i undersøgelsesfasen, og der kan derfor endnu ikke varsles en korrekt afgørelse om skatteansættelsen.

Såfremt skattemyndighederne efter de indledende undersøgelser finder grundlag for at gå videre med sagen, vil dette eksempelvis kunne bestå i indhentelse af kontoudskrifter fra skatteyderen eller dennes bank, ransagning af skatteyderens hjem med politiets hjælp, politi-

REVISOR INFORMATIKS XBRL-TOOL - DET KRAFTFULDE VÆRKTØJ TIL XBRL



Med Revisor Informatiks XBRL-Tool får du:

XBRL-Uploader: Indsende flere XBRL-filer til Erhvervsstyrelsen, SKAT, eller Danmarks Statistik på én gang.

XBRL-Reader: Gør XBRL-instanser læsbare i klar tekst. Readeren opstiller teksten i rapportform, som gør det nemt og overskueligt at læse.

Certifikatkonvertering: Konvertering af NemID

90 % af de virksomheder, der prøver CaseWare, køber det.

Bestil en demonstration på revisorinformatik.dk



Du genererer dine rapporter og regnskaber i CaseWare.



Brug XBRL-tool til, at indsende eller konvertere XBRL-instanser til klar tekst.



Alt foregår digitalt og du slipper for papir-regnskaber.

RI
Revisor
Informatik

At der trods alt er en grænse for udstrækningen af kundskabstidspunktet illustreres af en ikke offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten af den 2. november 2011, hvor skattemyndighederne ad flere omgange havde indhentet oplysninger og materiale vedrørende en skatteydere transaktioner i udlandet.



mæssig afhøring af skatteyderen m.v. Spørgsmålet er herefter, hvornår kundskabstidspunktet indtræder, og 6-månedersfristen dermed begynder at løbe for skattemyndighederne.

Til illustration af hvilke momenter, der typisk tillægges betydning ved fastlæggelsen af kundskabstidspunktet, skal der i det følgende henvises til en række domme og afgørelser på området.

Ransagningstidspunktet

Såfremt en ransagning af skatteydere ejendom medfører, at skattemyndighederne kommer i besiddelse af det materiale, som er nødvendigt for at varsle en ekstraordinær skatteansættelse, vil 6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, begynde at løbe fra ransagningstidspunktet.

Til illustration heraf kan der henvises til TfS 2010.1018 BR, hvor spørgsmålet i den underliggende skattesag var, hvorvidt skatteyderen var fuld skattepligtig til Danmark eller ej. I forhold til 6-månedersfristen var det skatteyderens opfattelse, at denne var overskredet, idet skattemyndighederne allerede inden henvendelsen til politiet om bistand til ransagning af skatteyderens ejendom var i besiddelse af oplysninger om skatteydere skattepligtsforhold, der gjorde skattemyndighederne i stand til at udsende en behørig agterskrivelse.

Heroverfor henviste Skatteministeriet til, at skattemyndighederne havde overholdt 6-månedersfristen, da SKAT tidligst i forbindelse med ransagningen kom i besiddelse af det materiale, som var nødvendigt til ikke blot at statuere skattepligt, men også hvilken skatteansættelse der fulgte heraf, hvilket kunne ses af, at SKAT i sin agterskrivelse henviste til en række omstændigheder og bilag, som først fremkom ved ransagningen.

Byretten var enig med Skatteministeriet heri, jf. følgende uddrag fra dommen:

”Som SKATs anmeldelse til politiet forud for ransagningen viser, var SKAT i besiddelse af en række oplysninger, der pegede i retning af, at sagsøgeren overtrådte skattelovgivningens regler ved ikke at betale skat til Danmark, og det fremgår af materialet, at man mistænkte sagsøgeren for bl.a. overtrædelse af moms- og skattelovgivningen. Det må imidlertid lægges til grund, at de oplysninger, som senere mundede ud i agterskrivelsen af 23. maj 2005, i vidt omfang stammer fra det materiale, der blev beslaglagt i forbindelse med ransagningen, og de oplysninger, som efterfølgende blev fremskaffet. Retten lægger herefter til grund, at fristen for ændring af sagsøgerens skatteansættelse – som også måtte indebære SKATs opgørelse af den skattepligtige indkomst – ikke kan regnes fra før ransagningen den 28. september 2004. Det bemærkes herved, at det materiale, som forelå før dette tidspunkt, ikke kan anses tilstrækkeligt til, at ligningsmyndighederne kunne foretage en behørig skatteansættelse af

sagsøgeren. Ansættelsen er derfor foretaget rettidigt, jf. herved § 35, stk. 2, hvorfor sagsøgerens påstand om ugyldighed ikke kan tages til følge.”

Dommen illustrerer, at 6-månedersfristen først løber fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kommer i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne foretage en behørig skatteansættelse, herunder opgøre den skattepligtige indkomst, hvilket i den konkrete sag var på ransagningstidspunktet. Forud herfor havde skattemyndighederne alene en mistanke om skatteyderens overtrædelse af skattelovgivningen baseret på en række oplysninger, ligesom SKAT ikke havde fornødent materiale til at opgøre den skattepligtige indkomst, hvilket ikke var tilstrækkeligt til, at kundskabstidspunktet dermed indtrådte.

I nogle tilfælde vil oplysninger og materiale fra en ransagning imidlertid ikke være tilstrækkeligt til, at skattemyndighederne dermed kan foretage en behørig skatteansættelse, hvilket bevirker, at kundskabstidspunktet dermed ikke løber fra ransagningstidspunktet, men først fra det øjeblik, hvor skattemyndighederne efterfølgende kommer i besiddelse af sådanne faktiske oplysninger, der bevirker, at en behørig skatteansættelse kan foretages.

Spørgsmålet er imidlertid, hvor meget yderligere materiale / oplysninger, der skal fremskaffes, førend kundskabstidspunktet indtræder og 6-månedersfristen dermed begynder at løbe.

Modtagelse af kontoudskrifter

Ét af de forhold, der ofte inddrages ved fastlæggelsen af kundskabstidspunktet, er, hvornår SKAT var i besiddelse af fyldestgørende oplysninger om skatteyderens indsætninger og hævnings på bankkonti.

I byretsdommen refereret i TfS 2011.636 skulle kundskabstidspunktet således ikke regnes fra ransagningstidspunktet, men derimod først fra udleveringen af kontoudtog fra skatteyderens bank, jf. følgende uddrag fra byrettens præmisser:

”Det fremgår af Skats anmodning til politiet om ransagning, at et af formålene med den ønskede ransagning var at skaffe oplysninger, der kunne underbygge, at A opholdt sig i Danmark i perioden 2. oktober 2000 til 1. januar 2002, altså at A var fuldt skattepligtig til Danmark i den nævnte periode.

Ransagning blev foretaget den 15. april 2004. Retten finder, at der må indrømmes skattemyndighederne en vis, rimelig frist til at undersøge de oplysninger og dokumenter, der fremkom ved ransagningen.

Herefter, da skattemyndighederne først med udleveringen af kontoudtogene fra F1-bank den 6. maj 2004, fik sådanne oplysninger, at der blev opnået kundskab om, at H1 A/S's betaling til G6 GmbH reelt udgjorde betaling af udbytte til A, og da varsel om korrektion af skatteansættelserne for blandt andet 2000 blev

sendt den 4. november 2004, finder retten ikke, at skattemyndighederne har overskredet fristerne for varsling, jf. den dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 2. Der er derfor ikke indtrådt forældelse."

At der trods alt er en grænse for udstrækningen af kundskabstidspunktet illustreres af en ikke offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten af den 2. november 2011, hvor skattemyndighederne ad flere omgange havde indhentet oplysninger og materiale vedrørende en skatteydere transaktioner i udlandet. Blandt andet blev der den 7. september 2004 foretaget ransagninger på henholdsvis skatteyderens private adresse i Frankrig og hos det af skatteyderen ejede produktionsselskab beliggende i Danmark. I de efterfølgende dage blev skatteyderen afhørt af det franske politi med deltagelse af en dansk tolk og i overværelse af medarbejdere fra SKAT i Danmark.

I forbindelse med ransagningen blev der fundet en del kontoudtog, men det kunne konstateres, at der manglede nogle kontoudtog. Disse kontoudtog blev på grundlag af en retsanmodning fra byretten indhentet via de franske myndigheder fra Crédit Agricole. Den 9. januar 2006 modtog skattemyndighederne de ønskede oplysninger om kontoudtogene.

Det var SKATs opfattelse, at kundskabstidspunktet skulle regnes fra afslutningen af politiets efterforskning i maj 2006, hvilket indebar, at 6-månedersfristen dermed var overholdt, idet forslag til ændring af skatteyderens skatteansættelse blev udsendt den 8. august 2006.

Landsskatteretten var imidlertid ikke enig med SKAT heri, men fastslog derimod, at kundskabstidspunktet skulle regnes fra den 9. januar 2006, hvor SKAT modtog de resterende kontoudtog, jf. følgende uddrag fra Landsskatterettens kendelse:

"På dette i sagsforløbet sene tidspunkt må det have stået skattecetret klart, hvilke indsatninger og renteindtægter der havde været på klagerens bankkonti i Frankrig og Tyskland for indkomstårene 1996-2001.

Det lægges derfor til grund, at skattecetret senest den 9. januar 2006 var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger om klagerens samlede indkomstforhold til at udarbejde et forslag til ændrede skatteansættelser for de omhandlede indkomstår. Der gik imidlertid mere end seks måneder, før skattecetret den 8. august 2006 udsendte et forslag til ændring af klagerens skatteansættelser for indkomstårene 1996-2001. Skattecetret har således ikke overholdt fristreglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 ..."

Afhøring af politiet samt øvrig politimæssig assistance

En ransagning vil i nogle tilfælde blive fulgt op af en politimæssig afhøring af skatteyderen. Såfremt skatteyderens forklaring bidrager til oplysning af sagen på en sådan måde, at SKAT umiddelbart efter

afhøringen er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne udarbejde et forslag til ændring af skatteyderens skatteansættelse, vil kundskabstidspunktet indtræde umiddelbart efter afslutningen af den politimæssige afhøring af skatteyderen.

I byretssagen offentliggjort i TfS 2013.29 BR (appelleret) fastslog både Landsskatteretten og byretten, at SKAT først efter afhøringen af skatteyderen den 16. marts 2009 var kommet til kundskab om, hvorledes skatteyderen var forbundet med en række udenlandske selskaber, og derfor begyndte 6-månedersfristen først at løbe efter afslutningen af afhøringen af skatteyderen.

"Det tiltrædes, at skattemyndighederne ikke inden den politimæssige afhøring af sagsøgeren den 16. marts 2009, hvor sagsøgerens forklaring blev søgt indhentet også til de dokumenter, der blev fundet ved ransagningen den 3. september 2008, havde fået en sådan viden om sagsøgerens økonomiske forhold, herunder hans relationer til de udenlandske selskaber, at 6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, ikke var sprunget ved SKATs varsling af forhøjelserne den 3. april 2009."

Samme var tilfældet i en byretsdom fra september 2012 offentliggjort i SU 2013.11, hvor byretten konstaterede, at reaktionsfristen på seks måneder i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, var overholdt, "... idet fristen ikke var begyndt at løbe før gennemførelsen af en politiafhøring, hvor den pågældende kunne redegøre for sine bemærkninger til bevismaterialet."

I de tilfælde, hvor skattemyndighederne i øvrigt søger hjælp til indhentelse af oplysninger via politiet, synes det som om, at kundskabstidspunktet fastsættes efter forgodtbefindende forstået således, at uanset hvor lang tid politiet måtte bruge på fremskaffelse af oplysninger / materiale til SKAT, da er reaktionsfristen overholdt.

I en Vestre Landsrets dom fra 2012 offentliggjort i TfS 2012.533 V – omhandlende spørgsmålet om, hvorvidt der var grundlag for at forhøje et ægtepars skattepligtige indkomst skønsmæssigt med delvist udeholdte lejeindtægter fra sommerhusudlejning i indkomstårene 1997–2001 – forelå spørgsmålet om overholdelse af reaktionsfristen til bedømmelse for Landsretten.

Ægteparrets tre sommerhuse var over en periode på ikke mindre end to år blevet observeret af SKAT med henblik på at komme omfanget af udlejningsaktiviteten nærmere. De foretagne observationer, som ubestridt primært dannede grundlag for indkomstforhøjelserne, blev afsluttet allerede i juli 2002, og først i november 2004 – to år og fire måneder efter – blev der udsendt varsel om ændring af skatteyderens skatteansættelse.

I mellemtiden blev der i august 2002 foretaget ransagning af skatteyderens private bolig samt de tre sommerhuse, i hvilken forbindelse der blev tilvejebragt detaljerede oplysninger om udlejningen af sommerhusene.

I praksis er anvendelsesområdet for bestemmelsen særdeles snævert og alene møntet på tilfælde, hvor skatteyderens personlige forhold medfører, at det må anses for undskyldeligt, at skatteyderen ikke har overholdt fristen.



I forbindelse med ransagningen blev ægteparret tillige afhørt om forretningsgang m.v. vedrørende sommerhusudlejningen, hvilket skete under overværelse af medarbejdere fra SKAT. Ved afhøringerne afgav skatteyderne oplysning om den typisk anvendte betalingsprocedure, oplysning om betaling for forbrug af el og telefon, oplysning om størrelsen af et typisk opkrævet depositum, oplysning om, at der i visse tilfælde blev givet rabat, samt oplysning om prisen pr. kWh.

I forbindelse med afhøringen gav skatteyderne samtykke til, at politiet måtte indhente kontooplysninger vedrørende ægteparrets konto i Nordea Bank, ligesom der også blev givet samtykke til, at politiet måtte indhente oplysninger om elforbruget i de tre sommerhuse.

Efter ransagningen blev der i perioden fra den 17. december 2002 til den 10. januar 2003 foretaget afhøringer af i alt fem formodede danske lejere af de omhandlede sommerhuse. I den forbindelse blev der tilvejebragt nærmere oplysninger om udlejningen af sommerhusene.

På baggrund af disse oplysninger udarbejdede SKAT i 1. halvår af 2003 en opgørelse over skønnede udeholdte lejeindtægter for hvert enkelt sommerhus.

SKAT vurderede imidlertid, at der var behov for yderligere oplysninger, forinden sagen var tilstrækkeligt oplyst, hvilket var baggrunden for, at SKAT den 28. august 2003 rettede henvendelse til tysk politi med anmodning om afhøring af tyske lejere.

Der skete herefter ikke mere i 2003, idet politiets sagsbehandler blev sygemeldt, og i den forbindelse skønnede ledelsen, at "... sagen kunne afvente sagsbehandlerens tilbagevenden til arbejdet."

Først i foråret 2004 blev afhøringen af de tyske lejere iværksat, og SKAT modtog herefter de oversatte tyske afhøringsrapporter den 25. august 2004, hvorefter de påbegyndte arbejdet med udarbejdelse af agterskrivelser, som blev fremsendt til skatteyderne den 5. november 2004.

Landsretten var af den opfattelse, at de varslede ændringer af skatteansættelserne for indkomstårene 1997-2000 var sket inden for 6-månedersfristen, jf. følgende uddrag fra Landsrettens præmisser:

"A og BA meddelte i august 2003 gennem deres advokat, at de på daværende tidspunkt ikke ønskede at udtale sig yderligere til sagen. Langt hovedparten af de biler, som SKAT registrerede i forbindelse med observationerne mod sommerhusene, var endvidere tyske biler, og det fremgår af sagen, at politiet sendte de oversatte afhøringsrapporter til SKAT den 25. august 2004. Under disse omstændigheder og efter bevisførelsen i øvrigt er de varslede ændringer af skatteansættelserne for indkomstårene 1997-2000 sket inden for fristen på 6 måneder i den dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 2."

I den konkrete sag var det således hverken ransagningstidspunktet, afslutningen af den politimæssige afhøring af skatteyderne, modtagelse af oplysninger om skatteydernes indsætninger og hævnings på bankkonti eller afhøring af danske lejere, der kunne medføre, at kundskabstidspunktet indtrådte. Tværtimod accepteredes en udstrækning af kundskabstidspunktet helt frem til modtagelsen af oversatte tyske afhøringsrapporter, der vel og mærke havde været længe undervejs på grund af sygdom hos politiets sagsbehandler.

I sagen refereret i TfS 2012.805 LSR blev der foretaget en ransagning på både selskabets og skatteyderens private adresse den 19. maj 2010, i hvilken forbindelse der blev gennemført en spejling af selskabets computer. Først ½ år efter gennemførelse af ransagningen modtog SKAT materialet fra spejlingen, og først på det tidspunkt begyndte 6-månedersfristen at løbe, jf. følgende uddrag fra Landsskatterettens kendelse:

"SKAT og politiet foretog en ransagning den 19. maj 2010 på selskabets og klagerens adresse, og der blev her gennemført en spejling af selskabets computer. SKAT anses først at have tilstrækkelig oplysninger til at kunne foretage en ansættelse på et korrekt grundlag på det tidspunkt, hvor SKAT modtog materialet fra spejlingen, den 10. november 2010.

Landsskatteretten anser det på denne baggrund for godtgjort, at SKAT inden for 6 måneder forud for den 26. april 2011, hvor der er udsendt agterskrivelse til klageren med varsel om forhøjelse af hendes indkomster for indkomstårene 2005-2008, er kommet til kundskab om de forhold, der begrunder ekstraordinær genoptagelse."

Det synes som om, at der er et behov for opstramning af fristreglerne i den situation, hvor SKAT har behov for politiets hjælp til fremskaffelse af diverse oplysninger / materiale, således at fristreglerne ikke blot sættes helt ud af spil i den periode, hvor sagen befinder sig hos politiet, og hvor SKAT afventer politiets tilbagevenden. Formålet med indsættelse af en specifik 6-månedersfrist i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, til fordel for den tidligere skønsmæssige formulering "*inden rimelig tid*", var netop at forbedre retssikkerheden for skatteyderne.

Oplysninger i selvangivelsen

Såfremt skatteyder selv har afgivet de fornødne oplysninger om sine indkomstforhold i selvangivelsen, vil skattemyndighederne ikke efterfølgende kunne påstå, at de ikke var vidende om skatteyderens skattemæssige forhold, og at reaktionsfristen dermed først skal regnes fra det tidspunkt, hvor SKAT bliver opmærksom på, at der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse.

Sagen refereret i TfS 2012.501 vedrørte dels spørgsmålet om, hvorvidt en låneoptagelse og efterfølgende køb og salg af investeringsbeviser i

indkomståret 2002, med henblik på at sikre fremførsel af et skattemæssigt underskud, som ellers ville forældes, skulle anerkendes i skattemæssigt henseende. Herudover vedrørte sagen spørgsmålet om, hvorvidt der var adgang til under retssagen at genoptage sagsøgerens skatteansættelse for indkomståret 2004 i henhold til bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, sammenholdt med § 27, stk. 2.

Det var Skatteministeriets opfattelse, at indkomståret 2004 uden videre kunne genoptages, idet ændringen var en følge af ændringerne vedrørende 2002 og 2003. I et sådant tilfælde måtte fristen i § 27, stk. 2, ifølge Skatteministeriet først begynde at løbe fra det tidspunkt, hvor den oprindelige skatteansættelse var endelig, hvilket i den konkrete sag først var på det tidspunkt, hvor retten havde taget endelig stilling til, om arrangementet kunne tilsidesættes, og skatteansættelsen ændres for indkomstårene 2002 og 2003. Det var således Skatteministeriets opfattelse, at der var sket en suspension af fristen, så længe spørgsmålet om skatteansættelsen for 2002 og 2003 verserede.

Byretten var ikke enig med Skatteministeriet heri, jf. følgende uddrag fra byrettens præmisser:

"SKAT har siden H1 A/S's indgivelse af selvangivelse for indkomståret 2004 – d.v.s. siden foråret 2005 – været vidende om det af selskabet selvangivne tab på 8.609.483 kr. relaterende til selskabets tab ved afståelsen af de 39 investeringsbeviser i indkomståret 2004. Først ved processkrift af 10. juni 2011 nedlagde Skatteministeriet påstand vedrørende H1 A/S's skatteansættelse for skatteåret 2004.

SKAT har således ikke overholdt fristreglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, hvorfor H1 A/S's frifindelsespåstand i relation til Skatteministeriets selvstændige påstand tages til følge."

Fristen for gennemførelsen af den ekstraordinære skatteansættelse

Udover, at varslingen af den ekstraordinære skatteansættelse skal ske inden den lovbestemte 6-månedersfrist, er der også fastsat en lovbestemt frist for selve gennemførelsen af skatteansættelsen, som er fastsat til tre måneder, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 2. pkt.

Oprindeligt var der ikke fastsat en lovbestemt frist for, hvor lang tid der måtte passere mellem agterskrivelse og selve ansættelsen. Den generelle opfattelse var dog, at principperne i skatteforvaltningslovens § 26 måtte finde tilsvarende anvendelse i en situation, hvor der ønskedes gennemført en ekstraordinær skatteansættelse, og således føre til, at ansættelsen så vidt muligt skulle være gennemført inden tre måneder efter, at denne var varslet.

Ved lov nr. 1341 af 19. december 2008 blev 3-månedersfristen lovfæstet. I de almindelige bemærkninger anføres følgende om baggrunden for forslaget om en lovfæstelse af fristen for at gennemføre en ekstraordinær skatteansættelse:

"Baggrunden for forslaget er, at retssikkerheds- og forældelsesmæssige hensyn tilsiger, at der ved ekstraordinære ansættelser m.v. på SKATs initiativ sker en regulering af tidsintervallet mellem varsling og ansættelse..."

Hidtil har dette interval alene været reguleret i reglerne om ordinære ansættelsesfrister i skatteforvaltningslovens §§ 26, stk. 1, og 31, stk. 1, hvorefter et varsel skal følges op med en afgørelse inden 3 måneder, medmindre den skattepligtige m.fl. selv har anmodet om udsættelse. Ved ekstraordinære ansættelser m.v. er der derimod ingen regulering af, hvornår varslingen skal være fulgt op af en ansættelse m.v. Baggrunden for, at der i dag er en frist vedrørende ordinære ansættelser, er, at der af hensyn til de skattepligtige m.fl. bør eksistere et fikseret seneste tidspunkt for, hvor længe SKAT normalt kan gennemføre ændringer af skatte- eller afgiftsgrundlaget. Der findes så meget desto mere at være behov for at fikse et seneste tidspunkt for afslutningen af en ekstraordinær ansættelse m.v. foretaget af SKAT."

Til illustration af anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 2. pkt., kan der henvises til en skatteankenævnsafgørelse fra 2012, hvor SKAT den 12. juli 2010 havde udsendt agterskrivelse til skatteyderen med varsel om forhøjelse af indkomstansættelserne for 2004-2006 vedrørende værdi af fri bil til rådighed samt reguleringer af afskrivninger. SKAT var af den opfattelse, at skatteyderen havde udvist grov uagtsomhed, hvorfor der kunne gennemføres en ekstraordinær skatteansættelse for indkomstårene 2004-2006. SKAT henviste i den forbindelse til, at forholdet var kommet SKAT til kundskab den 21. juni 2010, hvor man modtog en redegørelse fra skatteydernes revisor, hvilket ifølge SKAT betød, at man dermed havde overholdt fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, i og med, at varslingen af den ekstraordinære skatteansættelse var foretaget den 12. juli 2010.

SKAT havde imidlertid først gennemført den ekstraordinære skatteansættelse den 2. december 2010 – ca. fem måneder efter varslingen – hvilket medførte, at afgørelsen blev anset for ugyldig, jf. følgende uddrag fra skatteankenævnets afgørelse:

"Det er ifølge sagens oplysninger ikke dokumenteret, at der er indgået aftale med klageren eller klagerens repræsentant om, at fristen for gennemførelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2004-2006, der er varslet den 12. juli 2010, er udskudt til den 2. december 2010. Ansættelserne for indkomstårene 2004, 2005 og 2006 annulleres derfor som ugyldige, jfr. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 2. pkt."

I nogle tilfælde er kundskabstidspunktet blevet udvidet yderligere, hvilket ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning synes uheldigt, når henses til, at formålet med indførelse af en specifik 6-månedersfrist til fordel for den tidligere skønsmæssigt fastsatte frist "*inden rimelig tid*" var at forbedre retssikkerheden.



I forlængelse heraf bemærkede skatteankenævnet videre, at det her- efter ikke var nødvendigt at tage stilling til, om der for indkomstårene 2004-2006 forelå grov uagtsomhed efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ligesom det heller ikke var nødvendigt at tage stilling til, om SKAT havde overholdt 6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt.

Spørgsmålet om overholdelse af 3-månedersfristen har også forelagt til bedømmelse for Landsskatteretten, jf. nærmere journalnr. 12-0189312. I den pågældende sag blev der udsendt ikke mindre end tre agterskrivelser til skatteyderen. 3-månedersfristen var overholdt, såfremt fristen blev regnet fra den sidste agterskrivelse dateret den 13. oktober 2011, men henset til, at den anden og den tredje agterskrivelse var identiske, fandt Landsskatteretten ikke, at SKAT havde overholdt 3-månedersfristen, jf. følgende uddrag fra Landsskatterettens begrundelse:

"Når henses til, at SKAT har udsendt agterskrivelse første gang den 10. maj 2011, anden gang den 29. juni 2011, og endelig den 13. oktober 2011, identisk med anden agterskrivelse, findes 3 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, ved SKATs udsendelse af afgørelse den 10. november 2011 ikke overholdt."

På baggrund af ovenstående kendelse kan det konstateres, at overskridelse af 3-månedersfristen ikke fra SKATs side kan repareres med udsendelse af en ny agterskrivelse, med en heraf fornyet 3-månedersfrist, når faktum er, at der reelt er tale om identiske agterskrivelser.

Hvornår foreligger der særlige omstændigheder?

Som en sikkerhedsventil er der i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, sidste punktum, fastsat en dispensationsbestemmelse fra den fastsatte 3-månedersfrist. Det fremgår således af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, sidste punktum, at "*Told-og skatteforvaltningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige omstændigheder taler derfor.*"

Muligheden for at opnå dispensation fra 6-månedersfristen gælder alene for skatteyder, hvilket vil sige, at 6-månedersfristen for skattemyndighederne er ultimativ.

Ifølge bemærkningerne til den tidligere skattestyrelseslovs § 35 er der grundlag for at anvende dispensationsmuligheden efter en konkret vurdering af omstændighederne i den enkelte sag, herunder sagens karakter og den skattepligtiges personlige forhold, jf. følgende uddrag fra bemærkningerne:

"Der kan således efter en konkret vurdering af de foreliggende omstændigheder, herunder sagens karakter og den skattepligtiges personlige forhold, gives dispensation, således at en anmodning om genoptagelse behandles uanset at denne er indgivet mere end 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes den ekstraordinære ansættelse."

I praksis er anvendelsesområdet for bestemmelsen særdeles snævert og alene møntet på tilfælde, hvor skatteyderens personlige forhold medfører, at det må anses for undskyldeligt, at skatteyderen ikke har overholdt fristen.

I følgende afgørelser blev der anmodet om dispensation, hvilket i alle tilfælde blev afvist, idet der ikke fandtes at foreligge "*særlige omstændigheder*", der kunne begrunde en dispensationsadgang, jf. TfS 2011.297 V, TfS 2011.316 BR, TfS 2012.212 B, TfS 2012.292 Ø samt TfS 2012.789 BR, hvor byretten indledningsvist udtalte sig generelt om fristreglerne:

"Frister for ændring af skatteansættelser er, ligesom andre frister for forældelse, nødvendige bl.a. af hensyn til at skabe retsaffklaring, af bevismæssige årsager og af hensyn til hensigtsmæssig tilrettelæggelse af skatteadministrationen og optimal ressourceanvendelse. Såfremt en skatteyder i en sag som denne – ved at undlade at søge indsigt i sagens akter, indtil det forekommer ham mest belejligt eller af andre grunde – selv kunne afgøre, hvornår en frist for ekstraordinær genoptagelse skulle løbe fra, ville disse hensyn blive tilsidesat og gjort illusoriske. Herefter, og på baggrund af det af sagsøgte anførte, finder retten, at fristen for indgivelse af anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal regnes fra medio juli 2007, hvor sagsøger modtog årsopgørelse nr. 3. På denne baggrund har sagsøger ikke rettidigt ansøgt om ekstraordinær genoptagelse."

Retten finder i øvrigt ikke grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens skøn over, at der ikke foreligger sådanne særlige omstændigheder, der kan begrunde en dispensation fra overskridelse af 6 måneders fristen, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, sidste pkt. Retten har herved lagt vægt på reglens snævre anvendelsesområde."

Allerede fordi sagsøger ikke inden for 6 måneder har anmodet om ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2003, og der ikke foreligger sådanne særlige omstændigheder, der kan begrunde en dispensation herfra, frifindes sagsøgte."

Heller ikke i SKM 2013.124 V, hvor skatteyderen utvivlsomt havde psykiske problemer, fandtes der at foreligge særlige omstændigheder:

"Landsretten finder efter en konkret vurdering af de foreliggende omstændigheder, herunder sagens karakter og As personlige forhold, at der ikke foreligger særlige omstændigheder, som taler for en dispensation fra 6 måneders fristen, jf. § 27, stk. 2, sidste pkt. Der er hverken ved advokat SSs forklaring eller i øvrigt fremkommet oplysninger, der kan begrunde, at anmodningen om genoptagelse først blev indgivet i oktober 2008. Det bemærkes herved, at der ikke er grundlag for at antage, at A i 2008 havde psykiske problemer af betydning for hans mulighed for at varetage sine interesser."

For skatteyder er det således særdeles vanskeligt at komme igennem med, at der foreligger "særlige omstændigheder", der kan begrunde en dispensationsadgang fra 6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2. Der foreligger for indeværende ingen offentliggjort praksis, hvor skatteyder indrømmes en sådan dispensation.

Sammenfatning

I tilfælde, hvor SKAT finder grundlag for at gennemføre en ekstraordinær skatteansættelse i henhold til én af bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-8, er det en betingelse, at ændringen varsles – eller anmodningen om ændringen fremsættes – senest seks måneder efter, at SKAT henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder ændringen, jf. "lille-frist-reglen" i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Kundskabstidspunktets indtræden beror på en konkret bevismæssig vurdering af den enkelte sags konkrete omstændigheder, og har følgelig givet anledning til en lang række sager, hvor spørgsmålet har været, hvornår SKAT har været i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne foretage en ansættelse på et korrekt grundlag.

Praksis på området viser, at kundskabstidspunktet for SKATs vedkommende typisk indtræder umiddelbart efter en ransagning af skatteyderens bopæl, jf. TFS 2010.1018 BR, efter modtagelse af kontoudskrifter fra banker, jf. TFS 2011.636 BR samt Landsskatterettens kendelse af den 2. november 2011, eller efter en politimæssig afhøring af skatteyderen, hvor vedkommende har haft mulighed for at fremkomme med sine bemærkninger til det foreliggende materiale, jf. eksempelvis TFS 2013.29 BR.

I nogle tilfælde er kundskabstidspunktet blevet udvidet yderligere, hvilket ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning synes uheldigt, når henses til, at formålet med indførelse af en specifik 6-månedersfrist til fordel for den tidligere skønsmæssigt fastsatte frist "inden rimelig tid" var at forbedre retssikkerheden.

Udover overholdelse af 6-månedersfristen fra kundskabstidspunktet er der også en 3-månedersfrist, der skal overholdes for SKATs vedkom-

mende i ekstraordinære ansættelsessager. Selve gennemførelsen af ændringen skal således ske senest tre måneder efter den dag, hvor varslingen er afsendt. En overskridelse af 3-månedersfristen kan ikke "reddes" ved at udsende en ny agterskrivelse med en heraf følgende ny 3-månedersfrist, jf. Landsskatterettens kendelse af den 23. maj 2013.

Også skatteyder har mulighed for at benytte sig af de ekstraordinære ansættelsesregler, og skulle man i den forbindelse have overskredet 3-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., er der i sidste pkt. indsat en sikkerhedsventil, hvorefter der under "særlige omstændigheder" kan gives dispensation til behandling af en genoptagelsesansøgning.

Praksis på området er imidlertid yderst restriktiv, og der foreligger således for indeværende ingen offentliggjort praksis, hvorefter skatteyder er indrømmet en sådan dispensationsadgang.

Noter

- 1 Skatteyder med enkle økonomiske forhold er omfattet af en kort ligningsfrist, hvorefter varsel om ændring af skatteansættelsen skal ske inden den 1. juli i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb, jf. nærmere bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005. For skattepligtige omfattet af skattekontrollovens § 3 B udløber fristen først i det sjette år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.
- 2 Betingelserne for henvisning af sagen til landsretten var imidlertid ikke opfyldt, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1.