

# BACHMANN / PARTNERS

ADVOKATPARTNERSELSKAB

FORENINGEN AF DANSKE SKATTEANKENÆVN

Fagligt medlemsmøde | 3. november 2023



# Uagtsomhed og lange sagsbehandlingstider

# Regler om ordinær og ekstraordinær ansættelse

- Skatteforvaltningslovens § 26 – ordinær ansættelse
  - § 26, stk. 1 – på skattemyndighedernes initiativ
  - § 26, stk. 2 – på skatteyderens initiativ
- Skatteforvaltningslovens § 27 – ekstraordinær ansættelse
  - Hovedregel: § 27, stk. 1 – både på skattemyndighedernes og skatteyderens initiativ
  - Undtagelse: § 27, stk. 1, nr. 5, om grov uagtsomhed og forsæt – kun på skattemyndighedernes initiativ
  - Lille frist regel i § 27, stk. 2, om varslingsfristen på 6 måneder og ansættelsesfristen på 3 måneder

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27

# Regler om ordinær og ekstraordinær ansættelse

- Blev indført i skattestyrelsesloven i 2003
- Fristudvalgets betænkning I 426/2003 lå bag ændringerne
- Videreført uændret i skatteforvaltningsloven i 2005
- Hvad var baggrunden og formålet med ændringerne i 2003?
  - Forbedre skatteydernes retssikkerhed ved bedre og enklere regler om frister for skatteansættelsen

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27

# Regler om ordinær og ekstraordinær ansættelse

- Hvorfor skal man have fristregler på skatteområdet?
  - Behov for retsafklaring
  - Bevismæssige grunde
  - Hensigtsmæssig tilrettelæggelse af administrationen hos skattemyndighederne
  - Rimelig anvendelse af skattemyndighedernes ressourcer
- Fristregler ctr. den materielt rigtige afgørelse
  - Der er en iboende konflikt mellem fristregler og opnåelse af materielt rigtige afgørelse
  - Afvejning af hensyn

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27

# Regler om ordinær og ekstraordinær ansættelse

- Reglerne før 2003 blev kritiseret for, at myndighederne kunne gå for langt tilbage i tid
- Har reglerne fra 2003 så medført, at skattemyndighederne ikke går langt tilbage i tid?
- Er de nuværende regler bedre og enklere?
- Har skatteyderne opnået den forbedring af retssikkerheden, som var et politisk ønske i 2003?

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27

# Ordinær ansættelse på skattemyndighedernes initiativ

- Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1
  - Agterskrivelse kan ikke sendes senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.
  - Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb.
- Eksempel:
  - Der er selvangivet et for højt fradrag for 2019
  - Agterskrivelse afsendes 1. juni 2023 – rettidigt?

Skatteforvaltningslovens § 26

# Ordinær ansættelse på skatteyderens initiativ

- Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2
  - Skatteyder skal senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb anmode om genoptagelse
  - Der skal fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen
- Eksempel:
  - Skatteyder er skønsmæssigt ansat for 2020, men indsender et regnskab 1. juni 2023
  - Genoptagelse?
  - Krav om at det sandsynliggøres, at tidligere ansættelse er forkert

Skatteforvaltningslovens § 26



# Ekstraordinær ansættelse

- Der kan foretages ekstraordinær ansættelse selvom fristen i § 26 er overskrevet
- 8 forskellige bestemmelser i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, giver grundlag herfor
- § 27 kan påberåbes af både skattemyndigheder og skatteydere
- Dog ikke § 27, stk. 1, nr. 5, om forsæt og grov uagtsomhed – forbeholdt skattemyndighederne

Skatteforvaltningslovens § 27

# Ekstraordinær ansættelse

- Hvad er den yderste grænse for en ekstraordinæransættelse?
- 10 år, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4
- Forfaldstidspunktet efter kildeskattelovens § 61 – skattekrav forfalder med 1/3 i september, oktober og november
- § 34 b om straffesager – forældede krav kan genopstå

Skatteforvaltningslovens § 27

# Opsummering om fristerne

- Lovens udgangspunkt (og dermed formodningsvis Folketingets ønske)
  - Hovedregel: genoptagelse skal foretages senest 3 år efter angivelsesfristen
  - Undtagelse: genoptagelse skal kun undtagelsesvis foretages senest 3 år efter angivelsesfristen
- Hvordan fungerer det så i praksis?
  - Skattemyndighederne har en frist på 10 år
  - Skatteyderne har en frist på 3 år

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27

# Grov uagtsomhed og forsæt

- Den ordinære ansættelsesfrist gælder ikke, hvis skatteyder forsætlig eller groft uagtsomt har bevirket en forkert ansættelse
- Hvornår er ansættelsen forkert?
  - Indkomst ansat/angivet for lavt
  - Fradrag ansat/angivet for høj
- Hvad er hovedsigtet med bestemmelsen?
  - Lovgiver ønsker – med rette – at have en ventil, hvormed skattesnydere kan rammes
- Der vil altid være en sådan bestemmelse!

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Hvad forstås der ved uagtsomhed?

- Begrebet uagtsomhed er ulovreguleret og defineres ikke i skatteforvaltningsloven (eller andre steder)
- Begrebet uagtsomhed har et normativt indhold
- Må udfyldes i hvert enkelt sag på grundlag af sagens oplysninger
- Uagtsomhed er udtryk for, at der er udvist en bebrejdesværdig adfærd
- Tilsidesættelse af krav og pligter, der ellers følger af god og ordentlig handlemåde

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Hvad forstås der ved uagtsomhed?

- Der er ikke udvist den handlemåde og agtpågivenhed, som der konkret er krævet
- Skattekontrollovens § 2 angiver en pligt til at angive indkomst – positiv som negativ
- Har lovgiver så ikke via skattekontrollovens § 2 angivet, at det altid er uagtsomt ikke at angive indkomst?
- Jo, men der skal fortsat foretages en sondring mellem simpel og grov uagtsomhed

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Hvad forstås der ved uagtsomhed?

- Det antages at manglende eller forkert angivelse altid vil være et udslag af uagtsomhed
- Kunsten bliver derfor at afgøre, om den manglende eller forkerte angivelse er et udslag af simpel eller grov uagtsomhed
- Ikke enhver fejl skal rubriceres i kategorien grov uagtsomhed

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Hvad forstås der ved grov uagtsomhed?

- Særlige bebrejdesværdig afvigelse fra den krævede handlemåde
- Konkret og samlet bedømmelse af alle relevante omstændigheder i en sag!
- Indholdet af lovgivningen, der ikke er overholdt
  - Enkle og velkendte bestemmelser – grov uagtsomhed
  - Komplicerede og mere marginale bestemmelser – simpel uagtsomhed

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5



# Hvad forstås der ved grov uagtsomhed?

- Indholdet af lovgivningen, der ikke er overholdt
  - Udeholdelse af erhvervsindkomst – grov uagtsomhed
  - Kursgevinst ved en terminskontrakt – simpel uagtsomhed
  - Ukorrekt avanceopgørelse, hvis opgørelsen er simpel – grov uagtsomhed
  - Ukorrekt avanceopgørelse ved mere kompliceret opgørelse med eks. genvundne afskrivninger og ejendomsavance – simpel uagtsomhed

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Hvad forstås der ved grov uagtsomhed?

- Skatteydere forudsætninger og baggrund
  - Krav til agtpågivenhed er større for regnskabs- og skattekyndige skatteydere end læge skatteydere
  - Eks. UfR 2006.1710 H om cand.merc.aud, der arbejdede ved skattemyndighederne
  - Selvstændige erhvervsdrivende undergives en skærpet bedømmelse i forhold til ikke-erhvervsdrivende
  - Mangelfuldt eller uordentlig bogholderi – grov uagtsomhed
  - Enkeltstående bogføringsfejl – simpel uagtsomhed
  - Eks. TfS 1998, 710 og TfS 1992, 564 (straffedomme)

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Hvad forstås der ved grov uagtsomhed?

- Retlig kvalifikation
  - Den juridiske kvalifikation af en indkomst eller udgift vil i de fleste tilfælde ikke blive bedømt som udslag af grov uagtsomhed
  - Eks. en udgift er fradraget som en driftsomkostning, men skulle have været aktiveret og afskrevet – bedømmes i almindelighed som simpel uagtsomhed
- Større beløb og gentagne udeholdelser
  - Bedømmes almindelig vis som grov uagtsomhed

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Hvad forstås der ved grov uagtsomhed?

- Bevidst uagtsomhed
  - Skatteyder har mistet overblikket over sin bogføring m.v., men undlader at rette op på forholdet
  - Skatteyder er ikke bekendt med indholdet af de underliggende skatteregler og undlader at søge rådgivning hos myndighederne eller rådgiver
  - Bedømmes i almindelighed som grov uagtsomhed
- Ubevidst uagtsomhed
  - Skatteyder var ikke selv klar over en overtrædelse – den manglende angivelse m.v. – men burde have været det
- Den bevidste uagtsomhed bedømmes hårdere

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Nogle eksempler fra praksis

- SKM2011.210.HR – Pizzasag
  - Frifindelse i straffesag medførte ikke, at der ikke var tale om grov uagtsomhed i skatteforvaltningsretlig henseende
- SKM2010.400.BR – ukorrekt periodisering af honorar
  - Grov uagtsomhed, da bestyrelsesformand i fond havde fuld indsigt i fondens økonomi
- SKM2008.219.BR – lønudbetaling bogført til barn
  - Grov uagtsomhed

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Nogle eksempler fra praksis

- SKM2004.450.LSR – udeholdelse af aktieavance
  - Grov uagtsomhed
- SKM2014.565.BR – manglende angivelse af bestyrelshonorar fra schweizisk selskab
  - Grov uagtsomhed,
  - Angivet indkomst i Schweiz + betalt skat dér
  - Ingen undersøgelser af danske forhold
  - Skatteydens uddannelse – cand.merc.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Nogle eksempler fra praksis

- SKM2008.56.BR – fradrag for pension
  - Skatteyder indbetalte før 1/10 1997 med fradragsret
  - 1/10 1997 nyt job, hvor indbetalinger sker med bortseelsesret
  - Pensionselskab indberetter fejlagtigt indbetalinger
  - Skatteyder får fradrag, selvom der var bortseelsesret
  - Revisor opdager fejlen i oktober 2004 og anmoder om ordinær genoptagelse for 2001 og følgende år
  - Skattemyndighederne varslede ekstraordinær genoptagelse for 1997-2000
  - Grov uagtsomhed?

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Hvad forstås der ved grov uagtsomhed?

- Sondringen mellem simpel og grov uagtsomhed er hårfin
- Er der en tendens til, at Skattestyrelsen anser enhver fejl ved angivelsesprocessen som et udslag af grov uagtsomhed fra skatteydere side?
  - Ingen statistik på området
  - Rådgivere har den fornemmelse, at grov uagtsomhed anvendes diskretionært af skattemyndighederne
  - Er grov uagtsomhed en tryllestav, der kan flytte fristen på 3 år til 10 år?

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5



# Koblingen til skattestrafferetten

- Sammen uagtsomhedsnorm
- Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, finder kun anvendelse, når der foreligger et strafbart forhold
- Hvad sker der, hvis der ikke rejses en straffesag?
- Hvad sker der, hvis der sker frifindelse eller sagen henlægges?
- Strafferetlige ctr. skatteforvaltningsretlige bevisregler
- Bevismæssig tvivl om de faktuelle forhold

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Skatteankenævnenes funktion

- Der er blandt rådgivere en fornemmelse om, at enhver fejl fra skatteydere side bliver betragtet som et udslag af grov uagtsomhed
- I mange sager er der også belæg for at statuere grov uagtsomhed
- Men skatteankenævnene har med lægmandsbedømmelsen en vigtig funktion som et korrektiv til Skattestyrelsens opfattelse af forholdene

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Skatteankenævnenes funktion

- Et emne der ofte giver anledning til debat
- Eksemplet med legaterne fra Isle of Man

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Lange sagsbehandlingstider og grov uagtsomhed

- Er der mulighed for at lade lang sagsbehandlingstid influere på uagtsomhedsvurderingen?
  - Eksempel:
  - Skattestyrelsen varsler den 1. juni 2020 en indkomstforhøjelse for skatteyderen for perioden 2012-2016 – afgørelsen træffes 1. oktober 2020
  - Skatteyder klager over afgørelsen
  - Skatteankenævnet behandler sagen i efteråret 2023
  - Skatteyder har vanskeligheder ved at dokumentere forholdene

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Lange sagsbehandlingstider og grov uagtsomhed

- Kan skatteankenævnet lade disse forhold indgå til fordel for skatteyder?
- Der gælder ikke på det administrative skatteområde en bestemmelse svarende til EMRK artikel 6 om ”rettergang inden rimelig frist”
- Men skatteankenævnene foretager sin egen bevisbedømmelse, der kan falde ud til skatteydernes fordel

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

# Nålen i høstakken

Nogle eksempler på sager, hvor uagtsomheden ikke var grov

# Indkomst angivet i forkert felt

- For indkomståret 2004 blev et beløb på ca. 200.000 kr. angivet i felt 247 (kapitalindkomst)
- Beløb stammede fra udloddende investeringsforeninger, der investerede i obligationer
- Ingen indeholdelse af udbytteskat
- Effekt af angivelse i rubrik 247: godskrivning af udbytteskat med 56.000 kr.
- Beløb burde have været angivet i felt 233 (kapitalindkomst)
- Effekt af angivelse i rubrik 233: ingen godskrivning af udbytteskat på 56.000 kr.

Eksempel I

Kendelse af 23/6 2009

# Indkomst angivet i forkert felt

- Agter afsendt 6/11 2008
- Afgørelse afsendt 4/12 2008
- SKAT
  - grov uagtsomhed fra skatteyder, da skatteyder burde have opdaget godskrivningen på 56.000 kr.
- Landsskatteretten
  - Skatteyder burde have opdaget fejlen
  - SKAT var i besiddelse af oplysninger inden udløbet af ordinær frist
  - Betingelser for ekstraordinær ansættelse ikke opfyldt og afgørelse var ugyldig

Eksempel I

Kendelse af 23/6 2009



# Indkomst ved udlejning af sommerhus angivet for lavt

- Udlejning af sommerhus angivet med 22.460 kr. i 2005 og 26.891 kr. I 2006
- Kort ligningsfrist gjaldt umiddelbart
- SKAT
  - Agterskrivelse 24/7 2008
  - Afgørelse 3/10 2008
  - Forhøjelse med 7.050 kr. for 2005 og 2.052 kr. for 2006
  - Grov uagtsomhed fra skatteydere side

Eksempel 2

Kendelse af 6/10 2011

# Indkomst ved udlejning af sommerhus angivet for lavt

- Skatteyder kunne ikke dokumentere, hvordan de selvangivne beløb var fremkommet
- Skatteyder havde heller ikke længere bilag for 2005 og 2006
- LSR – ej grov uagtsomhed
  - Der var selvangivet beløb,
  - SKAT kunne inden for den ordinære frist have foretaget kontrol heraf og
  - Der var tale om små forhøjelser

Eksempel 2

Kendelse 6/10 2011

# Skattepligt ved ophold i sommerhus

- Skatteyder udrejste til Venezuela i 1972
- Købte sommerhus i Danmark i 1975
- Kunne anvende sommerhuset til helårsbolig i 2003 efter planlovens regler
- Registrerede fuld skattepligt den 7/2 2008
- Sagens spørgsmål var, om skatteyder var fuldt skattepligtig forud for 7/2 2008
- SKAT havde fundet, at skatteyder var skattepligtig fra 21/4 2005 på grund af ophold i mere end 3 mdr.

Eksempel 3

Kendelser 5/1 2016

# Skattepligt ved ophold i sommerhus

- Det materielle spørgsmål om skattepligt
  - LSR: Skattepligten indtrådte 21/4 2005
- Det formelle spørgsmål om ekstraordinær ansættelse
  - Samspil mellem planloven og kildeskatteloven var årsag til skattepligtens indtræden
  - I LV's fraflytningsafsnit – men ikke i tilflytningsafsnittet – var planlovens bestemmelser anført
  - Herefter var der tale om et simpelt uagtsomt forhold

Eksempel 3

Kendelser 5/I 2016

# Fejlagtig angivelse af avancer ved medarbejderaktier

- Skatteyder havde modtaget medarbejderaktier i 2010-2014
- Omfattet af dels ligningslovens § 7H, dels § 16
- Avancer var selvangivet, men forkert (for lavt i 2012-2014 og for højt i 2010 og 2011)
- 27/3 2019 udsendte skattemyndighederne agterskrivelse om ekstraordinær genoptagelse for 2012-2014

Eksempel 4

Kendelse af 8/3 2022

# Fejlagtig angivelse af avancer ved medarbejderaktier

- Enighed om, at der skulle have været angivet højere beløb for 2012-2014 end gjort
- Det formelle spørgsmål om ekstraordinær genoptagelse
  - Der var selvangivet (men for lavt)
  - Skatteyder havde anvendt skattemyndighedernes beregningssystem i forbindelse med angivelsen
  - Det skyldtes en mindre fejl, at skatteyder angav forkert
  - De forkerte angivelser førte til for lave betalinger i nogle år og for høje i andre
  - Betingelserne for ekstraordinære genoptagelse var derfor ikke opfyldt

Eksempel 4

Kendelse af 8/3 2022

# Spørgsmål?

# Kontaktoplysninger

Advokat Peter Hansen

M 40 32 35 35

[pha@bachmann-partners.dk](mailto:pha@bachmann-partners.dk)

[www.bachmann-partners.dk](http://www.bachmann-partners.dk)

## Brønnums Hus

August Bournonvilles Passage 1

1055 København K

Saralyst Allé 52, st.

8270 Højbjerg

Porsvej 2

9000 Aalborg

**BACHMANN / PARTNERS**  
ADVOKATPARTNERSELSKAB