**Lovbekendtgørelse 2024-09-20 nr. 1053**

**Skatteforvaltningsloven**

[(\*)](#bookmark373)

som ændret ved L 2024-12-10 nr. 1473, L 2024-12-10 nr. 1489, L 2024-12-30 nr. 1694 og L 2025-04-09 nr. 369

Fremtidige lovændringer: L 2025-05-14 nr. 469

**Afsnit I**

**Forvaltningens organisation og opgaver**

**Kapitel 1**

**Told- og skatteforvaltningen**

**§ 1.** [(1)](#bookmark380) Told- og skatteforvaltningen udøver forvaltningen af lov­givning om skatter og lovgivning om vurdering af landets faste ejendomme samt lov om registrering af køretøjer bortset fra kom­petencer, som ved § 18, stk. 3, og § 19 i lov om registrering af kø­retøjer er tillagt politiet.[(2)](#bookmark383)

**Kapitel 2**

**Skatterådet**

**§ 2.** [(3)](#bookmark384) Skatterådet bistår told- og skatteforvaltningen ved forvalt­ningen af lovgivning om vurdering af landets faste ejendomme, lov om registrering af køretøjer og lovgivning om skatter, bortset fra lovgivning om told.[(4)](#bookmark385)

*Stk. 2.* Skatterådet afgør sager, som told- og skatteforvaltningen forelægger for Skatterådet til afgørelse, jf. stk. 1.[(5)](#bookmark387)

*Stk. 3.* Skatterådet kan efter indstilling fra told- og skatteforvaltnin­gen ændre en åbenbart ulovlig afgørelse, der er truffet af et skatte­ankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn. Skatte­rådet har i den forbindelse ret til at indkalde materialet i en sag fra et skatte-, vurderings- eller motorankenævn.[(6)](#bookmark388)

**§ 3.** [(7)](#bookmark386) Skatterådet består af 19 medlemmer. Folketinget vælger 6 medlemmer, og skatteministeren udnævner 13 medlemmer. Blandt de medlemmer, som skatteministeren udnævner, skal 4 medlemmer være repræsentanter for henholdsvis landbruget, industrien eller håndværket, handelen og lønmodtagerne, og 4 medlemmer udnæv nes efter indstilling fra KL (Kommunernes Landsforening). Skatte­ministeren kan under særlige omstændigheder undlade at udnævne en indstillet person og anmode om, at der indstilles en anden person. *Stk. 2.* Den ordinære funktionsperiode er på 6 år. Den første funk­tionsperiode begynder den 1. november 2005. Der gælder ingen fast funktionsperiode for formanden eller en eventuel næstformand. *Stk. 3.* Er et medlem fraværende fra Skatterådets møder i en sam­menhængende periode på over 6 måneder, uden at der er meddelt medlemmet orlov efter 3. pkt., ophører den pågældende med at være medlem af rådet, og der vælges eller udnævnes i så fald i overensstemmelse med reglerne i stk. 1 et nyt medlem af rådet for den resterende del af funktionsperioden. Det samme gælder, hvis et medlem i øvrigt udtræder af rådet. Skatteministeren kan efter anmodning meddele et medlem orlov fra rådet i en periode i indtil 12 måneder regnet fra skatteministerens meddelelse af orlov. Der vælges eller udnævnes i så fald i overensstemmelse med reglerne i stk. 1 et midlertidigt medlem af rådet for orlovsperioden. Yderlig­ere orlov kan ikke meddeles.

*Stk. 4.* Formanden og en eventuel næstformand for Skatterådet ud­peges af skatteministeren blandt rådets medlemmer.

*Stk. 5.* Skatteministeren kan under ganske særlige omstændigheder afskedige et medlem af Skatterådet.

**§ 4.** [(8)](#bookmark389) For at Skatterådet kan træffe en afgørelse, skal mindst halvdelen af medlemmerne, heriblandt formanden eller næstforman­den, deltage i afgørelsen.

*Stk. 2.* Reglerne for told- og skatteforvaltningens sagsbehandling finder tilsvarende anvendelse for Skatterådets sagsbehandling, medmindre andet er bestemt ved lov eller efter stk. 4.

*Stk. 3.* Skatterådet kan i en sag, der forelægges for rådet til afgørelse, tillade, at der afholdes syn og skøn efter reglerne i § 47.

*Stk. 4.* Skatteministeren fastsætter en forretningsorden for Skatterå- det.[(9)](#bookmark390)

*Stk. 5.* Told- og skatteforvaltningen stiller sekretariatsbistand til rådighed for Skatterådet.

**Kapitel 2 a**

**Skatteankeforvaltningen**[(10)](#bookmark392)

**§ 4 a.**[(11)](#bookmark391)Skatteankeforvaltningen modtager klager, som skal af­gøres af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderings­ankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten, jf. § 35 a, og foretager visitering af klager til skatteankeforvaltningen, skatte­ankenævn, motorankenævn og Landsskatteretten, jf. § 35 b og stk. 2, og alle klager omfattet af § 6, stk. 1, til vurderingsankenævnene, jf. dog stk. 2. Skatteankeforvaltningen træffer desuden afgørelse i de sager, hvor skatteankeforvaltningen efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, har kompetencen til at træffe afgørelse, og i sager, som et vurderingsankenævn har henvist til afgørelse i skatteanke- forvaltningen, jf. § 6 b.

*Stk. 2.* [(12)](#bookmark393)Skatteankeforvaltningen træffer afgørelse i klager ved­rørende told- og skatteforvaltningens afslag på genoptagelse, jf. § 33, stk. 1, 3 og 4, og § 33 b, jf. dog stk. 3.[(13)](#bookmark394)

*Stk. 3.* [(14)](#bookmark395)Skatteankeforvaltningen henviser klager omfattet af stk. 2 til afgørelse i Landsskatteretten, hvis klagen i overvejende grad angår retlige spørgsmål, og hvis der ikke tidligere hverken i dom­stolspraksis eller i Landsskatteretspraksis er taget stilling til det pågældende lovfortolkningsspørgsmål eller der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågældende lovfortolknings­spørgsmål. Skatteankeforvaltningen kan tillige henvise klager, der skal afgøres af skatteankeforvaltningen efter stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, eller efter stk. 2, til afgørelse i Landsskatteretten, hvis der foreligger ganske særlige omstændigheder.

*Stk. 4.* Skatteankeforvaltningen stiller sekretariatsbistand til rådighed for skatteankenævnene, vurderingsankenævnene, motorankenæv­nene og Landsskatteretten.

*Stk. 5.* [(15)](#bookmark396)Skatteministeren fastsætter nærmere regler for behand­lingen af klager i skatteankeforvaltningen.

**Kapitel 3**

**Skatte-, vurderings- og motorankenævn**

**§ 5.** [(16)](#bookmark397) Skatteankenævnene afgør klager over told- og skattefor­valtningens afgørelser vedrørende fysiske personer og dødsboer om:

1) Forskudsregistrering af indkomst.

2) Ansættelse af indkomstskat.

3) Bindende svar efter kapitel 8, for så vidt angår spørgsmål som nævnt i nr. 1, 2 og 4-10.

4) Ansættelse af underskud eller tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som under­skuddet eller tabet vedrører.

5) Ansættelse af ejendomsværdiskat, grundskyld eller dæknings- afgift[(17)](#bookmark398).

6) Beregning af passivposter efter boafgiftslovens § 13 a, der ikke vedrører værdiansættelse efter boafgiftslovens §§ 12 og 12 a[(18)](#bookmark400).

7) Beregning af passivposter efter kildeskattelovens § 33 D.

8) Ansættelse af anskaffelsessummer m.v. opgjort efter skatte­kontrollovens § 32, § 34, stk. 3-5, og § 35, stk. 2 og 3, for fysiske personer og dødsboer.

9) Behandling af anmodninger efter skattekontrollovens § 29, stk. 4, 2. pkt., § 30, § 34, stk. 2, og § 35, stk. 2, for fysiske personer og dødsboer.

10) Afgørelser efter § 14 i lov om skattenedslag for seniorer.

11) Skønsmæssige ansættelser af moms efter opkrævningslovens § 5, stk. 2.

12) Boafgiftslovens § 12 b, der ikke vedrører værdiansættelse efter boafgiftslovens §§ 12 og 12 a[(19)](#bookmark399).

*Stk. 2.* [(20)](#bookmark401)En klage omfattet af stk. 1 skal dog afgøres af Lands­skatteretten, hvis skatteankeforvaltningen visiterer sagen til Landsskatteretten efter § 35 b, stk. 4, jf. stk. 1, 2. eller 3. pkt. En klage omfattet af stk. 1, nr. 2-4, afgøres dog ikke af skatteankenæv­nene, hvis klagen helt eller delvis vedrører en afgørelse truffet efter kursgevinstloven eller aktieavancebeskatningsloven eller en afgø­relse om pligt til at svare skat til staten efter både dansk ret og overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, og omfang samt opgørelse af skat i forbindelse med de nævnte af­gørelser om pligt til at svare skat.

**§ 6.** [(21)](#bookmark402) Vurderingsankenævnene afgør klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser efter:

1) Lov om vurdering af landets faste ejendomme.

2) Ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 3.

3) Ejendomsvurderingsloven

*Stk. 2.* [(22)](#bookmark403) En klage omfattet af stk. 1 skal dog afgøres af Lands­skatteretten eller skatteankeforvaltningen, hvis klagen henvises til afgørelse i Landsskatteretten eller skatteankeforvaltningen, jf. §§ 6 a eller 6 b.

**§ 6 a.**[(23)](#bookmark404) Vurderingsankenævnet henviser klager omfattet af § 6 til afgørelse i Landsskatteretten, hvis klagen i overvejende grad angår retlige spørgsmål, og hvis der ikke tidligere hverken i dom­stolspraksis eller i Landsskatteretspraksis er taget stilling til det pågældende lovfortolkningsspørgsmål eller der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågældende lovfortolknings­spørgsmål. Vurderingsankenævnet kan tillige henvise klager om­fattet af § 6 til afgørelse i Landsskatteretten, hvis der foreligger ganske særlige omstændigheder.

*Stk. 2.* [(24)](#bookmark405)Formanden for vurderingsankenævnet eller en ansat i skatteankeforvaltningen, jf. § 10 a, stk. 2, kan på vegne af vurde-

ringsankenævnet henvise en klage til Landsskatteretten efter stk. 1.

**§ 6 b.**[(25)](#bookmark406) Vurderingsankenævnet kan henvise klager omfattet af § 6til afgørelse i skatteankeforvaltningen, når klagen i overvejende grad angår en tvist om de registrerede oplysninger, der er lagt til grund for den påklagede afgørelse.

*Stk. 2.* [(26)](#bookmark407)Formanden for vurderingsankenævnet eller en ansat i skatteankeforvaltningen, jf. § 10 a, stk. 2, kan på vegne af vurde­ringsankenævnet henvise en klage til skatteankeforvaltningen efter stk. 1.

**§ 7.** [(27)](#bookmark410) Motorankenævnene afgør klager over told- og skattefor­valtningens afgørelser om:

1) Fastsættelse af den afgiftspligtige værdi af nye køretøjer efter registreringsafgiftslovens § 9, stk. 4.

2) Fastsættelse af den afgiftspligtige værdi af brugte køretøjer efter registreringsafgiftslovens § 4, stk. 6, § 5, stk. 7, og § 10[(28)](#bookmark408).

3) Fastsættelse af godtgørelse efter registreringsafgiftslovens § 7 b.

4) Afslag på anmodning om genoptagelse af en afgørelse som nævnt i nr. 1-3.

5) Bindende svar efter kapitel 8, for så vidt angår spørgsmål, som er nævnt i nr. 1-3.

*Stk. 2.* [(29)](#bookmark409)En klage omfattet af stk. 1 skal dog afgøres af Lands­skatteretten, hvis skatteankeforvaltningen visiterer sagen til Landsskatteretten efter § 35 b, stk. 4, jf. stk. 1, 2. eller 3. pkt.

**Kapitel 4**

**Regler for skatte-, vurderings- og motorankenævn**

**§ 8.** [(30)](#bookmark411)Skatteministeren bestemmer landets inddeling i henholds­vis skatte-, vurderings- og motorankenævnskredse, antallet af medlemmer i de enkelte ankenævn, samt hvilke kommuner der har indstillingsret efter stk. 3 og4 til pladserne i skatte- og vurderings­ankenævn. Ved fordelingen af pladserne skal der tages hensyn til, at alle kommuner skal have mindst én plads i skatteankenævnet. *Stk. 2.* Den ordinære funktionsperiode for ankenævn er på 4 år, således at funktionsperioden begynder den 1. juli i det år, hvor den kommunale valgperiode begynder.

*Stk. 3.* Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, udnævner medlemmer af skatteankenævn og en suppleant for hvert af disse medlemmer efter indstilling fra kommunalbesty­relserne i de kommuner, som skatteankenævnskredsen omfatter. Kun personer, der er valgbare til en kommunalbestyrelse, kan indstilles af den pågældende kommunalbestyrelse. Hver kommu­nalbestyrelse skal indstille én person til hver af kommunens pladser i nævnet og én person som suppleant for denne. Ved indstillingen finder § 25 i lov om kommunernes styrelse tilsvarende anvendelse. Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, ud­nævner de indstillede personer til henholdsvis medlem og suppleant. Ministeren kan dog under særlige omstændigheder undlade at ud­nævne en indstillet person og anmode den indstillingsberettigede kommunalbestyrelse eller organisation m.fl. om at indstille en anden person. Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger hertil, udnævner efter indstilling et antal særlige medlemmer. Skatteministeren udnævner desuden et antal særlige medlemmer. De særlige medlemmer skal have skattefaglig indsigt og relevant uddannelse. De særlige medlemmer er geografisk ubundne. Kun personer, der er valgbare til en kommunalbestyrelse her i landet, kan indstilles. Ved indstillingen skal generelt tilstræbes, at medlem­merne udgør et repræsentativt udsnit af befolkningen.

*Stk. 4.* Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, udnævner medlemmer af vurderingsankenævn. Den ene

halvdel af medlemmerne udnævnes efter indstilling fra kommunal­bestyrelsen. Ved kommunalbestyrelsens indstilling anvendes den metode, der er beskrevet i § 25 i lov om kommunernes styrelse. Af den anden halvdel af medlemmerne udnævnes halvdelen på bag­grund af vurderingsfaglige kompetencer og lokalkendskab efter indstilling fra Finans Danmark, og halvdelen på baggrund af vur­deringsfaglige kompetencer og lokalkendskab efter indstilling fra Dansk Ejendomsmæglerforening. Kommunalbestyrelsen, Finans Danmark og Dansk Ejendomsmæglerforening kan kun indstille personer, der er valgbare til en kommunalbestyrelse her i landet. Ministeren kan dog under særlige omstændigheder undlade at ud­nævne en indstillet person og anmode kommunalbestyrelsen, Finans Danmark eller Dansk Ejendomsmæglerforening om at indstille en anden person. Ved indstillingen skal generelt tilstræbes, at medlem­merne udgør et repræsentativt udsnit af befolkningen.

*Stk. 5.* Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, udnævner medlemmer af motorankenævn og en suppleant for hvert af disse medlemmer. Mindst to af medlemmerne udnævnes efter indstilling fra hovedorganisationerne af bilejere. Ét af de indstillede medlemmer og dennes suppleant skal være teknisk kyndige, og ét af de indstillede medlemmer og dennes suppleant skal være handelskyndige. De resterende medlemmer udnævnes efter indstilling fra forhandlerorganisationerne i bilbranchen. Orga­nisationerne skal indstille én person til hver plads som medlem af nævnet og én person som suppleant for denne. Kun personer, der er valgbare til en kommunalbestyrelse her i landet, kan indstilles. Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, ud­nævner de indstillede personer til henholdsvis medlem og suppleant. Ministeren kan dog under særlige omstændigheder undlade at ud­nævne en indstillet person og anmode organisationen om at indstille en anden person. Ved indstillingen skal generelt tilstræbes, at medlemmerne udgør et repræsentativt udsnit af befolkningen.

*Stk. 6.* Personer, som indstilles til udnævnelse efter stk. 3, 4 eller 5, har pligt til at modtage skatteministerens udnævnelse, medmindre de er afskåret herfra efter § 15. Følgende personer kan dog meddele skatteministeren, at de ikke ønsker at modtage udnævnelsen:

1) Personer, der ved funktionsperiodens begyndelse er fyldt 60 år.

2) Personer, der har været medlem af et skatte-, vurderings- eller motorankenævn i to hele sammenhængende funktionsperio­der.

3) Personer, der ikke har dansk indfødsret.

4) Personer, der på grund af deres helbredstilstand, varetagelse af andet offentligt hverv, forretninger el.lign. har rimelig grund til at ønske sig fritaget for hvervet.

*Stk. 7.* [(31)](#bookmark413)Afspejler de personer, der indstilles efter stk. 3-5, ikke i tilstrækkelig grad et repræsentativt udsnit af befolkningen, kan skatteministeren undlade at udnævne de indstillede personer og anmode om, at der foretages en ny indstilling.

**§ 9.**[(32)](#bookmark412)Et medlem, der mister sin valgbarhed, skal udtræde af det pågældende ankenævn. Et medlem, der har været fraværende fra nævnets møder i en sammenhængende periode på over 6 måneder, og som ikke er meddelt orlov efter stk. 2, 2. pkt., skal udtræde af nævnet.

*Stk. 2.* Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, kan efter anmodning tillade et medlem at udtræde af nævnet, hvis medlemmet på grund af sin helbredstilstand, varetagelse af andet offentligt hverv, forretninger el.lign. har rimelig grund til at ønske sig fritaget for hvervet. Skatteministeren eller den, som mi­nisteren bemyndiger dertil, kan endvidere efter anmodning meddele et medlem orlov i en periode på op til 12 måneder regnet fra med­delelse af orlov. Yderligere orlov kan ikke meddeles.

*Stk. 3.* Når et medlem efter stk. 1 eller 2 udtræder af nævnet eller meddeles orlov, indtræder suppleanten i nævnet. Hvis et medlem eller en suppleant er udtrådt permanent, udnævnes enny suppleant for den resterende del af funktionsperioden. Ved udnævnelsen finder § 8, stk. 3, 5 og 6, tilsvarende anvendelse. 1.-3. pkt. gælder ikke for vurderingsankenævn.

*Stk. 4.* Udtræder et medlem af et vurderingsankenævn efter stk. 1 eller 2 af nævnet, eller meddeles et medlem orlov, udnævner skat­teministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, et nyt medlem til vurderingsankenævnet for den resterende del af den igangværende funktionsperiode henholdsvis orlovsperiode, jf. § 8, stk. 2. Udnævnelsen sker på baggrund af indstilling fra kommunal­bestyrelsen, Finans Danmark eller Dansk Ejendomsmæglerforening, afhængigt af hvem af disse der har indstillet det medlem, der udtræ­der af nævnet eller meddeles orlov. Ved indstillingen og udnævnel­sen finder § 8, stk. 4 og 6, tilsvarende anvendelse.

*Stk. 5.* Skatteministeren kan under ganske særlige omstændigheder tilbagekalde en udnævnelse af et medlem eller en suppleant.

**§ 10.**[(33)](#bookmark414) Et skatteankenævn vælger en formand og en eller to næstformænd blandt nævnets medlemmer. Et motorankenævn vælger en formand og en næstformand blandt nævnets medlemmer. *Stk. 2.* For at et ankenævn kan træffe en afgørelse, skal mindst halvdelen af nævnets medlemmer eller deres suppleanter, herunder formanden eller en næstformand, deltage i afgørelsen.

*Stk. 3.* Et ankenævn kan vælge at opdele sig i besluttende led bestå­ende af mindst 3 medlemmer, hvoraf det ene skal være formanden eller en næstformand. Ved en sådan opdeling skal de besluttende led så vidt muligt sikres en alsidig sammensætning. For at et beslut­tende led kan træffe en afgørelse, skal mindst 3 medlemmer eller deres suppleanter deltage i afgørelsen. Ethvert medlem af ankenæv­net kan kræve en sag forelagt for det samlede nævn.

*Stk. 4.* Hvis et medlem er uenig i en afgørelse, der er truffet af det pågældende ankenævn, kan medlemmet kræve sine indvendinger mod afgørelsen tilført beslutningsprotokollen og en kopi af pro­tokollatet indsendt til Skatterådet.

*Stk. 5.* [(34)](#bookmark415)Skatteministeren fastsætter forretningsordenen for anke­nævnene.

*Stk. 6.* [(35)](#bookmark416)Skatteministeren fastsætter regler om vederlæggelse af ankenævnenes formænd, næstformænd og øvrige medlemmer.

**§ 10 a.** [(36)](#bookmark417)Formandsposten for vurderingsankenævnene varetages af et geografisk ubundet vurderingsankenævnsformandskab, der består af en ledende vurderingsankenævnsformand og et antal øv­rige vurderingsankenævnsformænd, som skatteministeren ansætter efter indstilling fra skatteankeforvaltningen. Vurderingsankenævns- formændene skal have vurderingsfaglig indsigt.

*Stk. 2.* [(37)](#bookmark418) Den ledende vurderingsankenævnsformand kan efter indstilling fra skatteankeforvaltningen bestemme, at ansatte i skat- teankeforvaltningen skal deltage i afgørelsen af en klage i vurde­ringsankenævnsformandens sted. I sådanne tilfælde har den pågæl­dende samme beføjelser som en ankenævnsformand.

*Stk. 3.* [(38)](#bookmark420) For at et vurderingsankenævn kan træffe en afgørelse, skal formanden eller en ansat i skatteankeforvaltningen, jf. stk. 2, og mindst 2 medlemmer deltage i afgørelsen, jf. dog stk. 4 og 5. I tilfælde af stemmelighed er formandens eller den ansattes, jf. stk. 2, stemme afgørende.

*Stk. 4.* [(39)](#bookmark422) Uanset stk. 3 afgør formanden for vurderingsankenævnet eller en ansat i skatteankeforvaltningen, jf. stk. 2, anmodninger om genoptagelse af en påkendt vurderingsankenævnssag, jf. § 35 g.

*Stk. 5.* [(40)](#bookmark419) Uanset stk. 3 afgør formanden for vurderingsankenævnet eller en ansat i skatteankeforvaltningen, jf. stk. 2, klager omfattet af § 6, stk. 1, jf. dog § 6, stk. 2, jf. § 6 a, stk. 1, og § 6 b, stk. 1, når vurderingsankenævnet bemyndiger den pågældende hertil.

*Stk. 6.* [(41)](#bookmark421) Skatteministeren fastsætter en forretningsorden for vurderingsankenævnene, herunder regler for vederlæggelse af vurderingsankenævnenes medlemmer.

**Kapitel 5**

**Landsskatteretten**

**§ 11.** [(42)](#bookmark423) Landsskatteretten afgør, medmindre andet er bestemt af skatteministeren efter § 14, stk. 2, klager over:

1) Told- og skatteforvaltningens afgørelser, hvor klagen ikke afgøres af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn.

2) Skatterådets afgørelser.

*Stk. 2.* Landsskatteretten afgør sager, som et vurderingsankenævn eller skatteankeforvaltningen har henvist til afgørelse i Landsskat­teretten, jf. § 6 a, stk. 1, og § 4 a, stk. 3.

*Stk. 3.* Landsskatteretten afgør sager, som Skatteministeriet har indbragt for Landsskatteretten efter § 40, stk. 1.

*Stk. 4.* Landsskatteretten afgør i øvrigt klager, der efter anden lov­givning er henlagt til Landsskatteretten til afgørelse, og som ikke efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, skal afgøres af skatte- ankeforvaltningen.

**§ 12.** [(43)](#bookmark424)Landsskatteretten består af en ledende retsformand, et antal øvrige retsformænd, 34 ordinære medlemmer og 4 særligt motorsagkyndige medlemmer.

*Stk. 2.* Retsformændene skal have bestået juridisk kandidateksamen. *Stk. 3.* [(44)](#bookmark427)Af de 34 ordinære retsmedlemmer vælger Folketinget 11, og skatteministeren udnævner 23. Blandt de medlemmer, som skatteministeren udnævner, skal der være mindst én repræsentant for henholdsvis erhvervslivet og lønmodtagerne. Endvidere skal mindst 15 af de medlemmer, som skatteministeren udnævner, være dommere.

*Stk. 4.* Ud over de retsmedlemmer, der er nævnt i stk. 3, udnævner skatteministeren 4 særligt motorsagkyndige retsmedlemmer. Af disse medlemmer skal 2 repræsentere bilbranchen og 2 Trafiksty- relsen.[(45)](#bookmark428) Skatteministeren udnævner på samme måde suppleanter for disse medlemmer.

*Stk. 5.* De ordinære funktionsperioder for retsmedlemmer som nævnt i stk. 3 og 4 er på 6 år. Funktionsperioderne udmåles fra den 1. juni 2004.

*Stk. 6.* [(46)](#bookmark429)Er et medlem fraværende i en samlet periode på over 6 måneder, uden at der er meddelt medlemmet orlov efter 2. pkt., ophører den pågældende med at være medlem af Landsskatteretten, og der vælges eller udnævnes i så fald i overensstemmelse med reglerne i stk. 3 og 4 et nyt medlem for den resterende del af funk­tionsperioden. Skatteministeren kan efter anmodning meddele et medlem, der er valgt eller udnævnt efter stk. 3 eller 4, orlov fra Landsskatteretten i en periode på indtil 12 måneder regnet fra den dato, hvorfra medlemmet har anmodet om, at orlov meddeles, og der vælges eller udnævnes i så fald i overensstemmelse med regler­ne i stk. 3 og 4 et midlertidigt medlem af retten for orlovsperioden. Yderligere orlov kan ikke meddeles. Hvis et medlem udtræder af Landsskatteretten af årsager, der ikke er nævnt i 1. pkt., vælges eller udnævnes der i overensstemmelse med reglerne i stk. 3 og 4 et nyt medlem for den resterende del af funktionsperioden.

*Stk. 7.* [(47)](#bookmark425)Skatteministeren kan under ganske særlige omstændig­heder afskedige et medlem af Landsskatteretten.

**§ 13.** [(48)](#bookmark426) For at Landsskatteretten kan træffe en afgørelse, skal mindst 3 retsmedlemmer deltage i afgørelsen. Heraf skal mindst 1 være en retsformand, og mindst 2 skal være valgt af Folketinget eller udnævnt af skatteministeren efter § 12, stk. 3. I tilfælde af stemmelighed er den ledende retsformands stemme afgørende. Deltager denne ikke, er retsformandens eller, hvor flere retsformænd

deltager, den efter udnævnelse ældstes stemme afgørende. I sager, som vedrører registreringsafgiftsloven, skal mindst 3 retsmedlem­mer deltage, og heraf skal mindst 1 være en retsformand, mens mindst 2 skal være særligt motorsagkyndige medlemmer, der er udnævnt af skatteministeren efter § 12, stk. 4.

*Stk. 2.* [(49)](#bookmark430)Uanset stk. 1 kan den ledende retsformand efter indstil­ling fra skatteankeforvaltningen bestemme, at en kontorchef eller en anden ansat i skatteankeforvaltningen skal deltage i afgørelsen af en klage. I sådanne tilfælde har den pågældende samme beføjelser som en retsformand. Er voteringen ikke enstemmig, overgår klagen dog til behandling efter reglerne i stk. 1.

*Stk. 3.* [(50)](#bookmark431) Uanset stk. 1 kan afgørelse om genoptagelse efter § 35 g af en påkendt klage træffes af en retsformand eller en kontorchef i skatteankeforvaltningen efter bemyndigelse fra den ledende rets­formand.

*Stk. 4.* [(51)](#bookmark432)Skatteministeren fastsætter en forretningsorden for Landsskatteretten.

**Kapitel 6**

**Kompetence og tavshedspligt m.v.**

**Indbyrdes kompetence**

**§ 14.** [(52)](#bookmark433) Der gælder følgende kompetencebegrænsninger:

1) Skatteministeren kan ikke træffe afgørelse om en ansættelse af skat , en vurdering af fast ejendom eller en registrering af et køretøj, herunder om de med sådanne ansættelser forbund­ne bevillinger eller dispensationer.

2) Told- og skatteforvaltningen kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang Skatterådet, Landsskatteretten, skatteanke- forvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn har taget stilling til sagen, jf. dog § 27, stk. 3, og § 32, stk. 3, og § 32 a, stk. 3.

3) Et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motoran­kenævn kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang Skatterådet eller Landsskatteretten har taget stilling til sagen.

4) Skatterådet kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang skatteankeforvaltningen eller Landsskatteretten har taget stilling til sagen.

*Stk. 2.* [(53)](#bookmark434) Skatteministeren kan bestemme, at told- og skattefor­valtningens og spillemyndighedens afgørelser ikke kan påklages til anden administrativ myndighed.[(54)](#bookmark435) Skatteministeren kan fast­sætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens, spillemyndighedens og skatteankeforvaltningens afgørelser i perso­nalesager, herunder fastsætte regler om tidsfrister for indgivelse af klage.

*Stk. 3.* [(55)](#bookmark436) Skatteministeren kan endvidere bestemme, at told- og skatteforvaltningens behandling af andre spørgsmål ikke kan påkla­ges til anden administrativ myndighed.

**Habilitet**

**§ 15.** [(56)](#bookmark438) En ansat i told- og skatteforvaltningen eller skatteanke- forvaltningen kan ikke være medlem af eller stedfortræder i et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn, Skatterådet eller Landsskatteretten, jf. dog § 13, stk. 2.

*Stk. 2.* Ingen kan samtidig være medlem af eller stedfortræder i et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn, Skatterådet eller Landsskatteretten.

**Digital indhentelse af sagsoplysninger**

**§ 15 a.**[(57)](#bookmark437) Skatteministeren kan fastsætte regler, hvorefter skat- teankeforvaltningen, skatteankenævnene, vurderingsankenævnene, motorankenævnene og Landsskatteretten kan få elektronisk adgang til oplysninger om fysiske og juridiske personer, der er registreret

hos told- og skatteforvaltningen, hvis oplysningerne er nødvendige for behandlingen af en klage.

**Kommunalbestyrelser**

**§ 16.** [(58)](#bookmark439) Skatteministeren kan fastsætte regler, hvorefter landets kommunalbestyrelser får elektronisk adgang til oplysninger, der er registreret af told- og skatteforvaltningen.

*Stk. 2.* [(59)](#bookmark440) Skatteministeren kan fastsætte regler om, at kommunal­bestyrelsen skal løse opgaver, der har karakter af borgervejledning og lignende faktisk forvaltningsvirksomhed, og som efter § 1 hen­hører under told- og skatteforvaltningens opgaver.

*Stk. 3.* [(60)](#bookmark441) Hvis kommunalbestyrelsen bestemmer, at opgaver, som skatteministeren har tillagt kommunalbestyrelsen efter stk. 2, ikke skal udføres af et borgerservicecenter, finder § 3, stk. 6, jf. § 3, stk. 1 og 2, i lov om kommunale borgerservicecentre og fælleskommu­nale callcentre tilsvarende anvendelse.

**Tavshedspligt**

**§ 17.** [(61)](#bookmark442)Skattemyndighederne skal under ansvar efter §§ 152, 152 a og 152 c-152 fi straffeloven iagttage ubetinget tavshed over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med. Forpligtelsen gælder tillige for sagkyndige medhjælpere samt i øvrigt enhver, der som følge af et i henhold til aftale med det offentlige påtaget arbejde kommer til kundskab om sådanne forhold. Er aftalen indgået med en virksomhed, gælder forpligtelsen alle, der under deres arbejde i virksomheden får kundskab om forhold som de ovennævnte.

*Stk. 2.* [(62)](#bookmark443) Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan told- og skatteforvalt­ningen offentliggøre følgende oplysninger om skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, litra a og b, og fondsbeskatningslovens § 1, medmindre de pågældende er fritaget for oplysningspligt efter skattekontrollovens § 4, stk. 1, nr. 3 eller

4, eller fondsbeskatningsloven § 15, stk. 2 eller 3:

1) Den skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår.

2) Årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår.

3) Den beregnede skat for indkomståret.

4) Den beregnede skat for indkomståret, der er en følge af for­højelsen af den skattepligtige indkomst efter selskabsskatte­lovens § 17 A.[(63)](#bookmark444)

5) Hvilken skattepligtsbestemmelse i selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven selskabet m.v. er omfattet af, og om selskabet m.v. beskattes efter tonnageskatteloven.

*Stk. 3.* For selskaber m.v. omfattet af kulbrinteskatteloven omfatter stk. 2, nr. 1-3, tillige oplysninger vedrørende selskabets kulbrinte­indkomst m.v.

*Stk. 4.* Indgår selskabet m.v. ien sambeskatning, kan oplysningerne efter stk. 2, nr. 1-4, offentliggøres samlet for de sambeskattede selskaber m.v. med angivelse af, hvilke selskaber m.v. der indgår i sambeskatningen.

*Stk. 5.* Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan told- og skatteforvaltningen videregive oplysninger til et pensionsinstitut om kunder i pensions­instituttet, der er identificeret i henhold til pensionsbeskatningslo­vens § 25 B, stk. 2.

**§ 18.** [(64)Æ](#bookmark445)gtefæller og forhenværende ægtefæller har hver især ret til ved henvendelse til told- og skatteforvaltningen at få oplyst indholdet af den anden ægtefælles oplysningsskema, jf. skattekon­trollovens § 5, og ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift for indkomstår, hvori de var ægte­fæller og samlevende.

**Afsnit II**

**Regler for sagsbehandling**[(65)](#bookmark446)

**Kapitel 7**

**Sagsfremstilling og agterskrivelse**

**Sagsfremstilling**

**§ 19.** [(66)](#bookmark447)Forinden told- og skatteforvaltningen træffer en afgørelse, skal der udarbejdes en sagsfremstilling. Dette gælder dog ikke, i det omfang afgørelsen træffes efter anmodning fra sagens parter og told- og skatteforvaltningen fuldt ud kan imødekomme anmod­ningen eller told- og skatteforvaltningen og sagens parter i øvrigt er enige om afgørelsen.

*Stk. 2.* Sagsfremstillingen skal indeholde en redegørelse for de op­lysninger vedrørende sagens faktiske forhold, der påtænkes tillagt betydning ved afgørelsen. Der skal endvidere oplyses om den afgø­relse, som disse oplysninger efter forvaltningens vurdering fører til, med en begrundelse, der opfylder de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningsloven.

*Stk. 3.* Sagsfremstillingen skal sendes til udtalelse hos sagens parter med en svarfrist, der ikke uden parternes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra høringsskrivelsens datering, med­mindre en anden frist er bestemt i lovgivningen. En part i sagen kan give afkald på denne høring.

*Stk. 4.* Hvis der foretages høring efter stk. 3, kan told- og skattefor­valtningen meddele sagens parter, at afgørelsen vil blive truffet som anført i sagsfremstillingen, medmindre den pågældende over for told- og skatteforvaltningen fremkommer med en begrundet skriftlig eller mundtlig udtalelse imod afgørelsen inden for en nærmere angivet frist, der ikke uden den pågældendes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra skrivelsens datering, medmindre en anden frist er bestemt i lovgivningen. Har parterne ikke udtalt sig inden fristens udløb, kan afgørelsen træffes som varslet uden yderligere underretning.

*Stk. 5.* Kravet efter stk. 1-3 om udarbejdelse afen sagsfremstilling og høring, før der træffes en afgørelse, gælder dog ikke følgende typer af afgørelser:

1) Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et skatteanke­nævn, jf. § 5, stk. 1.

2) Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et vurderings­ankenævn, jf. § 6, stk. 1.

3) Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et motoranke­nævn, jf. § 7, stk. 1.

4) Afgørelser, hvis klage herover efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, eller efter § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, eller § 4 a, stk. 2, kan afgøres af skatteankeforvaltningen.

5) Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af Landsskatteret­ten, jf. § 35 b, stk. 1, 2. eller 3. pkt., eller stk. 3, 2. pkt., eller § 6 a, jf. § 6, stk. 2.

6) Afgørelser, hvis klage herover efter skatteministerens bestem­melse efter § 14, stk. 2, ikke afgøres af skatteankeforvaltnin- gen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motoran­kenævn eller Landsskatteretten.

7) Afgørelser om bindende svar, jf. § 21, bortset fra bindende svar, der afgives af Skatterådet efter § 21, stk. 4.[(67)](#bookmark448)

8) Afgørelser om revisorerklæringspålæg efter skattekontrol­lovens § 43, stk. 1.

9) Afgørelser om genoptagelse og ændring af køretøjers regi­strering, som ikke er omfattet af nr. 4, i det omfang procedu­ren i § 20 e anvendes.[(68)](#bookmark449)

10) Afgørelser om genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgiftslovens §§ 1 og 3-10, brændstoffor-

brugsafgiftslovens §§ 1-3 c eller §§ 1-8 i lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., som ikke er omfattet af nr. 4, i det omfang proceduren i § 20 e anvendes.

**Agterskrivelse**

**§ 20.**[(69)](#bookmark450)Agter told- og skatteforvaltningen at træffe en afgørelse om ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift på et andet grundlag end det, der er oplyst til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2, skal den skattepligtige nævnt i skattekontrollovens § 2 og eventuelt andre parter underrettes om den påtænkte afgørelse. Det samme gælder, i det omfang en skattepligtig nævnt i skattekontrollovens § 2 har undladt at give told- og skatteforvaltningen oplysninger efter skat­tekontrollovens § 2 og ansættelsen som følge deraf skal ske skønsmæssigt. Underretningen skal opfylde de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningsloven.

*Stk. 2.* [(70)](#bookmark451)Den skattepligtige m.v. nævnt i skattekontrollovens § 2 skal samtidig underrettes om, at afgørelsen vil blive truffet som varslet, medmindre den pågældende over for told- og skatteforvalt­ningen fremkommer med en begrundet skriftlig eller mundtlig ud­talelse imod afgørelsen inden for en nærmere angivet frist, der ikke uden den pågældendes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra skrivelsens datering, medmindre en anden frist er bestemt i lovgivningen. Har den skattepligtige m.v. nævnt i skattekontrol­lovens § 2 ikke udtalt sig inden fristens udløb, kan afgørelsen træffes som varslet uden yderligere underretning.

*Stk. 3.* [(71)](#bookmark454)Underretning som nævnt i stk. 1 og 2 kan undlades, i det omfang afgørelsen træffes efter anmodning fra sagens parter og told- og skatteforvaltningen fuldt ud kan imødekomme anmod­ningen eller told- og skatteforvaltningen og sagens parter i øvrigt er enige om afgørelsen.

*Stk. 4.* [(72)](#bookmark452)Bestemmelserne i stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse, hvis told- og skatteforvaltningen agter at ændre en ejendomsvurde­ring eller agter at foretage en ejendomsvurdering, der med urette ikke er foretaget som led i den almindelige vurdering. I sådanne tilfælde tilkommer de rettigheder, der følger af stk. 1-3, ejendom­mens ejer og andre, der over for stat eller kommune hæfter for skatter, der opkræves på grundlag af den pågældende ejendomsvur­dering, jf. § 35 a, stk. 2.

**Kapitel 7 a**[(73)](#bookmark453)

**Frist for afgørelse om vurdering, deklaration og afgørelses­periode**

**§ 20 a.**[(74)](#bookmark455)Told- og skatteforvaltningen kan ved almindelige vurderinger og omvurderinger efter ejendomsvurderingsloven sikre inddragelsen af ejendommens ejer ved anvendelse afen særlig de­klarationsprocedure, jf. stk. 2 og 3.

*Stk. 2.* [(75)](#bookmark456) Told- og skatteforvaltningen underretter ved deklaratio­nen ejeren af en ejendom om de faktiske oplysninger om den på- gældendes ejendom og andre faste ejendomme, der forventes tillagt væsentlig betydning for vurderingen af den pågældendes ejendom. Told- og skatteforvaltningen underretter samtidig ejeren af ejen­dommen om, at told- og skatteforvaltningen kan træffe afgørelse på grundlag af de oplysninger, der foreligger, når afgørelsesperioden indtræder, og om tidspunktet for afgørelsesperiodens indtræden, jf. § 20 b.

*Stk. 3.* [(76)](#bookmark457) Deklarationen skal foretages, senest 4 uger før afgørel­sesperioden indtræder, jf. § 20 b.

**§ 20 b.**[(77)](#bookmark458)Ved vurdering af fast ejendom, der foretages efter forudgående deklaration, jf. § 20 a, indtræder en afgørelsesperiode tidligst 4 uger efter deklarationsmeddelelsens udsendelse, jf. § 20 a, stk. 2. Afgørelsesperioden udløber 6 uger efter afgørelsesperio-

dens indtræden, medmindre skatteministeren fastsætter et senere tidspunkt.

*Stk. 2.* [(78)](#bookmark459)Told- og skatteforvaltningen træffer i afgørelsesperioden, jf. stk. 1, afgørelse på grundlag af de oplysninger, der foreligger ved afgørelsesperiodens indtræden.

**§ 20 c.** [(79)](#bookmark460)Ved afgørelse om almindelig vurdering og omvurdering, der meddeles efter afgørelsesperiodens udløb, jf. § 20 b, stk. 1, træffer told- og skatteforvaltningen afgørelse på grundlag af de oplysninger, der foreligger på afgørelsestidspunktet.

**§ 20 d.**[(80)](#bookmark461)Partsinddragelse og anden kommunikation, der sendes af told- og skatteforvaltningen ved almindelig vurdering og omvur­dering af en fast ejendom, sendes alene til de registrerede aktuelle ejere[(81)](#bookmark462) af den pågældende ejendom, medmindre told- og skatte­forvaltningen har andet særligt kendskab til, at andre har partsstatus i den pågældende vurdering.[(82)](#bookmark463)

**Kapitel 7 b**[(83)](#bookmark464)

**Særlig procedure ved fastsættelse af afgiftspligtig værdi af køretøjer, ændring af køretøjers registrering og beregning af visse afgifter**

[(84)](#bookmark465)

**§ 20 e.**[(84)](#bookmark465)[(85)](#bookmark466)Told- og skatteforvaltningen kan under anvendelse af en særlig procedure, jf. stk. 2 og 3, træffe afgørelse om

1) fastsættelse af et køretøjs afgiftspligtige værdi efter registre­ringsafgiftslovens §§ 9, 9 a eller 10,

2) genoptagelse og ændring af et køretøjs registrering eller

3) genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registre­

ringsafgiftslovens §§ 1 og 3-10, brændstofforbrugsafgiftslo­vens §§ 1-3 c eller §§ 1-8 i lov om vægtafgift af motorkøre­tøjer m.v.

[(86)](#bookmark467)

*Stk. 2.* [(86)](#bookmark467)Træffer told- og skatteforvaltningen afgørelse, jf. stk. 1, skal told- og skatteforvaltningens afgørelse ledsages af sagens faktiske oplysninger, der er lagt til grund for afgørelsen, og parten skal samtidig gøres bekendt med adgangen til at fremkomme med bemærkninger til afgørelsen inden for en frist på mindst 15 dage fra afgørelsens datering. Parten skal tillige gøres bekendt med, at muligheden for, at told- og skatteforvaltningen kan træffe en ny afgørelse på grundlag af partens bemærkninger, jf. stk. 3, bortfalder efter stk. 4, hvis parten klager over en afgørelse truffet efter den særlige procedure efter stk. 1.

[(87)](#bookmark469)

*Stk. 3.* [(87)](#bookmark469)Har parten bemærkninger til en afgørelse truffet efter stk. 1, træffer told- og skatteforvaltningen en ny afgørelse på grundlag afde oplysninger, der foreligger ved høringsfristens udløb. [(88)](#bookmark468)

*Stk. 4.* [(88)](#bookmark468)Told- og skatteforvaltningens adgang til at træffe en ny afgørelse, jf. stk. 3, bortfalder, hvis den afgørelse, der er truffet efter stk. 1, påklages, jf. § 35 a.

**Kapitel 8**

**Bindende svar**[(89)](#bookmark470)

**§ 21.** [(90)](#bookmark471) Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bin­dende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spør­geren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være omen disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

*Stk. 2.* [(91)](#bookmark472) Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bin­dende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage,

når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3.

*Stk. 3.* Bindende svar gives ikke på spørgsmål om den skattemæs­sige virkning af toldlovgivningen. Bindende svar gives heller ikke på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer vedrørende på­tænkte dispositioner.

*Stk. 4.* [(92)](#bookmark474) Told- og skatteforvaltningen skal forelægge en anmod­ning om et bindende svar for Skatterådet til afgørelse, jf. § 2, stk. 2, hvis

1) svaret vil kunne få konsekvenser for et større antal skatteplig­

tige,

2) svaret vedrører større økonomiske værdier,

3) svaret angår fortolkning af væsentlig betydning for lovgiv­ningen,

4) der ved besvarelsen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde eller

5) sagen i øvrigt har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse.

*Stk. 5.* Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om registrering af et køretøj. Stk. 1-4 finder til­svarende anvendelse.

**§ 22.**[(93)](#bookmark473) I følgende tilfælde gives bindende svar om ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsaf­gift kun, i det omfang flere anmoder om svaret:

1 ) Ved anmodning om et bindende svar om opgørelsen af en afståelsessum eller fordelingen heraf efter afskrivningslovens § 45, stk. 1 og 2, eller ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 4 og 5, skal hver af parterne i købsaftalen anmode om svaret.

2 ) Ved anmodning om et bindende svar om ansættelsen af afgift af en gave skal såvel gavegiver som gavemodtager anmode om svaret.

3 ) Ved anmodning om et bindende svar om ansættelsen af ind­komstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dæknings­afgift af en kontrolleret transaktion som beskrevet i lignings­lovens § 2 eller om en transaktion mellem en hovedaktionær og det af denne beherskede selskab skal hver af parterne i transaktionen anmode om svaret. Ved afgørelsen af, om der er tale om en hovedaktionær, finder definitionen i aktieavan­cebeskatningslovens § 4 anvendelse.

**§ 23.**[(94)](#bookmark475) Samtidig med indgivelse af en anmodning om et binden­de svar skal der betales et gebyr på 300 kr. (2010-niveau). Gebyret reguleres efter § 20 i personskatteloven. Gebyret betales tilbage, hvis anmodningen afvises eller tilbagekaldes.

**§ 24.** [(95)](#bookmark476) En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumen­tation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

*Stk. 2.* [(96)](#bookmark477) Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

*Stk. 3.* [(97)](#bookmark478) En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan ikke påklages admi­nistrativt.

**§ 25.** [(98)](#bookmark479)Et bindende svar er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved be-

handlingen af det beskrevne forhold i 5 år regnet fra spørgerens modtagelse af svaret, jf. dog 3. og 4. pkt. Angår svaret afgifter, regnes de 5 år fra starten af den afgiftsperiode, hvori spørgeren modtager svaret. Et bindende svar om et aktivs værdi er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved behandlingen af det pågældende forhold i 6 måneder regnet fra spørgerens modtagelse af svaret. Ved bin­dende svar om værdien af aktier eller en virksomhed, hvor betingel­serne for at vælge afdragsvis betaling efter boafgiftslovens § 36, stk. 1, er opfyldt, er svaret bindende i 12 måneder regnet fra spør­gerens modtagelse af svaret. Det kan dog i svar som nævnt i 1., 3. og4. pkt. bestemmes, at svaret kun skal være bindende i en kortere periode. Begrænsningen af bindingsperioden gælder ikke, når der i et bindende svar om en disposition er taget stilling til den skatte­mæssige virkning af efterfølgende omstændigheder, der er endeligt fastlagt i dispositionen.

*Stk. 2.* [(99)](#bookmark480)Et svar er ikke bindende, i det omfang der er sket æn­dringer i forudsætninger, som har været afgørende for indholdet af svaret, herunder ændringer i love eller bekendtgørelser, der har ligget til grund for svaret. Det samme gælder, i det omfang svaret viser sig at være i strid med EU-retten.

*Stk. 3.* Et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatnings­overenskomst, er ikke bindende, i det omfang en udenlandsk respektive en færøsk eller en grønlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund. 1. pkt. gælder også for fortolkningen af minimumsbeskatningsloven, hvis en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.[(100)](#bookmark481)

*Stk. 4.* [(101)](#bookmark482)En afgørelse, der træffes efter § 245 i lov om finansiel virksomhed, eller en afgørelse, der træffes af en tilsynsmyndighed som nævnt i skattekontrollovens § 65 om størrelsen af hensatte beløb eller størrelsen af lidte tab i et penge- eller realkreditinstitut m.v., er bindende for skattemyndighederne ved behandlingen af det beskrevne forhold. Bestemmelsen i stk. 2, 2. pkt., finder tilsva­rende anvendelse.

I **§ 25 a.** Træder i kraft 2025-07-01

**Kapitel 9**

**Frister m.v. vedrørende indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld og dækningsafgift**[(102)](#bookmark483)

**Ordinær ansættelse**[(103)](#bookmark484)

**§ 26.**[(104)](#bookmark485)[(105)](#bookmark486)Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift 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. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Skatteministeren kan for grupper af skattepligtige fastsætte kortere frister end angivet i 1. og 2. pkt.[(106)](#bookmark487)

*Stk. 2.* [(107)](#bookmark488)En skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsaf­gift, skal senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan be­grunde ændringen.

*Stk. 3.* [(108)](#bookmark489)En ansættelse, der beror på en ændret bedømmelse af et afskrivningsgrundlag for et indkomstår, der ligger uden for fri­sterne efter denne paragraf, kan foretages eller ændres efter stk. 1, medmindre ansættelsen beror på et skøn.

*Stk. 4.* [(109)](#bookmark490)En ansættelse kan ikke foretages eller ændres efter stk. 1, i det omfang ansættelsen beror på en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab, der er oplyst til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 i et indkomstår, der ligger uden for fristerne efter denne bestemmelse. Bestemmelsen i 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse vedrørende opgørelserne efter selskabsskattelovens § 13, stk. 4-10.

*Stk. 5.* [(110)](#bookmark491)Fristerne efter stk. 1 og 2 udløber først i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af skattekon­trollovens kapitel 4 eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

*Stk. 6.* [(111)](#bookmark492)Er den skattepligtiges indkomstår ikke sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristerne fra udløbet af det år, som ind­komståret træder i stedet for.

*Stk. 7.* [(112)](#bookmark493)Vedrører en ansættelse efter stk. 1 eller 2 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret alene foreta­ges eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomst­år, jf. dog 2.-4. pkt. Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt realisa­tionsprincippet og en anden opgørelsesmetode skulle have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo ind­komståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2. Har den skattepligtige anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, og skulle realisationsprincippet have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdipapirets anskaf­felsessum og gældens værdi ved påtagelsen. Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende opgørelse af gevinst og tab efter selskabs­skattelovens § 13 J, hvor den skattepligtige har anvendt realisations­princippet og ikke lagerprincippet, anvendes ejendommens anskaf­felsessum omregnet til kontantværdi fratrukket tilskud, der er ydet efter lov om støttede private ungdomsboliger, med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2.

*Stk. 8.* [(113)](#bookmark494)Fristerne i stk. 1 og 2 udløber først i det 6. år efter indkomstårets udløb for skattepligtige, der er omfattet af aktieavan­cebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. pkt., eller fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 5. pkt., eller § 15 c, stk. 1, 5. pkt., for så vidt angår overdragelse af aktier, aktiver og passiver som led i en aktieombyt­ning, spaltning eller tilførsel af aktiver.

*Stk. 9.* [(114)](#bookmark495)Bestemmelsen omfatter ikke gaveafgift.

**Eks****traordinær ansættelse**

**§ 27.** [(115)](#bookmark496) Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af ind­komstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

1) Der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligret­lige grundlag for ansættelsen.[(116)](#bookmark497)

2) Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Tilsvarende gæl­der, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skat­tepligtiges ægtefælle, med hvilken den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 4, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet.[(117)](#bookmark498)

3) En ansættelse af overdragelsessummen for et aktiv, jf. lig­ningslovens § 12 B, ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, eller afskrivningslovens § 45, stk. 3, vedrørende en anden skattepligtig er ændret.[(118)](#bookmark499)

4) En udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige. Det er en betingelse, at den danske skattemyndighed anerkender afgørelsen.[(119)](#bookmark500)

5) 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.[(120)](#bookmark501)

6) Skatterådet udnytter sin kompetence efter § 2, stk. 3, til at ændre en skatteankenævnsafgørelse. Det er dog en betingelse, at den skattepligtige senest 3 måneder efter skatteankenæv­nets afgørelse er underrettet om, at afgørelsen er udtaget til ændring.[(121)](#bookmark503)

7) Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgø­relse fra skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foreta­ges til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for un­derkendelsen af praksis.[(122)](#bookmark502)

8) Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skat­tepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.[(123)](#bookmark504)

9) En sag i medfør af regler om fremgangsmåde ved gensidige aftaler i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden in­ternational overenskomst eller konvention, ifølge hvilken ansættelses- og inddrivelsesprocedurer skal stilles i bero, mens der søges en løsning med den kompetente myndighed i den anden stat, er afsluttet uden en sådan løsning af alle forhold.[(124)](#bookmark505)

*Stk. 2.* [(125)](#bookmark506)En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller gen­optagelsesanmodning fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder 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 anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.[(126)](#bookmark507) Told- og skatteforvaltningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige om­stændigheder taler derfor.

*Stk. 3.* [(127)](#bookmark508)Et forhold i en ansættelse af indkomstskat, ejendoms­værdiskat, grundskyld eller dækningsafgift kan, hvis den skatteplig­tige ikke udtaler sig imod ansættelsen, ændres af told- og skattefor­valtningen af de grunde, der er nævnt i stk. 1, selv om skatteanke- forvaltningen, skatteankenævnet, Skatterådet eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet.

*Stk. 4.* [(128)](#bookmark511)Vedrører en ansættelse efter stk. 1 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret kun foretages eller ændres, hvis ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår, jf. dog 2.-4. pkt. Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller

kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt realisations­princippet og en anden opgørelsesmetode skulle have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2. Har den skattepligtige anvendt en anden opgørelsesmetode end realisa­tionsprincippet, og skulle realisationsprincippet have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdipapirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen. Foretages eller ændres en ansæt­telse vedrørende opgørelse af gevinst og tab efter selskabsskatte­lovens § 13 J, hvor den skattepligtige har anvendt realisationsprin­cippet og ikke lagerprincippet, anvendes ejendommens anskaffel­sessum omregnet til kontantværdi fratrukket tilskud, der er ydet efter lov om støttede private ungdomsboliger, med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1.

*Stk. 5.* [(129)](#bookmark509)Bestemmelsen omfatter ikke gaveafgift.

**Kapitel 10**

**Omgørelse og lign. vedrørende indkomstskat, ejendomsvær­diskat, grundskyld og dækningsafgift**[(102)](#bookmark483)

**Skatteforbehold**

**§ 28.** [(130)](#bookmark510)Er en privatretlig disposition betinget af, at dispositionen tillægges nærmere angivne virkninger for ansættelsen af ind­komstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift (skatteforbehold), tillægges skatteforbeholdet kun virkning for en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift, hvis forbeholdet er klart, skriftligt og oplyst over for told- og skatteforvaltningen senest samtidig med, at told- og skatteforvaltningen oplyses om dispositionens øvrige indhold. *Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen kan afvise at tillægge et skatte­forbehold virkning for en ansættelse, hvis de privatretlige virkninger af skatteforbeholdet ikke er klare og overskuelige.

**Omgørelse af privatretlige dispositioner**

**§ 29.** [(131)](#bookmark512) I det omfang en ansættelse af indkomstskat, ejendoms­værdiskat, grundskyld eller dækningsafgift hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterføl­gende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsaf­gift (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:

1) Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.[(132)](#bookmark514)

2) Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skatte­mæssige virkninger, der er væsentlige.[(133)](#bookmark513)

3) Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighe- derne.[(134)](#bookmark515)

4) De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.

5) Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til om­gørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.[(135)](#bookmark516)

*Stk. 2.* [(136)](#bookmark517)Skatterådet kan fastsætte nærmere regler for told- og skatteforvaltningens udøvelse af kompetencen efter stk. 1.

*Stk. 3.* For at få behandlet en anmodning om omgørelse skal der betales et gebyr på 2.100 kr. (2010-niveau). Gebyret skal betales samtidig med indgivelse af anmodningen om omgørelse. Gebyret

reguleres[(137)](#bookmark518) efter personskattelovens § 20. Gebyret tilbagebetales, hvis anmodningen trækkes tilbage.

**Omvalg af oplysninger afgivet til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2**

**§ 30.**[(138)](#bookmark519)Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at en skatteplig­tig ændrer valg af oplysninger afgivet til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekven­ser.

*Stk. 2.* Anmodning om tilladelse efter stk. 1 skal fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den[(139)](#bookmark520) skattepligtige er kommet til kundskab om den ansættelse, der begrunder anmodnin­gen. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

**Kapitel 11**

**Frister m.v. vedrørende fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift**

**Ordinær fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift**

**§ 31.** [(140)](#bookmark521) Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel om fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvar senere end 3 år efter angivelsesfristens udløb. Tilsvarende kan varsel om ændring af godtgørelse af afgift ikke afsendes senere end 3 år efter, at kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende. Fastsættelsen af afgiftstilsvaret henholdsvis godtgørelsen skal foretages senest 3 måneder efter udløbet af fristen efter 1. eller 2. pkt. Har det betyd­ning for den afgiftspligtiges henholdsvis den godtgørelsesberettige- des mulighed for at varetage sine interesser, at fristen efter 3. pkt. forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imø­dekommes.

*Stk. 2.* [(141)](#bookmark522) En afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsvaret ændret, skal senest 3 år efter angivelsesfristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Tilsva­rende skal en virksomhed eller en person, der ønsker godtgørelse af afgift, senest 3 år efter det tidspunkt, hvor kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende, fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde godtgørelse af afgiften.

**Ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift**

**§ 32.** Uanset fristerne i § 31[(142)](#bookmark523) kan et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

1) Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgø­relse fra skatteankeforvaltningen, et motorankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foreta­ges til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftspe­riode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den af­giftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulte­rede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for under­kendelsen af praksis. Tilsvarende kan genoptagelse ske til gunst for den godtgørelsesberettigede vedrørende godtgørelse af afgift, der kunne være gjort gældende fra og med det tidspunkt, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller 3 år forud for underkendelsen af praksis.[(143)](#bookmark524)

2) Ændringen er en direkte følge af en ændring af et afgift­stilsvar eller godtgørelse af afgift vedrørende den afgiftsplig­tige eller den godtgørelsesberettigede for samme eller en anden afgiftsperiode.[(144)](#bookmark527)

3) Den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.[(145)](#bookmark528)

4) Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den afgifts­pligtige eller den godtgørelsesberettigede giver tilladelse til ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.[(146)](#bookmark529)

5) Der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligret­

lige grundlag for et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af af- gift.[(147)](#bookmark530)

*Stk. 2.* [(148)](#bookmark531)En ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen af afgift kan kun foretages efter stk. 1, hvis den varsles af told- og skattefor­valtningen eller anmodningen fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede fremsættes senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 31. En ændring af afgift­stilsvar eller godtgørelse af afgift, der er varslet af told- og skatte­forvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. Har det betydning for den afgiftspligtiges hen­holdsvis den godtgørelsesberettigedes mulighed for at varetage sine interesser, at fristen efter 2. pkt. forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.[(149)](#bookmark532) Told- og skattefor­valtningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige omstændig­heder taler derfor.

*Stk. 3.* [(150)](#bookmark533)Et forhold i opgørelsen af et afgiftstilsvar eller godtgø­relsen af afgift kan, hvis den afgiftspligtige henholdsvis den godt­gørelsesberettigede ikke udtaler sig imod ændringen, ændres af de grunde, der er nævnt i stk. 1, af told- og skatteforvaltningen, selv om skatteankeforvaltningen, Skatterådet eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet.

**Kapitel 11 a**

**Frister vedrørende afgørelser om registrering af køretøjer § 32 a.**[(151)](#bookmark534) Told- og skatteforvaltningen kan ikke ændre en afgø­relse om registrering af et køretøj, senere end 3 år efter at afgørelsen er truffet. Efter fristen i 1. pkt. kan afgørelsen dog ændres i følgende tilfælde:

1) Hvis hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankeforvaltningen eller Landsskatteretten eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. Afgørelser, der er truffet før den afgørelse, der var til prøvelse i den sag, der resulterede i underkendelse af praksis, kan dog ikke ændres.

2) Hvis den, der har anmodet om registrering, eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgørelsen er truffet på et urigtigt eller ufuldstændigt grund­lag.

3) Hvis Trafikstyrelsen efter regler udstedt i medfør af færdsels­

loven eller lov om godkendelse og syn af køretøjer ændrer eller tilbagekalder en godkendelse, såfremt Trafikstyrelsens afgørelse har afledte konsekvenser for registreringen af et køretøj.

4) Hvis told- og skatteforvaltningen konstaterer en åbenbar fejl i registreringen. Yderligere afgift i konsekvens af en ændring

som nævnt i 1. pkt. pålægges fra tidspunktet for registrerings­ændringen.

5) Hvis told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den, der er registreret som ejer af et køretøj, giver tilladelse til ændring af afgørelsen, fordi der foreligger særlige omstæn­digheder.

*Stk. 2.* Ændring af en afgørelse om registrering af et køretøj efter stk. 1 skal varsles af told- og skatteforvaltningen, inden 6 måneder efter at told- og skatteforvaltningen eller den, der har anmodet om registrering, har fået kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristen i stk. 1, 1. pkt. En ændring, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varslingen er afsendt. Har det betydning for ejerens muligheder for at varetage sine interesser, at fristen efter 2. pkt. forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imø­dekommes. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den registrerede ejer af et køretøj dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

*Stk. 3.* [(152)](#bookmark535)En afgørelse om registrering af et køretøj kan, hvis den, der har anmodet om registreringen, ikke udtaler sig imod æn­dringen, ændres af de grunde, der er nævnt i stk. 1, af told- og skatteforvaltningen, selv om Skatterådet, skatteankeforvaltningen eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet.

**Kapitel 12**

**Frister m.v. vedrørende vurdering af fast ejendom**

**Ordinær og ekstraordinær genoptagelse**

**§ 33.** [(153)](#bookmark536)En klageberettiget, jf. § 35 a, stk. 2, som kan godtgøre, at en vurdering er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens grundareal, bygningsareal, planforhold eller lignende objektivt konstaterbare faktiske forhold, kan anmode told- og skatteforvaltningen om genoptagelse senest den 1. maj i det fjerde år, dog det sjette år for vurderinger omfattet af ejendomsvurderingslovens § 87 b, stk. 2, nr. 1-3, og § 88 a, stk. 2, nr. 1-3, efter udløbet af det kalenderår, hvor den fejlagtige vurdering første gang er foretaget. Den klage­berettigede skal samtidig over for told- og skatteforvaltningen do­kumentere, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering. Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genopta- ges.[(154)](#bookmark537) Det er en betingelse for genoptagelse af en foretaget vurdering, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendoms­værdien eller grundværdien med mere end 20 pct.

*Stk. 2.* [(155)](#bookmark538)Told- og skatteforvaltningen kan genoptage en vurde­ring på samme betingelser som nævnt i stk. 1, jf. dog stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan endvidere inden for fristen i stk. 1, jf. dog stk. 3, foretage en vurdering eller en del af en vurdering, hvis en sådan mangler eller ved en fejl ikke er foretaget.

*Stk. 3.* [(156)](#bookmark539)Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra en klageberettiget, jf. § 35 a, stk. 2, eller af egen drift ekstraordinært genoptage en vurdering efter udløbet af den frist, der er nævnt i stk. 1, hvis det konstateres, at vurderingen er foretaget på et fejlag­tigt grundlag, jf. stk. 1, eller foretage en vurdering eller en del af en vurdering, hvis denne ved en fejl ikke er foretaget. Det er en betingelse for genoptagelse af en foretaget vurdering, at genopta­gelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grund­værdien med mere end 20 pct. Beløbsmæssige vurderingsskøn fo­retaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages.

*Stk. 4.* [(157)](#bookmark540)Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra en klageberettiget, jf. § 35 a, stk. 2, eller af egen drift ekstraordinært genoptage en vurdering eller en del af en vurdering eller foretage en vurdering eller en del af en vurdering uanset den frist, der er nævnt i stk. 1, hvis hidtidig praksis endeligt underkendes ved en dom eller ved en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et vurde­ringsankenævn eller Landsskatteretten, eller hvis en praksisændring i andre tilfælde offentliggøres af Skatteministeriet.

*Stk. 5.* [(158)](#bookmark542)Anmodning om genoptagelse efter stk. 3 og 4 skal indgives til told- og skatteforvaltningen, senest 6 måneder efter at den klageberettigede, jf. § 35 a, stk. 2, har fået kendskab til det forhold, der begrunder en genoptagelse. Anmodninger efter stk. 4 kan dog altid indgives inden for den frist, der er nævnt i stk. 1. Ved anmodning om genoptagelse efter stk. 3 og4 skal den klageberetti­gede samtidig over for told- og skatteforvaltningen dokumentere, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag.

*Stk. 6.* [(159)](#bookmark541)Genoptagelse efter stk. 1 og 2 tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, som genoptagelsen vedrører.

*Stk. 7.* [(160)](#bookmark543)Genoptagelse eller foretagelse af en vurdering eller en del af en vurdering efter den tidligere gældende lov om vurdering af landets faste ejendomme, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013 som ændret ved § 1 i lov nr. 1635 af 26. december 2013, lov nr. 1535 af 27. december 2014 og § 1 i lov nr. 61 af 16. januar 2017, eller efter ejendomsvurderingslovens §§ 87 og 88, jf. stk. 3, tillægges skattemæssig virkning for vurderinger eller dele af vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelsen eller foretagelsen finder sted, medmindre genoptagelsen eller fore­tagelsen er til ugunst for ejeren og ejeren vidste eller burde have vidst, at vurderingen eller delen af vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag, eller at vurderingen eller en del af vurderingen manglede. I så fald tillægges vurderingen eller delen af vurderingen skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering eller del af en vurdering, der er blevet genoptaget eller foretaget. En ansæt­telse eller ændring af en ansættelse af ejendomsværdiskat, der er afledt af en ændret eller foretaget vurdering eller af en del af en vurdering, jf. 2. pkt., kan alene ske inden for frister svarende til fristerne i § 26, stk. 1, 1.-4. pkt., medmindre ansættelsen eller æn­dringen af ansættelsen er til gunst for ejeren. I de tilfælde, hvor en ejer kan dokumentere eller i tilstrækkelig grad sandsynliggøre, at denne senest den 31. december 2018 har rettet henvendelse til told- og skatteforvaltningen og gjort opmærksom på den fejlagtige eller manglende vurdering eller del af en vurdering eller har gjort op­mærksom på, at der ikke er foretaget ansættelse af ejendomsvær­diskat, eller at ejendomsværdiskatten er ansat for lavt, kan der ikke ske afledt ansættelse eller ændring af en ansættelse af ejendomsvær­diskat for indkomståret 2018 og tidligere år, medmindre ansættelsen eller ændringen af ansættelsen er til gunst for ejeren.

*Stk. 8.* [(161)](#bookmark544)Genoptagelse eller foretagelse af en vurdering eller en del af en vurdering efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6, jf. stk. 3, tillægges skattemæssig virkning for vurderinger eller dele af vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelsen eller foretagelsen finder sted, medmindre genoptagelsen eller fore­tagelsen er til ugunst for ejeren og ejeren eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at vurderingen eller delen af vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag, eller at vurderingen eller en del af vurderingen manglede eller ikke er blevet ændret. I så fald tillægges vurderingen eller delen af vurde­ringen skattemæssig virkning for den pågældende ejer fra tidspunk­tet for den vurdering eller del af en vurdering, der er blevet genop­taget eller foretaget. I de tilfælde, hvor genoptagelsen eller foreta­gelsen af en vurdering eller en del af en vurdering, jf. 2. pkt., ikke er varslet af told- og skatteforvaltningen, senest 6 måneder efter at told- og skatteforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i stk. 2, jf. stk. 1, kan en heraf afledt ansættelse eller ændring afen ansættelse af ejendoms­værdiskat, grundskyld eller dækningsafgift alene ske inden for fri-

ster svarende til fristerne i § 26, stk. 1, 1∙-4. pkt. I de tilfælde, hvor genoptagelsen eller foretagelsen af en vurdering eller en del af en vurdering, jf. 2. pkt., finder sted efter 3 måneder efter varslingen, kan en heraf afledt ansættelse eller ændring af en ansættelse af ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift alene ske inden for frister svarende til fristerne i § 26, stk. 1, 1.-4. pkt., medmindre fristen for genoptagelsen eller foretagelsen af vurderingen eller del af vurderingen er forlænget som følge af en imødekommelse af en anmodning herom fra ejeren og afgørelsen træffes inden for denne forlængede frist.

*Stk. 9.* [(162)](#bookmark545)Genoptagelse efter stk. 4 tillægges skattemæssig virk­ning fra tidspunktet for den vurdering, der har været udtaget til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, henholdsvis fra det tidspunkt, hvor praksisændringen bliver gældende. I tilfælde, hvor genoptagelse som følge af endelig under­kendelse af hidtidig praksis ved dom eller afgørelse fra skatteanke- forvaltningen, et vurderingsankenævn eller Landsskatteretten er til ugunst for andre ejendomme end den, som dommen eller kendelsen vedrører, tillægges genoptagelsen for sådanne ejendommes vedkom­mende skattemæssig virkning for vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelse finder sted.

**Revision**[(163)](#bookmark546)

**§ 33 a.**[(164)](#bookmark547)Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, jf. stk. 4, om ændring af en vurdering eller en del af en vurdering af en fast ejendom senere end den 1. juli i det andet kalenderår efter vurderingsårets udløb. En ændring skal være gennemført senest den 1. oktober samme år. Har et vurderings­ankenævn, skatteankeforvaltningen, Landsskatteretten eller en domstol ændret grundværdiansættelsen for ejendomme som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 4, eller i ejendomsvur­deringslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8, kan told- og skattefor­valtningen på dette grundlag kun varsle og foretage ændring af en foretaget vurdering for andre ejendomme som nævnt i ejendoms­vurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 4, eller som nævnt i ejendomsvur­deringslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8, hvis helt sammenlig­nelige forhold vil resultere i en ændring af grundværdiansættelsen med mere end 20 pct.

*Stk. 2.* [(165)](#bookmark548)Told- og skatteforvaltningen kan efter udløbet af fristen i stk. 1, 1. pkt., varsle ændring af en foretaget vurdering, der med­fører en nedsættelse af vurderingen. Ændringen skal være gennem­ført senest 3 måneder efter varslingen. Har et vurderingsankenævn, skatteankeforvaltningen, Landsskatteretten eller en domstol ændret grundværdiansættelsen for ejendomme som nævnt i ejendomsvur­deringslovens § 3, stk. 1, nr. 4, eller i ejendomsvurderingslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8, kan told- og skatteforvaltningen på dette grundlag kun varsle og foretage ændring af en foretaget vur­dering for andre ejendomme som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 4, eller som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8, hvis helt sammenlignelige forhold vil resultere i en ændring af grundværdiansættelsen med mere end 20 pct.

*Stk. 3.* [(166)](#bookmark549)Told- og skatteforvaltningen kan efter udløbet af fristen i stk. 1, 1. pkt., varsle ændring af en foretaget vurdering, der med­fører en ændring af beskatningen, men ikke samtidig nedsættelse af vurderingen. Ændringen skal være gennemført senest 3 måneder efter varslingen.

*Stk. 4.* [(167)](#bookmark550)Told- og skatteforvaltningen kan efter udløbet af fristen i stk. 1, 1. pkt., varsle ændring af en foretaget vurdering, der med­fører forhøjelse af vurderingen. Ændringen skal være gennemført senest 3 måneder efter varslingen. Har et vurderingsankenævn, skatteankeforvaltningen, Landsskatteretten eller en domstol ændret grundværdiansættelsen for ejendomme som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 4, eller i ejendomsvurderingslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8, kan told- og skatteforvaltningen på dette grundlag kun varsle og foretage ændring af en foretaget vur­dering for andre ejendomme som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 4, eller som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8, hvis helt sammenlignelige forhold vil resultere i en ændring af grundværdiansættelsen med mere end 20 pct.

*Stk. 5.* [(168)](#bookmark551)Bestemmelserne i stk. 2-4 finder tilsvarende anvendelse ved varsling og gennemførelse af ændring af dele af foretagne vurderinger.

*Stk. 6.* [(169)](#bookmark552)Vurderinger, der er revideret efter stk. 1 og2, tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget.

*Stk. 7.* [(170)Æ](#bookmark553)ndring af en vurdering efter stk. 3 og 4 tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget, hvis dette accepteres af alle klageberettigede, som ændringen skal vedrøre med skattemæssig virkning fra dette tidspunkt. Ændring af en vurdering efter stk. 3 og 4 tillægges skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor ændringen foretages, hvis ikke alle de klageberettigede, som skal acceptere en skattemæs­sig virkning som nævnt i 1. pkt., accepterer.

**Afskæring af genoptagelse og revision af visse vurderinger**

**§ 33 b.**[(171)](#bookmark554)Fra og med den 1. november 2020 kan told- og skat­teforvaltningen ikke i medfør af §§ 33, 33 a og 34 af egen drift genoptage eller varsle revision af vurderinger, der er foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 87 og 88.

*Stk. 2.* [(172)](#bookmark555)Stk. 1 finder også anvendelse, for så vidt angår vurde­ringer foretaget efter den tidligere gældende lov om vurdering af landets faste ejendomme, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. au­gust 2013 som ændret ved § 1 i lov nr. 1635 af 26. december 2013, § 1 i lov nr. 1535 af 27. december 2014 og § 1 i lov nr. 61 af 16. januar 2017.

*Stk. 3.* [(173)](#bookmark557)Told- og skatteforvaltningen genoptager ikke vurderin­ger som nævnt i stk. 1 og 2 på baggrund af en anmodning om genoptagelse, der er modtaget den 1. november 2020 eller senere.

**Afledt ejendomsvurdering**

**§ 34.** [(174)](#bookmark556) Har et vurderingsankenævn, skatteankeforvaltningen, Landsskatteretten eller en domstol påkendt en vurdering, kan told- og skatteforvaltningen genoptage nyere vurderinger af den pågæl­dende ejendom, i det omfang vurderingsankenævnets, skatteanke- forvaltningens, Landsskatterettens eller domstolens afgørelse giver anledning til ændring heraf, jf. stk. 2-5.[(175)](#bookmark558)

*Stk. 2.* [(176)](#bookmark559) Ændring af vurderinger, der foretages efter stk. 1, kan gennemføres til og med den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det kalenderår, hvor den genoptagne nyere vurdering er foretaget første gang, dog senest 6 måneder efter det tidspunkt, hvor vurde­ringsankenævnet, skatteankeforvaltningen, Landsskatteretten eller en domstol traf den afgørelse, der giver anledning til ændringen. *Stk. 3.* Nedsættelse[(177)](#bookmark560) af vurderinger, der foretages efter stk. 1, kan efter udløbet af fristen i stk. 2 gennemføres senest 6 måneder efter det tidspunkt, hvor vurderingsankenævnet, skatteankeforvaltningen, Landsskatteretten eller en domstol traf den afgørelse, der giver anledning til ændringen.

*Stk. 4.* Forhøjelse af vurderinger, der foretages efter stk. 1, kan efter udløbet af fristen i stk. 2 varsles senest 6 måneder efter det tids­punkt, hvor vurderingsankenævnet, skatteankeforvaltningen, Landsskatteretten eller en domstol traf den afgørelse, der giver anledning til ændringen. En varslet forhøjelse, jf. 1. pkt., skal være foretaget senest 3 måneder efter varslingen.[(178)](#bookmark562)

*Stk. 5.* [(179)Æ](#bookmark563)ndring af en vurdering efter stk. 1-3 tillægges skatte­mæssig virkning fra tidspunktet, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget.[(180)](#bookmark564) Ændring af en vurdering efter stk. 4 tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget, hvis dette accepteres af alle klageberettigede, som ændringen skal vedrøre med skattemæssig virkning fra dette tidspunkt. Ændring af en vurdering efter stk. 4 tillægges skattemæs­sig virkning fra det tidspunkt, hvor ændringen foretages, hvis ikke alle de klageberettigede, som skal acceptere en skattemæssig virk­ning som nævnt i 2. pkt., accepterer.

**Kapitel 12 a**

**Forældelse**[(181)](#bookmark565)

**§ 34 a.** [(182)](#bookmark561)Krav afledt af en ansættelse af indkomstskat, ejen­domsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift, jf. §§ 26 og 27, og fastsættelse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift, jf. §§ 31 og 32, samt fastsættelse af vurdering af fast ejendom, jf. § 33, for­ældes efter reglerne i forældelsesloven, jf. dog stk. 2-4.

*Stk. 2.* Er varsel om ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift, jf. §§ 26 og 27, eller om fastsæt­telse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift, jf. §§ 31 og 32, eller om ændring af en vurdering af fast ejendom, jf. §§ 33, 33 a og 34, afsendt inden forældelsesfristens udløb, eller er ansættelsen hen­holdsvis fastsættelsen foretaget inden forældelsesfristens udløb, indtræder forældelse af krav afledt af ansættelsen henholdsvis fastsættelsen tidligst 1 år efter, at told- og skatteforvaltningen har givet meddelelse om afgørelsen. Er der indbragt en sag i medfør af regler om fremgangsmåde ved gensidige aftaler i en dobbeltbe­skatningsoverenskomst eller anden international overenskomst eller konvention inden forældelsesfristens udløb, indtræder forældelse af krav afledt af henholdsvis ansættelsen og fastsættelsen, tidligst 1 år efter at sagen er afsluttet, jf. § 27, stk. 1, nr. 9.[(183)](#bookmark568) 1. og 2. pkt. gælder, uanset om kravet gøres gældende af told- og skattefor­valtningen eller den skattepligtige.

*Stk. 3.* Fristen efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er 5 år for krav afledt af en ansættelse vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 26, stk. 5, og for krav afledt af en ansættelse vedrørende overdra­gelse af aktier, aktiver og passiver som led i en aktieombytning, spaltning eller tilførsel af aktiver, jf. § 26, stk. 8.

*Stk. 4.* Forældelsesfristen er 10 år for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift, jf. § 27, stk. 1, og ekstraordinær fastsættelse af af­giftstilsvar eller godtgørelse af afgift, jf. § 32, stk. 1, samt for ek­straordinær genoptagelse af ejendomsvurderinger, jf. § 33, stk. 3­5 samt stk. 7-9. Tilsvarende gælder krav afledt af ændringer af ejendomsvurderinger, der foretages efter §§ 33 a og 34.

**§ 34 b.**[(184)](#bookmark571)Udløb af forældelsesfristen er ikke til hinder for, at det under en straffesag, i hvilken tiltalte findes skyldig, kan pålæg­ges tiltalte at betale unddragne skatter i anledning af det strafbare forhold, der er indtalt under straffesagen, jf. skattekontrollovens § 89. En sådan fordring kan også gøres gældende efter udløb af for­ældelsesfristen, hvis varsel om ansættelse af indkomstskat, ejen­domsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift eller fastsættelse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift afsendes inden 1 år efter endelig afgørelse i en straffesag, i hvilken tiltalte er fundet skyldig, eller inden 1 år efter skyldnerens vedtagelse af bøde eller anden strafferetlig sanktion.

**Kapitel 12 b**

**Forenklet tilbagebetaling af skatter og afgifter**

**§ 34 c.**[(185)](#bookmark572)[(186)](#bookmark575) I sager om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede skatter og afgifter, der vedrører beløb under 25.000 kr.,

og hvor told- og skatteforvaltningen gør gældende, at tilbagebeta­lingskravet skal reduceres under henvisning til, at tabet er reduceret som følge af, at der er sket overvæltning, sker tilbagebetaling uden afkortning af kravet.

*Stk. 2.* [(187)](#bookmark576)I sager om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede skatter og afgifter, der vedrører beløb mellem 25.000 kr. og 500.000 kr., og hvor told- og skatteforvaltningen gør gældende, at tilbage­betalingskravet skal reduceres under henvisning til, at der er sket overvæltning, kan tilbagebetaling efter den skatte- eller afgiftsplig­tiges anmodning ske på grundlag af en tabsprocent, som told- og skatteforvaltningen kan fastsætte ud fra forholdene i den pågælden­de branche. For så vidt angår den del af beløbet, der ligger under 25.000 kr., finder stk. 1 anvendelse.

*Stk. 3.* [(188)](#bookmark577)Hvis en afgørelse om, at opkrævning af en afgift er sket med urette, indebærer, at en anden afgift skal betales eller forhøjes, er nettobeløbet afgørende for, om beløbsgrænserne i stk. 1 og 2 er opfyldt.

*Stk. 4.* Ændringer i den skattepligtige indkomst som følge af tilba­gebetaling af en uretmæssigt opkrævet afgift indgår ikke ved afgø­relsen af, om beløbsgrænserne i stk. 1 og 2 er opfyldt.

*Stk. 5.* Fristerne i §§ 26, 27, 31, 32 og 34 a finder anvendelse på stk. 1 og 2.

*Stk. 6.* [(189)](#bookmark578)En afgørelse, der træffes efter stk. 2, er bindende for både den skatte- eller afgiftspligtige og skattemyndighederne.

**Kapitel 13**

**Digital kommunikation**

**§ 35.** Skatteministeren[(190)](#bookmark579) kan på sit sagsområde fastsætte regler om, at henvendelser til og fra told- og skatteforvaltningen, skatte- ankeforvaltningen, skatteankenævnene, vurderingsankenævnene, motorankenævnene, Landsskatteretten, spillemyndigheden og Til­synet med told- og skatteforvaltningens it-område skal være i elektronisk form (digital kommunikation), og herunder fravige formkrav i lovgivningen, der er til hinder for digital kommunikation. *Stk. 2.* [(191)](#bookmark580)Skatteministeren kan fastsætte regler om, at visse nærmere angivne sagsområder og grupper af fysiske og juridiske personer helt eller delvis skal være undtaget fra kravet om digital kommunikation.

*Stk. 3.* [(192)](#bookmark582)Skatteministeren kan fastsætte regler om udstedelse af dokumenter uden underskrift eller med maskinelt gengivet under­skrift eller på tilsvarende måde, således at et sådant dokument i retlig henseende sidestilles med et dokument med personlig under­skrift.

*Stk. 4.* [(193)](#bookmark581)Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om di­gital kommunikation med told- og skatteforvaltningen, skatteanke- forvaltningen, skatteankenævnene, vurderingsankenævnene, moto­rankenævnene, Landsskatteretten, spillemyndigheden eller Tilsynet med told- og skatteforvaltningens it-område, herunder om anven­delse af digital signatur. Meddelelser fra told- og skatteforvaltnin­gen, skatteankeforvaltningen, skatteankenævnene, vurderingsanke­nævnene, motorankenævnene, Landsskatteretten, spillemyndigheden eller Tilsynet med told- og skatteforvaltningens it-område, der in­deholder fortrolige oplysninger, skal krypteres eller sikres på anden forsvarlig måde.

*Stk. 5.* [(194)](#bookmark584)En digital meddelelse anses for at være kommet frem, når den kan gøres tilgængelig for told- og skatteforvaltningen , skatteankeforvaltningen, skatteankenævnene, vurderingsankenæv­nene, motorankenævnene, Landsskatteretten, spillemyndigheden eller Tilsynet med told- og skatteforvaltningens it-område henholds­vis den skattepligtige eller indberetningspligtige.

**Afsnit III**

**Klage og domstolsprøvelse samt omkostningsgodtgø­relse**

**Kapitel 13 a**

**Fælles regler om klage**

**§ 35 a.** [(195)](#bookmark583)Klage over afgørelser truffet af told- og skatteforvalt­ningen eller Skatterådet og over afgørelser, som er truffet af andre myndigheder, og som efter anden lovgivning er henlagt til afgørelse i Landsskatteretten eller skatteankeforvaltningen efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, skal indgives til skatteankeforvaltningen, medmindre skatteministeren har bestemt andet efter § 14, stk. 2. *Stk. 2.* [(196)](#bookmark585)En klage kan indgives af enhver, der har en væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i den afgørelse, der klages over. Klage omfattet af § 6, stk. 1, kan indgives af ejeren af den faste ejendom og af andre, der over for stat eller kommune hæfter for skatter, der opkræves på grundlag af den pågældende ejendoms­vurdering.

*Stk. 3.* [(197)](#bookmark586)Klagen skal være skriftlig og begrundet, og den afgø­relse, der påklages, skal følge med klagen. Er der udarbejdet en sagsfremstilling til brug for afgørelsen, skal også sagsfremstillingen følge med klagen. Klagen skal være modtaget i skatteankeforvalt- ningen senest 3 måneder efter modtagelsen af den afgørelse, der klages over.

*Stk. 4.* [(198)](#bookmark587)Før en klage afgøres, kan skatteankeforvaltningen eller den myndighed, der skal træffe afgørelse i klagesagen efter § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6b, § 4 a, stk. 2, § 11, stk. 2, jf. § 6 a, stk. 1, og § 4 a, stk. 3, eller § 35 b, indhente en udtalelse om klagen fra den myndighed, der har truffet afgørelsen. Skatteankeforvaltningen eller den myndighed, der skal træffe afgørelse i sagen, fastsætter en frist for afgivelse af udtalelsen.

*Stk. 5.* [(199)](#bookmark588)Hvis den myndighed, der har truffet afgørelsen, på grundlag af klagen finder anledning dertil, kan myndigheden uanset de almindelige frister for genoptagelse af myndighedens afgørelse efter denne lov genoptage og ændre afgørelsen, hvis klageren er enig heri. Det[(200)](#bookmark589) er en betingelse for genoptagelse efter 1. pkt. af vurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien, der er større end 20 pct. Genoptages sagen efter 1. pkt., tillægges genoptagelsen skattemæssig virkning fra tidspunk­tet, hvor den afgørelse, som genoptagelsen vedrører, blev foretaget. Ved genoptagelse efter 1. pkt. anses klagen for tilbagekaldt.

*Stk. 6.* Klagen[(201)](#bookmark590) afvises af skatteankeforvaltningen, hvis den indgives efter udløbet af fristen i stk. 3, eller hvis klagen ikke er indgivet som anvist i regler, der er fastsat af skatteministeren efter § 35. Skatteankeforvaltningen kan se bort fra en fristoverskridelse eller at klagen ikke er indgivet som anvist i regler, der er fastsat af skatteministeren efter § 35, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

*Stk. 7.* [(202)](#bookmark591)Hvis en klage er udformet eller begrundet på en sådan måde, at den ikke kan tjene som grundlag for visiteringen af sagen eller sagens videre behandling, kan skatteankeforvaltningen give klageren en frist til at udbedre manglen. Det samme gælder, hvis den påklagede afgørelse og en udarbejdet sagsfremstilling ikke følger med klagen. Hvis klageren ikke udbedrer manglen inden fristens udløb, afviser skatteankeforvaltningen klagen.

**§ 35 b.**[(203)](#bookmark592)En klage over en afgørelse omfattet af § 5, stk. 1, eller § 7, stk. 1, afgøres af henholdsvis et skatteankenævn eller et moto­rankenævn. Hvis en af betingelserne i § 21, stk. 4, nr. 1-5, er op­fyldt, skal klagen dog afgøres af Landsskatteretten. Endvidere kan en klage afgøres af Landsskatteretten, hvis klagen udspringer af samme forhold som en sag, der verserer ved Landsskatteretten.

*Stk. 2.* [(204)](#bookmark594)Øvrige klager afgøres af Landsskatteretten.

*Stk. 3.* [(205)](#bookmark595)Uanset stk. 2 kan den ledende retsformand efter inddra­gelse af skatteankeforvaltningen fastsætte regler om, at klager over visse nærmere angivne typer af afgørelser bortset fra afgørelser truffet af Skatterådet skal afgøres af skatteankeforvaltningen. Stk. 1, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 4.* [(206)](#bookmark593)Skatteankeforvaltningen foretager visitering af klager, jf. stk. 1-3. En visitering kan ændres af skatteankeforvaltningen, hvis der endnu ikke er truffet afgørelse vedrørende klagen og det konstateres, at sagen efter reglerne i stk. 1 eller 3 skal eller kan af­gøres af en anden myndighed end den, sagen er visiteret til.

**§ 35 c.**[(207)](#bookmark596)Ved klage omfattet af § 35 a, stk. 1, betales et gebyr på et grundbeløb på 900 kr. (2010-niveau). Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

*Stk. 2.* [(208)](#bookmark599) Der skal dog ikke betales for klage over følgende af­gørelser:

1) Afgørelser vedrørende aktindsigt efter lov om offentlighed i forvaltningen eller forvaltningsloven.

2) Afgørelser efter lov om inddrivelse af gæld til det offentlige og afgørelser om modregning med fordringer under opkrævning, når modregningen gennemføres på baggrund af en beslutning, der træffes af restanceinddrivelsesmyndig­heden.

*Stk. 3.* [(209)](#bookmark597)Betales beløbet ikke rettidigt, betragtes klagen som bortfaldet. Dette gælder også i situationer, hvor klagegebyret efter regler fastsat i medfør af stk. 6 skal betales i forbindelse med ind­givelsen af klagen.

*Stk. 4.* [(210)](#bookmark598) Det indbetalte beløb tilbagebetales i følgende tilfælde:

1) Hvis klagen afvises.

2) Hvis klageren får helt eller delvis medhold i klagen eller ved en efterfølgende domstolsprøvelse af klagemyndighedens afgørelse.

3) Hvis en genoptagelsesanmodning imødekommes af told- og skatteforvaltningen, som følge af at hidtidig praksis er ende­ligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankefor- valtningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksis­ændring, der er offentliggjort af Skatteministeriet.

*Stk. 5.* [(211)](#bookmark600)Beløbet tilbagebetales ikke, uanset at klagen indbringes for domstolene efter § 48, stk. 2, eller at klagen tilbagekaldes, medmindre tilbagekaldelsen sker, i forbindelse med at den myndig­hed, der har truffet den påklagede afgørelse, genoptager sagen.

*Stk. 6.* [(212)](#bookmark601)Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om be­talingen og tilbagebetalingen af gebyret, herunder om fristen for betaling.

**§ 35 d.**[(213)](#bookmark602)Skatteankeforvaltningen udarbejder en sagsfremstil­ling ved klager, hvor told- og skatteforvaltningen efter § 19, stk.

5, ikke har udarbejdet en sagsfremstilling, bortset fra sager omfattet af regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, og sager, der behandles af et vurderingsankenævn, jf. § 6, eller af skatteankeforvaltningen, jf. § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, eller § 4 a, stk. 2.

*Stk. 2.* [(214)](#bookmark603) Bestemmelserne i § 19, stk. 1 og 2 og stk. 3, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 3.* [(215)](#bookmark604) Ved høringen efter stk. 2 skal der oplyses om, at sagens parter i øvrigt har ret til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for skatteankeforvaltningen og over for skatteankenævnet eller motorankenævnet, hvis sagen skal behandles af et ankenævn, og om muligheden for at anmode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt under et retsmøde i Landsskatteretten, hvis klagen skal behandles af Landsskatteretten.

*Stk. 4.* [(216)](#bookmark606) I sager omfattet af regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, kan skatteankeforvaltningen udarbejde en sagsfremstilling,

og skatteankeforvaltningen skal udarbejde sagsfremstilling, hvis Landsskatteretten anmoder om dette og sagen skal afgøres af Landsskatteretten efter § 35 b, stk. 3, 2. pkt. Skatteankeforvaltnin- gen kan tilsvarende udarbejde en sagsfremstilling i sager, der efter § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, § 4 a, stk. 2, eller § 6 skal behandles af skatteankeforvaltningen eller et vurderingsankenævn. Stk. 3 og § 19, stk. 2 og stk. 3, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

**§ 35 e.**[(217)](#bookmark607) Klageren har adgang til at udtale sig ved et møde med skatteankeforvaltningen. Dette gælder dog ikke i sager, der skal behandles af skatteankeforvaltningen eller et vurderingsanke­nævn i medfør af § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, § 4 a, stk. 2, eller §

6.

*Stk. 2.* Skatteankeforvaltningen kan anmode den myndighed, der har truffet den påklagede afgørelse, om at være repræsenteret ved mødet.

**§ 35 f.**[(218)](#bookmark605) Afgørelser truffet af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

**§ 35 g.** [(219)](#bookmark608) Den myndighed, der har truffet afgørelse i en klage­sag, kan efter anmodning fra en part genoptage en sag, der er på- kendt eller afvist af myndigheden, når der forelægges myndigheden oplysninger, som ikke tidligere har været fremme under sagen, og det skønnes, at de nye oplysninger kunne have medført et væsentligt ændret udfald af afgørelsen, hvis de havde foreligget tidligere.

*Stk. 2.* [(220)](#bookmark610) De nye oplysninger skal forelægges myndigheden in­den for en af følgende frister:

1) Fristerne efter § 26, stk. 2, § 27, § 31, stk. 2, § 32, § 32 a, stk. 1, eller § 33 for fremsættelse af en anmodning om gen­optagelse.

2) Fristen efter § 48, stk. 3, for indbringelse af sagen for en domstol i 1. instans, eller inden dennes behandling af sagen er afsluttet.

*Stk. 3.* [(221)](#bookmark609) Den myndighed, der har truffet afgørelse i en klagesag, kan imødekomme en anmodning om genoptagelse, selv om betin­gelserne i stk. 1 ikke er opfyldt, hvis myndigheden skønner, at ganske særlige omstændigheder taler derfor.

*Stk. 4.* [(222)](#bookmark611)Reglerne om betaling og tilbagebetaling i § 35 c finder tilsvarende anvendelse i disse sager.

**Kapitel 13 b**

**Klager, som behandles af skatteankeforvaltningen**

**§ 35 h.**[(223)](#bookmark612)Skatteankeforvaltningen kan uanset klagens formule­ring foretage afledte ændringer. I sager om vurdering af fast ejen­dom kan skatteankeforvaltningen uanset klagens formulering tillige foretage ændringer i andre ansættelser og dele af ejendomsvurde­ringen, hvis ændringerne er en følge af faktiske eller retlige forhold, der indgår i prøvelsen af det påklagede.

*Stk. 2.* [(224)](#bookmark613)Skatteankeforvaltningen kan ved klage over en afgørel­se efter ejendomsvurderingsloven kun ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis det resulterer i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien, der er større end 20 pct.

*Stk. 3.* [(225)](#bookmark614)I sager om vurdering af fast ejendom kan skatteanke- forvaltningen besigtige den pågældende ejendom. Skatteankefor- valtningen kan tillige tilkalde sagkyndige til at yde bistand i sager om vurdering af fast ejendom.

*Stk. 4.* [(226)](#bookmark615)I sager omfattet af § 7, stk. 1, kan skatteankeforvaltnin- gen indkalde et køretøj til besigtigelse, hvis det findes nødvendigt. *Stk. 5.* [(227)](#bookmark616)Skatteankeforvaltningen kan tilgå og behandle oplys­ninger fra de registre, der er nævnt i ejendomsvurderingslovens § 55, når sådanne oplysninger er nødvendige for afgørelsen af en klage.

**Kapitel 14**

**Klage, hvor skatteankenævnet træffer afgørelse**[(228)](#bookmark617)

**§ 36.** [(229)](#bookmark618) Skatteankenævnet kan uanset klagens formulering fo­retage afledte ændringer.

*Stk. 2.* [(230)](#bookmark619) Skatteankenævnets afgørelse skal indeholde oplysning­er om forskellige opfattelser under afstemningen både vedrørende resultatet og vedrørende begrundelsen. Afgørelsen skal angive stemmetallet for hver opfattelse. Afgørelsen skal angive navn på de personer, der har truffet afgørelsen.

**§ 37.** (Ophævet).[(231)](#bookmark620)

**Kapitel 15**

**Klage, hvor vurderingsankenævnet træffer afgørelse**[(232)](#bookmark621)

**§ 38.** [(233)](#bookmark622) Er der klaget over en afgørelse som nævnt i § 6, stk. 1, nr. 1 eller 3, og skal vurderingsankenævnet træffe afgørelse i sagen, kan told- og skatteforvaltningen indbringe andre afgørelser efter lov om vurdering af landets faste ejendomme eller ejendoms­vurderingsloven vedrørende ejendommen, der er en følge af klagen, for vurderingsankenævnet, der påkender disse afgørelser i forbin­delse med klagen.

*Stk. 2.* [(234)](#bookmark624)Vurderingsankenævnet kan uanset klagens udformning foretage ændringer i andre ansættelser og dele af ejendomsvurde­ringen, hvis ændringerne er en følge af faktiske eller retlige forhold, der indgår i prøvelsen af det påklagede.

*Stk. 3.* [(235)](#bookmark623)Vurderingsankenævnet kan ved klage over en afgørelse efter ejendomsvurderingsloven kun ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis det resulterer i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien, der er større end 20 pct.

*Stk. 4.* [(236)](#bookmark625)Klageren kan anmode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt for vurderingsankenævnet ved et vurderingsanke­nævnsmøde. Klageren kan på et hvilket som helst tidspunkt frafalde en anmodning om et vurderingsankenævnsmøde.

*Stk. 5.* [(237)](#bookmark626)Told- og skatteforvaltningen kan i den enkelte sag an­mode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt for vurderingsan­kenævnet under et vurderingsankenævnsmøde. Klageren tilsiges til dette vurderingsankenævnsmøde.

*Stk. 6.* [(238)](#bookmark627)Vurderingsankenævnet kan undlade at imødekomme en anmodning om afholdelse af et vurderingsankenævnsmøde, jf. stk. 4 og 5, hvor denne fremgangsmåde efter forholdene må anses for overflødig.

*Stk. 7.* [(239)](#bookmark628)I sager om vurdering af fast ejendom kan vurderings­ankenævnet bestemme, at der skal foretages besigtigelse af den pågældende ejendom. Nævnet kan bemyndige skatteankeforvaltnin- gen til som sekretariat for nævnet at foretage besigtigelsen på nævnets vegne. Vurderingsankenævnet kan tillige tilkalde sagkyn­dige til at yde bistand i sager om vurdering af fast ejendom.

*Stk. 8.* [(240)](#bookmark629)Det skal fremgå af vurderingsankenævnets afgørelse, hvorvidt afgørelsen er truffet med deltagelse af vurderingsanke­nævnsmedlemmer, jf. § 8, stk. 4. Har vurderingsankenævnsmed­lemmer deltaget, skal afgørelsen indeholde oplysninger om forskel­lige meninger under afstemningen, både vedrørende resultatet og begrundelsen. Afgørelsen skal angive stemmetallet for hver opfat­telse, og det skal fremgå, om formanden eller en ansat, der har deltaget i afgørelsen i formandens sted, jf. § 10 a, stk. 2, har afgivet dissens. Afgørelsen skal angive navn på den eller de personer, der har truffet afgørelsen.

**§ 39.** (Ophævet).[(241)](#bookmark631)

**Kapitel 15a**

**Klage, hvor motorankenævnet træffer afgørelse**[(242)](#bookmark632)

**§ 39a.**[(243)](#bookmark634) Motorankenævnet kan uanset klagens formulering foretage afledte ændringer.

*Stk. 2.* [(244)](#bookmark630)Motorankenævnet kan indkalde et køretøj til besigtigel­se, hvis det findes nødvendigt.

*Stk. 3.* [(245)](#bookmark633)Motorankenævnets afgørelse skal indeholde oplysninger om forskellige opfattelser under afstemningen både vedrørende resultatet og vedrørende begrundelsen. Afgørelsen skal angive stemmetallet for hver opfattelse. Afgørelsen skal angive navn på de personer, der har truffet afgørelsen.

**§ 39 b.** (Ophævet).[(246)](#bookmark635)

**Kapitel 16**

**Klage, hvor Landsskatteretten træffer afgørelse**[(247)](#bookmark636)

**§ 40.**[(248)](#bookmark637)Skatteministeriet kan indbringe en afgørelse truffet af Skatterådet, der indeholder en stillingtagen til et EU-retligt spørgsmål, for Landsskatteretten til prøvelse. Anmodningen om behandling i Landsskatteretten skal være modtaget i skatteankefor- valtningen senest 1 måned fra dateringen af den afgørelse, der øn­skes behandlet. Bestemmelserne i § 35 a, stk. 3, § 35 e, § 35 g og §§ 44, 45 og 47 finder tilsvarende anvendelse. Den eller de, der har været part i sagen for Skatterådet, stilles som en klager ved Landsskatterettens behandling af en klage.

*Stk. 2.* [(249)](#bookmark638)Er der klaget over en afgørelse som nævnt i § 6, stk.

1, nr. 1 eller 3, og skal Landsskatteretten træffe afgørelse i sagen efter § 35 b, stk. 1, 2. eller 3. pkt., § 4 a, stk. 3, eller § 6 a, stk. 1, jf. § 11, stk. 2, kan told- og skatteforvaltningen indbringe andre afgørelser efter lov om vurdering af landets faste ejendomme eller ejendomsvurderingsloven vedrørende ejendommen, der er en følge af klagen, for Landsskatteretten, der påkender disse afgørelser i forbindelse med klagen.

**§ 41.** (Ophævet).[(250)](#bookmark639)

**§ 42.** (Ophævet).[(251)](#bookmark640)

**§ 42 a.** (Ophævet).[(252)](#bookmark641)

**§ 42 b.** (Ophævet).[(253)](#bookmark642)

**§ 43.** (Ophævet).[(254)](#bookmark643)

**§ 44.** [(255)](#bookmark644) Klageren kan anmode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt for retten under et retsmøde. Klageren kan på et hvilket som helst tidspunkt frafalde en anmodning om retsmøde. *Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen kan i den enkelte sag anmode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt for retten under et retsmøde. Klageren tilsiges til dette retsmøde.

*Stk. 3.* [(256)](#bookmark645)Landsskatteretten kan undlade at imødekomme en an­modning om afholdelse af retsmøde, hvor denne fremgangsmåde efter forholdene må anses for overflødig.

*Stk. 4.* [(257)](#bookmark646) I sager om vurdering af fast ejendom kan Landsskat­teretten bestemme, at der skal foretages besigtigelse af den pågæl­dende ejendom. Hvis en besigtigelse besluttes, anses besigtigelsen for at udgøre et retsmøde i sagen med de modifikationer, der følger af omstændighederne ved en besigtigelse. Landsskatteretten kan bemyndige skatteankeforvaltningen til som sekretariat for Lands­skatteretten at foretage besigtigelsen på Landsskatterettens vegne. 2. pkt. finder ikke anvendelse i disse tilfælde. Landsskatteretten kan tillige tilkalde sagkyndige til at yde bistand i sager om vurdering af fast ejendom.

*Stk. 5.* [(258)](#bookmark647) I sager omfattet af § 7, stk. 1, kan Landsskatteretten indkalde et køretøj til besigtigelse, hvis det findes nødvendigt.

**§ 45.** [(259)](#bookmark648) Landsskatteretten kan uanset klagens formulering fo­retage afledte ændringer. I sager om vurdering af fast ejendom kan

Landsskatteretten uanset klagens formulering tillige foretage æn­dringer i andre ansættelser og dele af ejendomsvurderingen, hvis ændringerne eren følge af faktiske eller retlige forhold, der indgår i prøvelsen af det påklagede.

*Stk. 2.* [(260)](#bookmark649)Landsskatteretten kan ved klage over en afgørelse efter ejendomsvurderingsloven kun ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis det resulterer i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien, der er større end 20 pct.

*Stk. 3.* [(261)](#bookmark650)Det skal fremgå af Landsskatterettens afgørelse, hvor­vidt afgørelsen er truffet med deltagelse af læge retsmedlemmer, jf. § 13. Har læge retsmedlemmer deltaget, skal afgørelsen indehol­de oplysninger om forskellige meninger under afstemningen både vedrørende resultatet og begrundelsen. Afgørelsen skal angive stemmetallet for hver opfattelse, og det skal fremgå, om retsforman­den har afgivet dissens. Afgørelsen skal angive navn på den eller de personer, der har truffet afgørelsen.

**§ 46.** (Ophævet).[(262)](#bookmark651)

**Kapitel 17**

**Domstolsprøvelse m.v.**

**§ 47.** Retsplejelovens § 343 om adgang til at kræve syn og skøn[(263)](#bookmark652) udmeldt ved de almindelige domstoles foranstaltning finder tilsvarende anvendelse, når sagen er påklaget og skal afgøres af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteret­ten, eller når Skatterådet efter § 4, stk. 3, har tilladt, at der afholdes syn og skøn i en sag, der forelægges for rådet til afgørelse. Der kan dog ikke afholdes syn og skøn i følgende sager:

1) Sager om efterprøvelse af passivposter efter boafgiftslovens § 13 a.

2) Sager om vurdering af fast ejendom.

3) Sager om registrering af køretøjer.

*Stk. 2.* Skatteankeforvaltningen, skatteankenævnet, Landsskatteret­ten eller Skatterådet kan fastsætte en frist, inden for hvilken sagens part eller parter og den myndighed, hvis afgørelse sagen vedrører, skal tage stilling til, om der begæres syn og skøn i sagen.

*Stk. 3.* Hvis en part begærer syn og skøn, udsætter skatteankefor- valtningen, skatteankenævnet, Landsskatteretten eller Skatterådet behandlingen af sagen, indtil klageren efter modtagelsen af skøns­erklæringen meddeler vedkommende myndighed, hvorvidt sagen opretholdes.[(264)](#bookmark653)

*Stk. 4.* Begæres syn og skøn udmeldt, indtræder told- og skattefor­valtningen som[(265)](#bookmark654) part i sagen.

**§ 48.** [(266)](#bookmark655)En afgørelse truffet af skattemyndighederne kan ind­bringes for domstolene eller påklages, medmindre andet er bestemt efter anden lovgivning. Dog kan vurderinger, der er foretaget fra og med 2013 efter reglerne i den tidligere gældende lov om vurde­ring af landets faste ejendomme, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013, som ændret ved § 1 i lov nr. 1635 af 26. december 2013, lov nr. 1535 af 27. december 2014 og § 1 i lov nr. 61 af 16. januar 2017 og afgørelser vedrørende disse efter samme lov, vur­deringer og afgørelser efter ejendomsvurderingsloven og afgørelser om vurderinger efter reglerne i denne lovs kapitel 12 først indbrin­ges for domstolene, når de er blevet prøvet eller afvist af den admi­nistrative klageinstans.

*Stk. 2.* Er en afgørelse påklaget til en administrativ klageinstans, kan klageren i stedet vælge at indbringe afgørelsen for domstolene indtil det tidspunkt, hvor klageren i forbindelse med en høring har modtaget oplysninger om indholdet af den afgørelse, som sagens oplysninger efter skatteankeforvaltningens vurdering vil føre til. Indbringes en afgørelse, der først har været påklaget til en admini­strativ klageinstans, for domstolene, kan retten tillade, at et nyt spørgsmål inddrages under retssagen, hvis det har en klar sammen-

hæng med det spørgsmål, som har givet grundlag for retssagen, og det må anses for undskyldeligt, at spørgsmålet ikke har været ind­draget tidligere, eller der er grund[(267)](#bookmark656) til at antage, at en nægtelse af tilladelse vil medføre et uforholdsmæssigt retstab for parten. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse på almindelige vurderinger og omvurderinger, der er foretaget fra og med 2013 efter reglerne i den tidligere gældende lov om vurdering af landets faste ejendom­me, jf. lovbekendtgørelse nr. 1067 af 30. august 2013, som ændret ved § 1 i lov nr. 1635 af 26. december 2013, lov nr. 1535 af 27. december 2014 og § 1 i lov nr. 61 af 16. januar 2017, vurderinger og afgørelser efter ejendomsvurderingsloven og afgørelser om vurderinger efter reglerne i denne lovs kapitel 12.

*Stk. 3.* En administrativ afgørelse kan ikke indbringes for domsto­lene senere end 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet, jf. dog stk. 4.[(268)](#bookmark657) Har klageinstansen afvist at behandle sagen, kan afvisningen ikke indbringes for domstolene senere end 3 måneder efter, at af­visningen er sket.[(269)](#bookmark658)

*Stk. 4.* En endelig administrativ afgørelse, hvorover der inden udlø­bet af fristen i stk. 3, 1. pkt., er indgivet klage til Folketingets Ombudsmand, kan ikke indbringes for domstolene, senere end 1 måned efter at Folketingets Ombudsmand har afsluttet sin behand­ling af sagen. Fristen kan dog aldrig være kortere end fristen efter stk. 3, 1. pkt.[(270)](#bookmark659)

**§ 49.** Spørgsmål, som er afgjort af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten, kan Skatteministeriet indbringe for domstolene, senest 3 måneder efter at klageinstansen har truffet afgørelse.[(271)](#bookmark661) **§ 50.** En sag, der indbringes for domstolene efter §§ 48 eller 49, anlægges ved den retskreds, hvor Skatteministeriets modpart har hjemting[(272)](#bookmark660) ved sagens anlæg, hvis modparten har hjemting i Danmark.

**Kapitel 18**

**Henstand i forbindelse med klage**

**§ 51.** [(273)](#bookmark662)Told- og skatteforvaltningen kan efter ansøgning give henstand med betaling af en skat, hvis afgørelsen er indbragt for domstolene eller påklaget. Det gælder dog ikke afgørelser efter toldlovgivningen, jf. artikel 244 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks.

*Stk. 2.* [(274)](#bookmark663)Det er en betingelse for henstand, at det beløb, der søges henstand for, opkræves særskilt. Der gives ikke henstand med beløb, der efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, overføres som tilsvar for et efterfølgende år (indregnet restskat). Der gives heller ikke henstand med betaling af registreringsafgift, i det omfang der efter lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. skal stilles depositum for registreringsafgiftens betaling. Indgår det beløb, der er søgt om henstand med, i en restskat, der opkræves til betaling i rater, anses beløbet at være omfattet af den eller de rater, der er nødvendige for at rumme beløbet, begyndende med den første rate[(275)](#bookmark664). Gives der henstand, vil henstanden efter 4. pkt. omfatte hele raten, selv om den indeholder et beløb, der ikke er søgt om henstand me[d(276)](#bookmark665). *Stk. 3.* Henstand kan ikke gives for et tidsrum over 4 år. Henstand kan forlænges efter fornyet ansøgning. Henstand gives i øvrigt for det tidsrum, hvor klagesagen er under behandling i det administra­tive klagesystem eller hos domstolene. Indbringes en administrativ afgørelse for domstolene, eller ankes en dom, skal der indgives ny ansøgning om henstand.

*Stk. 4.* Henstand kan gøres betinget af sikkerhedsstillelse for hen­standsbeløbet, hvis det skønnes, at meddelelse af henstand vil inde­bære, at muligheden for senere at inddrive kravet forringes.

*Stk. 5.* Der kan i henstandsbevillingen tages forbehold for modregning i henstandsbeløbet for krav, som klageren måtte få mod det offentlige.

*Stk. 6.* Henstand betinges af, at henstandsbeløbet forrentes med rentesatsen i den pågældende lov fra de i samme lov definerede forfaldstidspunkter. Henstand omfatter også rente samt eventuelt allerede påløbne renter.

**Kapitel 19**

**Omkostningsgodtgørelse**[(277)](#bookmark667)

**§ 52.** Der ydes en godtgørelse på 50 pct. af de udgifter, som en person omfattet af § 53 ifølge regning skal betale eller har betalt til sagkyndig bistand m.v. som nævnt i § 54 i de sager, der er nævnt i § 55.[(278)](#bookmark666) Dog ydes en godtgørelse på 100 pct., hvis den pågæl­dende person i sagen har fået fuldt medhold eller medhold i over­vejende grad.[(279)](#bookmark668)

*Stk. 2.* [(280)](#bookmark669)Godtgørelsen er på 100 pct. af de godtgørelsesberetti­gede udgifter, hvis udgifterne ifølge regning skal betales eller er betalt, i anledning af at told- og skatteforvaltningen forelægger en afgørelse truffet af et skatteankenævn for Skatterådet til ændring, jf. § 2, stk. 3, eller Skatteministeriet indbringer en skatterådsafgø­relse for Landsskatteretten, jf. § 40, stk. 1, eller Skatteministeriet indbringer et spørgsmål afgjort af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten for domstolene eller Skatteministeriet anker en dom til højere instans. Godtgørelse efter 1. pkt. ydes kun til dækning af de godtgørelsesberettigede udgifter, som afholdes til sagens be­handling ved den pågældende administrative klageinstans eller domstolsinstans. Dog ydes godtgørelse også for godtgørelsesberet­tigede udgifter, som afholdes ved anmodning om henstand efter § 51, og godtgørelsesberettigede udgifter, som afholdes, efter at der er truffet afgørelse i klage- eller retssagen, når udgifterne direkte knytter sig til udfaldet af den trufne afgørelse og er nødvendige for at gennemføre den.[(281)](#bookmark672) Hjemvises en sag som følge af nye oplys­ninger, som den skatte- eller afgiftspligtige fremlægger i sagen, ydes der dog ikke omkostningsgodtgørelse til behandlingen ved hjemvisningsinstansen, medmindre klageinstansen eller domstolen har taget stilling til det spørgsmål i klagen eller retssagen, som de nye oplysninger angår, og der efter de almindelige regler ydes omkostningsgodtgørelse ved denne hjemvisningsinstans.

*Stk. 3.* [(282)](#bookmark670)Udgifter, der er eller vil blive afholdt til syn og skøn efter § 47 i forbindelse med en sag for et skatteankenævn, Lands­skatteretten, Skatterådet eller skatteankeforvaltningen, kan godtgø­res fuldt ud.

*Stk. 4.* [(283)](#bookmark671) Afgørelse af, om udgifter som nævnt i stk. 3, der vil blive afholdt, skal godtgøres fuldt ud, træffes af:

1) Told- og skatteforvaltningen i en sag for Skatterådet.

2) Skatteankeforvaltningen i en sag for skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten.

*Stk. 5.* Afgørelse af, om udgifter som nævnt i stk. 3, der er afholdt, skal godtgøres fuldt ud, træffes af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatterådet i en sag for myndigheden, jf. dog stk. 6.

*Stk. 6.* Afgørelse efter stk. 5 kan træffes af:

1) Told- og skatteforvaltningen som sekretariat for Skatterådet.

2) Skatteankeforvaltningen som sekretariat for Landsskatteretten eller et skatteankenævn.

*Stk. 7.* Der ydes ikke omkostningsgodtgørelse efter dette kapitel for klager over afgørelser om omkostningsgodtgørelse eller for klager over afgørelser efter lov om inddrivelse af gæld til det offent- lige.[(284)](#bookmark673) Endvidere ydes der ikke omkostningsgodtgørelse efter dette kapitel for klager over afgørelser om tilbagekaldelse af afgø-

relser om refusion af udbytteskat eller afslag på anmodninger om refusion af udbytteskat.

*Stk. 8.* [(285)](#bookmark674)Den godtgørelsesberettigedes krav på godtgørelse efter stk. 1-3 kan ikke sælges, pantsættes eller på anden måde overdrages. Kravet kan dog overdrages, herunder pantsættes, til den sagkyndige. Kravet kan i øvrigt ikke gøres til genstand for retsforfølgning eller modregning over for den godtgørelsesberettigede.

**§ 52 a.**[(286)](#bookmark675) Godtgørelse for godtgørelsesberettigede udgifter i en sag omfattet af § 52, stk. 2 eller 3, eller § 55, som ikke er afslut­tet, ydes den godtgørelsesberettigede eller den sagkyndige, jf. § 52, stk. 8, aconto med forbehold for eventuel tilbagebetaling. § 57, stk. 3-5, finder tilsvarende anvendelse.

**§ 53.** [(287)](#bookmark676) Godtgørelsesberettigede er fysiske og juridiske perso­ner, som

1) er berettiget til at klage over en afgørelse i en sag, som er nævnt i § 55,

2) kan indbringe en afgørelse i en sag, som er nævnt i § 55, for domstolene,

3) i øvrigt må anerkendes som part i en sag, som er nævnt i § 55, eller

4) inddrages i en sag omfattet af § 55 af en myndighed, fordi myndigheden skønner, at den pågældende har en direkte retlig interesse i sagens udfald.

**§ 54.** Godtgørelsesberettigede er følgende udgifter, når de ifølge regning skal betales eller er betalt:[(288)](#bookmark677)

1) Udgifter til sagkyndig bistand, medmindre den sagkyndige er ansat hos den godtgørelsesberettigede.[(289)](#bookmark678)

2) Retsafgifter bortset fra beløbet som nævnt i § 35 c.[(290)](#bookmark679)

3) Udgifter til syn og skøn.[(291)](#bookmark680)

4) Udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale,

i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrol- lerede[(292)](#bookmark681) transaktioner eller revisorerklæringer efter skat­tekontrollovens kapitel 4.

5) Pålagte sagsomkostninger.[(293)](#bookmark684)

6) Udgifter til en sagkyndigs udtalelse om, hvorvidt en afgørelse i en klage- eller retssag bør prøves ved domstolene.[(294)](#bookmark682)

*Stk. 2.* De godtgørelsesberettigede udgifter reduceres med:

1) Tilkendte sagsomkostninger.

2) Offentlig retshjælp.

3) Afgiftstilsvar, der kan fradrages som indgående moms efter lov om merværdiafgift (momsloven).[(295)](#bookmark683)

*Stk. 3.* Der ydes kun omkostningsgodtgørelse for udgifter til sag­kyndig bistand m.v. efter stk. 1, nr. 1-5, som er ydet den skatte­eller afgiftspligtige i forbindelse med påklage eller indbringelse af en sag for domstolene.

*Stk. 4.* Adgangen til at opnå omkostningsgodtgørelse efter stk. 3 er betinget af, at skattemyndighedens afgørelse påklages eller ind­bringes for domstolene. Der ydes[(296)](#bookmark687) kun omkostningsgodtgørelse, i det omfang sagen ikke afvises fra realitetsbehandling som følge af oprindelige formelle mangler i forbindelse med klagen eller stævningen.

**§ 55.** Godtgørelse ydes i følgende tilfælde:[(297)](#bookmark688)

1) I en sag,[(298)](#bookmark689) hvor et skatteankenævn eller Landsskatteretten kan træffe afgørelse ved påklage.

2) I en sag, hvor skatteankeforvaltninge[n(299)](#bookmark691) kan træffe afgø­relse efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3.

3) Ved Landsskatterettens behandling afen sag, som Skattemi­nisteriet har indbragt efter § 40, stk. 1.[(300)](#bookmark692)

4) Ved en anmodning til skatteankeforvaltningen, skatteanke­nævnet eller Landsskatteretten om genoptagelse af vedkom­mende myndigheds egen tidligere afgørelse.[(301)](#bookmark685)

5) I en sag vedrørende skatter for EU-Domstolen, hvor den godtgørelsesberettigede er part.[(302)](#bookmark686)

6) I en sag omfattet af lov om mekanismer til bilæggelse af skattetvister i Den Europæiske Union, når det er de danske myndigheders afgørelse, som har givet anledning til sagen, og godtgørelse kan ydes, hvis afgørelsen, som har givet an­ledning til sagen, er af en type, som kan påklages til en admi­nistrativ klageinstans som nævnt i nr. 1-4.[(303)](#bookmark690)

*Stk. 2.* Bestemmelsen i stk. 1, nr. 2, gælder dog ikke sage[r(304)](#bookmark695) vedrørende told, afgifter eller arbejdsgiverkontrol, bortset fra hæf­telsessager, og sager om registrering af køretøjer.

*Stk. 3.* Bestemmelsen i stk. 1, nr. 4, gælder dog ikke ved anmodning om genoptagelse af en afgørelse,[(305)](#bookmark697) hvor skatteankeforvaltningen har truffet afgørelse efter § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, eller efter § 4 a, stk. 2.

*Stk. 4.* Godtgørelse ydes endvidere ved domstolsprøvelse af sager, som er godtgørelsesberettigede efter stk. 1, nr. 1-4.[(306)](#bookmark699) Det gælder dog ikke, hvis sagen angår vurdering i medfør af lov om vurdering af landets faste ejendomme eller ejendomsvurderingsloven og sagen indbringes for domstolene efter § 48, stk. 1 eller 2.[(307)](#bookmark693) Godtgørel­se ydes desuden ved domstolsprøvelse af afgørelser i sager, 1) som er blevet behandlet i et vurderingsankenævn, skattean- keforvaltningen,[(308)](#bookmark694) jf. § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, eller § 4 a, stk. 2, eller i et motorankenævn, eller

2) s om er nævnt i stk. 2 og 3.

*Stk. 5.* Endelig ydes godtgørelse for godtgørelsesberettigede udgif­ter, som afholdes ved anmodning om henstand efter § 51, og godtgørelsesberettigede udgifter, som afholdes, efter at der er truffet afgørelse i en klage- eller retssag, hvortil udgifterne er godtgørelsesberettigede, når udgifterne direkte knytter sig til udfal­det af den trufne afgørelse og er nødvendige for at gennemføre den.[(309)](#bookmark696) Hjemvises en sag som følge af nye oplysninger, som den skatte- eller afgiftspligtige fremlægger i sagen, ydes der dog ikke omkostningsgodtgørelse til behandlingen ved hjemvisningsinstan­sen, medmindre klageinstansen eller domstolen har taget stilling til det spørgsmål i klagen eller retssagen, som de nye oplysninger angår, og der efter de almindelige regler ydes omkostningsgodtgø­relse ved denne hjemvisningsinstans.

**§ 56.** [(310)](#bookmark698) I sager, der afgøres administrativt, afgiver den instans, der træffer afgørelse i den godtgørelsesberettigede sag, samtidig med afgørelsen i sagen en begrundet udtalelse om, i hvilket omfang den godtgørelsesberettigede har fået medhold i det eller de godtgø­relsesberettigede spørgsmål, som er forelagt den. Denne udtalelse indgår i vurderingen af størrelsen af den godtgørelse, den godtgø­relsesberettigede er berettiget til. Udtalelsen er dog ikke bindende for afgørelsen af spørgsmålet om godtgørelsens størrelse.[(311)](#bookmark700) *Stk. 2.* Afgøres sagen af Skatterådet, skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten, kan udtalelsen efter stk. 1 afgives af told- og skatteforvaltningen som sekretariat for Skatterå­det eller af skatteankeforvaltningen, herunder som sekretariat for skatteankenævnet eller Landsskatteretten.

*Stk. 3.* [(312)](#bookmark701) I sager om kontrollerede transaktioner, jf. skattekon­trollovens kapitel 4, afgiver den administrative klageinstans en udtalelse om, i hvilket omfang udgifter til sagkyndig bistand skønnes at være medgået til udarbejdelse af dokumentation i forbindelse med klagesagen, jf. § 54, stk. 1, nr. 4. Bestemmelserne i stk. 1 og 2 finder tilsvarende anvendelse.

**§ 57.** Giver en ansøgning om omkostningsgodtgørelse anledning til nærmere at undersøge, i hvilket omfang den godtgørelsesberet­tigede har fået medhold i sin sag, udbetales forskudsvis 50 pct. af det ansøgte godtgørelsesbeløb.[(313)](#bookmark702)

*Stk. 2.* Er godtgørelsesbeløbet større end det beløb, som efter stk. 1 er udbetalt forskudsvis, udbetales restbeløbet med en rente. Renten beregnes med rentesatsen i kildeskattelovens § 62, stk. 3, pr. påbegyndt måned regnet fra dagen for modtagelsen af ansøgnin­gen om omkostningsgodtgørelse.[(314)](#bookmark703)

*Stk. 3.* [(315)](#bookmark704)Giver en ansøgning om omkostningsgodtgørelse alene anledning til nærmere at undersøge størrelsen af udgifterne til be­handling af sagen, herunder den sagkyndiges honorar, udbetales godtgørelsen ifølge ansøgningen med forbehold for eventuel tilba­gebetaling. Dog kan told- og skatteforvaltningen helt eller delvis undlade at udbetale omkostningsgodtgørelse, inden den nærmere undersøgelse af størrelsen af udgifterne til behandling af sagen er foretaget, i tilfælde, hvor forvaltningen finder at størrelsen af det ansøgte beløb er åbenbart urimelig. Udbetales beløbet delvis, tages forbehold for eventuel tilbagebetaling. Udbetales det ansøgte beløb ikke eller kun delvis, og fastslås godtgørelseskravet senere at være større end det udbetalte beløb, udbetales det resterende beløb med en rente beregnet efter rentesatsen i kildeskattelovens § 62, stk. 3, pr. påbegyndt måned regnet fra dagen for told- og skatteforvaltnin­gens afgørelse om reduktion af godtgørelseskravet.

*Stk. 4.* Er godtgørelsesbeløbet mindre end det beløb, som efter stk. 3 er udbetalt med forbehold, skal den godtgørelsesberettigede eller den sagkyndige, hvis udbetalingen er sket til denne efter overdra­gelse af kravet, jf. § 52, stk. 8, 2. pkt., tilbagebetale det for meget udbetalte godtgørelsesbeløb med en rente beregnet efter opkræv­ningslovens § 15 b, stk. 1, 1. pkt. Renten beregnes fra tidspunktet for udbetalingen af det for meget udbetalte godtgørelsesbeløb og kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige ind- komst.[(316)](#bookmark706) Den, der efter 1. pkt. skal tilbagebetale godtgørelsen, har ret til henstand, hvis afgørelsen om godtgørelsens tilbagebeta­ling påklages eller indbringes for domstolene. § 51, stk. 4-6, finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 5.* Er der tilbagebetalt godtgørelse efter stk. 4, 1. pkt., og findes det tilbagebetalte beløb senere at være blevet opkrævet med urette, udbetales beløbet med en rente. Renten beregnes med rentesatsen i kildeskattelovens § 62, stk. 3, pr. påbegyndt måned regnet fra dagen for indbetaling af det opkrævede godtgørelsesbeløb.

**§ 58.** Skatteministeren kan fastsætte nærmere bestemmelser om, hvilke oplysninger der skal følge en ansøgning om omkostnings- godtgørelse.[(317)](#bookmark708)

**§ 58 a.** Sagkyndige skal efter anmodning fra told- og skatteforvalt­ningen indsende det regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, som kan have betydning for told- og skatteforvaltningens kontrol med udbe­taling af omkostningsgodtgørelse.[(318)](#bookmark709)

*Stk. 2.* Såfremt anmodningen efter stk. 1 ikke efterkommes af den sagkyndige eller en tredjemand, som har regnskab m.v. i sin besid­delse, kan told- og skatteforvaltningen give påbud om, at materialet skal indsendes inden en fastsat frist, og give påbud om betaling af tvangsbøder fra fristens overskridelse, og indtil påbuddet efterkom­mes eller der udstedes et bødeforelæg for overtrædelse af § 60 a, stk. 1 eller 2, som følge af at påbuddet ikke efterkommes.[(319)](#bookmark710) *Stk. 3.* Der er udpantningsret for tvangsbøder efter stk. 2.

*Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningen har, hvis det skønnes nødven­digt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse ad­gang til den sagkyndiges lokaler for at gennemgå regnskabsmateri­ale med bilag og andre dokumenter, som kan have betydning for told- og skatteforvaltningens kontrol med udbetaling af omkost- ningsgodtgørelse.[(320)](#bookmark712)

*Stk. 5.* Politiet yder om fornødent told- og skatteforvaltningen bi­stand til gennemførelse af kontrollen efter stk. 4.

**§ 59.** [(321)](#bookmark705) Skatteministeren afgiver årligt en redegørelse til Fol­ketinget om den udgiftsmæssige udvikling m.v. i de sager, hvortil der kan ydes omkostningsgodtgørelse.

**§ 60.** [(322)](#bookmark707)Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagt­somt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for beregningen af omkostningsgodtgørelse. *Stk. 2.* [(323)](#bookmark711)Den, der med forsæt til uberettiget at opnå udbetaling af omkostningsgodtgørelse overtræder stk. 1, straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

*Stk. 3.* Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) straf­ansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

**§ 60 a.** [(324)](#bookmark713)Virksomheder, der efter § 58 a, stk. 2, modtager et påbud om indsendelse af materiale og undlader senest 4 uger efter den i påbuddet fastsatte frist at efterkomme påbuddet, straffes med bøde.

*Stk. 2.* [(325)](#bookmark714)Virksomheder, der efter udløbet af 4-ugersfristen i stk. 1 modtager en skriftlig meddelelse fra told- og skatteforvaltningen om at efterkomme et påbud som nævnt i stk. 1, straffes med bøde, hvis påbuddet ikke efterkommes senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse. Der straffes med bøde efter 1. pkt., indtil påbuddet efterkommes.

*Stk. 3.* [(326)](#bookmark715)Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

**§ 61.** Skønnes en overtrædelse ikke at ville medføre højere straf end bøde, kan told- og skatteforvaltningen tilkendegive den pågæl­dende, at sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, hvis denne erkender sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig rede til inden for en nærmere angivet frist, der efter anmodning kan forlænges, at betale en i tilkendegivelsen angivet bøde.

*Stk. 2.* Med hensyn til den i stk. 1 nævnte tilkendegivelse finder bestemmelserne i retsplejeloven om indholdet af et anklageskrift i politisager tilsvarende anvendelse.

*Stk. 3.* Betales bøden i rette tid, eller bliver den efter vedtagelse inddrevet eller afsonet, bortfalder videre forfølgning. Skattekontrol­lovens § 86, stk. 4, om opkrævning og inddrivelse finder tilsvarende anvendelse.

**Afsnit IV**

**Ikrafttrædelses-, overgangs- og delingsbestemmelser**

**Kapitel 20**

**Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser**

**§ 62.** Loven træder i kraft dagen efter offentliggørelsen i Lovtiden­de.

*Stk. 2.* Loven har virkning fra den 1. november 2005 med de und­tagelser, der følger af stk. 6-9, 11 og 12.[(327)](#bookmark716)

*Stk. 3.* [(328)](#bookmark718)Lov om skattemyndighedernes organisation og opgaver m.v. (skattestyrelsesloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004, ophæves fra den 1. november 2005.

*Stk. 4.* [(329)](#bookmark717)Ligningsrådet nedlægges med udgangen af oktober måned 2005. De på dette tidspunkt igangværende sager i Lignings­rådet, herunder modtagne klager til Ligningsrådet, overgår til be­handling i Skatterådet, i Landsskatteretten eller i told- og skattefor­valtningen, alt for så vidt sagerne i øvrigt ligger inden for disse forvaltningsorganers kompetence pr. 1. november 2005.

*Stk. 5.* [(330)](#bookmark719)De pr. 1. november 2005 igangværende klagesager i ToldSkat overgår til behandling i Landsskatteretten, hvis klagens afgørelse ligger inden for Landsskatterettens kompetence pr. 1. november 2005.

*Stk. 6.* [(331)](#bookmark720)Bestemmelsen i § 3 finder anvendelse ved udnævnelse af medlemmer af Skatterådet pr. 1. november 2005.

*Stk. 7.* [(332)](#bookmark721)Den ordinære funktionsperiode for medlemmer af skatteankenævn pr. 31. oktober 2005 forlænges til den 1. juli 2006. I perioden fra den 1. november 2005 til den 1. juli 2006 finder §§ 6-10 i skattestyrelsesloven tilsvarende anvendelse.

*Stk. 8.* [(333)](#bookmark722)Forbuddet i § 15, stk. 1, hvorefter ansatte i told- og skatteforvaltningen ikke kan være medlemmer af bl.a. skatte- eller vurderingsankenævn, finder først anvendelse på medlemmer af skatte- eller vurderingsankenævn fra den 1. juli 2006.

*Stk. 9.* [(334)](#bookmark723)Hvis en kommune indgår i en kommunesammenlægning og der oprettes et sammenlægningsudvalg til at forberede etablerin­gen af den nye kommune, foretages indstillingen af medlemmer og suppleanter til det skatteankenævn eller det vurderingsankenævn, der udnævnes pr. 1. juli 2006, af sammenlægningsudvalget.

*Stk. 10.* [(335)](#bookmark724)De kontrakter, der er indgået mellem ToldSkat og kommuner, respektive kommunale fællesskaber, der er oprettet efter § 60i lov om kommunernes styrelse, om udførelse af selskabs­ligning, sekretariatsbetjening af skatteankenævn og Grænsegænger- centeret i Øresundsområdet, bortfalder den 1. november 2005.

*Stk. 11.* [(336)](#bookmark725)I sager som nævnt i skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, 2. pkt., gives der fortsat omkostningsgodtgørelse efter skattesty­relseslovens § 33 A, stk. 2, hvis sagen verserer i ToldSkat pr. 1. november 2005.

*Stk. 12.* [(337)](#bookmark726)Bestemmelserne i kapitel 21 har virkning samtidig med ikrafttrædelsestidspunktet efter stk. 1.

**§ 63.** (Ophævet).[(338)](#bookmark728)

**§ 64.** Skatteministeren kan fastsætte de nærmere regler for lovens gennemførelse.[(339)](#bookmark729)

**§ 65.** [(340)](#bookmark730)Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

**Kapitel 21**

**Delingsbestemmelser**

**§ 66.** [(341)](#bookmark732) Skatteministeriet overtager med virkning fra den 1. november 2005 de aktiver, der udelukkende er knyttet til den kommunale varetagelse af skatteopgaven, jf. dog om fast ejendom stk. 2. Skatteministeriet indtræder endvidere fra den 1. november 2005 i de rettigheder og pligter, der udelukkende er knyttet til den kommunale varetagelse af skatteopgaven.

*Stk. 2.* [(342)](#bookmark727)Bestemmelserne i stk. 1 finder ikke anvendelse vedrø­rende fast ejendom. Skatteministeriet har ret til af den pågældende kommune at leje fast ejendom eller dele heraf, som udelukkende er knyttet til den kommunale varetagelse af skatteopgaven. Skatte­ministeriet og den enkelte kommune kan indgå aftale om, at Skat­teministeriet umiddelbart overtager en fast ejendom, der helt eller delvis er knyttet til den kommunale varetagelse af skatteopgaven. *Stk. 3.* [(343)](#bookmark731)Bestemmelserne i stk. 1 og2 finder tilsvarende anven­delse på aktiver samt rettigheder og pligter, der er knyttet til vare­tagelsen af skatteopgaver, der udføres af kommuner eller kommu­nale fællesskaber efter kontrakt med ToldSkat som nævnt i § 62, stk. 10.

**§ 67.** [(344)](#bookmark733) Skatteministeriet overtager fra den 1. november 2005 de kommunalt ansatte, der udelukkende eller helt overvejende er beskæftiget med varetagelsen af skatteopgaven.

*Stk. 2.* Bestemmelsen i stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på kommunalt ansatte, der udelukkende eller helt overvejende er be­skæftiget med varetagelsen af skatteopgaver, der udføres af kom­muner eller kommunale fællesskaber efter kontrakt med ToldSkat som nævnt i § 62, stk. 10.

*Stk. 3.* Skatteministeriet overtager herudover en forholdsmæssig del af de kommunalt ansatte, der ikke er omfattet af stk. 1 og 2, og som ikke udelukkende eller helt overvejende er beskæftiget med

varetagelsen af opgaver, der fortsat varetages af kommuner eller kommunale fællesskaber.

**§ 68.** [(345)](#bookmark736) De pligter og rettigheder, der følger af lov om lønmod­tageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse, finder tilsvarende anvendelse for personale, der er ansat i henhold til kollektiv over­enskomst, bestemmelser om løn- og arbejdsforhold, der er fastsat eller godkendt af offentlig myndighed, eller individuel aftale, og som i forbindelse med overførslen efter § 67 ikke er omfattet af lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse.

**§ 69.** [(346)](#bookmark738) Tjenestemænd, der overføres efter § 67, overgår til ansættelse i staten på vilkår, der i øvrigt svarer til de hidtidige vilkår. *Stk. 2.* [(347)](#bookmark734)Tjenestemænd omfattet af stk. 1 får ved pensionering fra denne ansættelse udbetalt den samlede tjenestemandspension af staten.

*Stk. 3.* [(348)](#bookmark735)Finansministeren fastsætter efter forhandling med in­denrigs- og sundhedsministeren regler om beregning og eventuel fordeling mellem den hidtidige og den nye ansættelsesmyndighed af pensionsforpligtelsen for tjenestemænd, der overføres efter § 67.

*Stk. 4.* [(349)](#bookmark737)Finansministeren kan efter forhandling med indenrigs- og sundhedsministeren fastsætte regler om beregning, administra­tion, refusion, revision m.v. af pensionerne efter stk. 2 og 3.

*Stk. 5.* [(350)](#bookmark739)Finansministeren træffer afgørelse om tvivlsspørgsmål i henhold til stk. 3 og 4.

*Stk. 6.* Stk[(351)](#bookmark740" \o "Current Document). 2-5 finder tilsvarende anvendelse for ansatte med en pensionsordning, der i det væsentlige giver samme rettigheder som tjenestemændenes pensionsordninger.

**§ 70.** [(352)](#bookmark741) Aftale om overførsel af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte efter § 66 og § 67, herunder leje af fast ejendom eller lokaler eller overførsel af fast ejendom efter § 66, stk. 2, skal indgås mellem Skatteministeriet og den enkelte kommune. Parterne skal senest den 15. august 2005 have indgået aftale eller være nået til enighed om, at aftale indgås umiddelbart efter denne dato.

**§ 71.** [(353)](#bookmark742) Skatteministeren kan nedsætte et nævn, der kan træffe beslutning om fordelingen af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte, der overføres efter § 66 og § 67, herunder leje af fast ejendom eller lokaler eller overførsel af fast ejendom efter § 66, stk. 2, hvorom der ikke er indgået eller er opnået enighed om ind­gåelse af aftale senest den 15. august 2005, jf. § 70.

*Stk. 2.* Nævnet består af 4 medlemmer, der udpeges af skattemini­steren. 1 medlem, der tillige er formand, indstilles af finansministe­ren, og 2 medlemmer indstilles af Kommunernes Landsforening. *Stk. 3.* Nævnet træffer beslutning ved stemmeflertal. Ved stemme­lighed er formandens stemme afgørende. Nævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

*Stk. 4.* Skatteministeren fastsætter de nærmere regler for nævnets virksomhed.

**§ 72.** [(354)](#bookmark743) Bestemmelserne i forvaltningslovens kapitel 4, 5 og 6 finder ikke anvendelse ved forhandlinger, aftaleindgåelse og beslut­ninger efter dette kapitel.

**§ 73.** [(355)](#bookmark744) Den myndighed, hvorfra der overføres ansatte, skal for så vidt angår overførslen af ansatte orientere repræsentanter for

de ansatte om udkast til aftale efter § 70, jf. § 67, forhandlingernes forløb og udkast til beslutninger efter § 71, jf. § 67.

*Stk. 2.* [(356)](#bookmark745)Den myndighed, hvorfra der overføres ansatte, skal forud for indgåelsen af aftale efter § 70, jf. § 67, gøre den ansatte bekendt med den del af aftaleudkastet, der vedrører den pågældende, og, medmindre den ansattes ønsker fuldt ud imødekommes, gøre den ansatte bekendt med de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, der er af væsentlig betydning for aftaleudkastet vedrørende den ansatte, og som den ansatte ikke kan antages at være bekendt med, at myndigheden er i besiddelse af. Myndigheden skal i den forbindelse give den ansatte lejlighed til at fremkomme med en udtalelse. Myndigheden kan fastsætte en frist for den ansat­tes afgivelse af udtalelse efter 2. pkt.

*Stk. 3.* [(357)](#bookmark746)Stk. 2 gælder ikke, hvis udsættelse vil medføre over­skridelse af fristen for indgåelse eller opnåelse af enighed om ind­gåelse af aftale efter § 70, eller hvis den ansatte ikke har ret til aktindsigt efter reglerne i stk. 9 med hensyn til de pågældende op­lysninger.

*Stk. 4.* [(358)](#bookmark747)Den myndighed, hvorfra der overføres ansatte, og den myndighed eller de myndigheder, hvis ansatte berøres af overførs­lerne, skal så hurtigt som muligt orientere repræsentanter for de ansatte om aftalen, jf. § 70, eller beslutningen, jf. § 71.

*Stk. 5.* [(359)](#bookmark748)Den myndighed, hvorfra der overføres ansatte, og den eller de myndigheder, hvis ansatte berøres af overførslerne, skal orientere repræsentanter for de ansatte og med disse drøfte frem­gangsmåden for orienteringen af de ansatte inden for lovgivningens rammer om aftaleudkast, forhandlingernes forløb, indgåelse af af­tale eller nævnsbeslutning.

*Stk. 6.* Den myndighed, hvorfra der overføres ansatte, skal så hurtigt som muligt skriftligt orientere de ansatte, der overføres efter § 67, om indgåelse af aftale efter § 70 eller nævnsbeslutning efter § 71 om overførslen til Skatteministeriet.

*Stk. 7.* Repræsentanterne for de ansatte har tavshedspligt vedrørende den orientering, der er givet i medfør af stk. 1. Oplysninger om overførslen af en ansat kan dog videregives til den ansatte, som oplysningen vedrører.

*Stk. 8.* En ansat, der overføres efter § 67, kan, medmindre den an­sattes ønsker fuldt ud imødekommes, forlange at få en skriftlig begrundelse for overførslen til Skatteministeriet. Begrundelsen skal gives af den myndighed, hvorfra der overføres ansatte, i overens­stemmelse med reglerne i forvaltningslovens § 24. En begæring herom skal fremsættes inden 14 dage efter, at den ansatte har modtaget skriftlig orientering om overførslen. Begæringen skal behandles i overensstemmelse med reglerne i forvaltningslovens § 23, stk. 2.

*Stk. 9.* En ansat, der overføres efter § 67, har, når den ansatte har modtaget skriftlig orientering om overførslen, ret til aktindsigt efter reglerne om partsaktindsigt i forvaltningslovens §§ 9, 9 aog 10-16 i oplysningerne om overførslen.

**§ 74.** [(360)](#bookmark749) Skatteministeren kan fastsætte regler for gennemførel­sen af den flytning af opgaver og ansatte fra kommuner, respektive kommunale fællesskaber, der er oprettet efter § 60 i lov om kom­munernes styrelse, til staten, der er en følge af denne lov.

[**( 1)**](#bookmark6) Ifølge bkg 2005 976 - som ophævet ved bkg 2009 1438) oprettedes pr. 2005­11-01 SKAT til varetagelse af de opgaver, der ved § 1 er tillagt told- og skatteforvaltningen.

Dette er igen ændret ved bkg 2018 804 med virkning pr. 2018-07-01, hvor SKAT som myndighed opløses og er erstattet af 7 nye styrelser. Bkg 2018 804 fastslår følgende:

*"De opgaver, der ved skatteforvaltningslovens § 1 er tillagt told- og skatte­forvaltningen, varetages af Skatteforvaltningen. Skatteforvaltningen, der er en myndighed, består af Administrations- og Servicestyrelsen, Gældsstyrelsen, Motorstyrelsen, Skattestyrelsen, Toldstyrelsen, Udviklings- og Forenklings­styrelsen samt Vurderingsstyrelsen. Det fastsættes samtidig, at told- og skatteforvaltningens behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser ikke påklages til Skatteministeriets departement."*

Pr. 2018-07-01 er under enhedsforvaltningen indført de nye styrelser, som har driftsansvar inden for de givne områder og hver styrelse har egen ledelse, herunder en styrelsesdirektør. Disse styrelser indgår forvaltningsretligt orga­nisatorisk i den lovbestemte enhed som omtales i lovens § 1. Under minini- steriet, som jo også rummer Departementet, indgår derudover skatteankesty­relsen, jf. bestemmelserne i skatteforvaltningsloven om "skatteankeforvalt- ningen", og endelig indgår spillemyndigheden samt Medarbejder- og Kom­petencestyrelsen.

Om styrelserne kan nævnes i oversigtsform om opgaver således:

**Administrations- og Servicestyrelsen**

Administrations- og Servicestyrelsens hovedopgaver er:

• Personaleadministration

• Rekruttering og personalejura

• Kompetencer og udvikling

• Måling, analyse og ledelsesinformation

• Regnskabsservice

• Økonomisystemer

• Post og arkiv

• Indkøb og udbud (eksklusiv på IT-området)

• Bygninger og lokalisering

• Interne servicefunktioner

**Gældsstyrelsen**

Gældsstyrelsens hovedopgaver er:

• Inddrivelse af fordringer

• Oprydning i gamle fordringer

• Pengestrømme

• Bobehandling

• Udlægsforretninger, tvangssalg og fogedretssager

• International inddrivelse

• Vejledning og klagesager

**Motorstyrelsen**

Motorstyrelsens hovedopgaver er:

• Værdifastsættelse og registreringsafgift

• Import og eksport

• Visitering og specialkøretøjer

• Leasing

• Vejledning og klagesagsbehandling

• Udlevering af nummerplader

• Administration af Motorregisteret

• Kontrol på motorområdet

**Skattestyrelsen**

Skattestyrelsens hovedopgaver er:

• Henvendelser på skatte-, moms- og afgifts- vurderings- og motorområdet • Vejledning, afregning og kontrol på personområdet, erhvervsområdet og selskabsområdet

• Juridiske funktioner, herunder lovfortolkning på skatte-, moms-, og af­giftsområdet og processuelle regler

• Juridisk sagsbehandling, herunder bindende svar på skatte-, moms- og afgiftsområdet samt straffesager

• Angivelser og betalinger

• Regnskab § 38

**Toldstyrelsen**

Toldstyrelsens hovedopgaver er:

• Driftsrelaterede kundeopgaver

• Toldekspedition og vejledning

• Administration og sagsbehandling

• Planlægning, koordinering og gennemførsel af kontrol, herunder geogra­

fiafhængige kontrolopgaver ved grænser og havne

**Udviklings- og Forenklingsstyrelsen**

Udviklings- og Forenklingsstyrelsens hovedopgaver er:

• Nyudvikling af IT, processer og data

• Drift, vedligeholdelse og videreudvikling af nuværende IT-systemer

• Datakvalitet, dataanvendelse, datamodeller og procesmodel på tværs af koncernen

• Avancerede dataanalyser og udvikling af værktøjer

**Vurderingsstyrelsen**

Vurderingsstyrelsens hovedopgaver er:

• Vurderinger af ejerboliger og ejendomme

• Generering af ejendomsværdier

• Løbende evaluering og kvalitetssikring af data og afgørelser

• Sagsbehandling ifm. udarbejdelse af vurderinger

• Formidling af vurderinger til borgerne

• Klagesagsbehandling og genoptagelsessager

Lovbestemmelsen sætter den fundamentale ramme for enhedsforvaltningen - og får karakter af en programerklæring om een statslig forvaltning af skat­telovgivningen, lov om vurdering af landets faste ejendomme mv. Lovbestem­melsen udgør samtidig det formelle retlige grundlag for "driften", dvs. admi­nistration og udøvelse af forvaltningsmyndighed efter en række love, hvori det ikke er angivet, hvilken myndighed, der forvalter loven, f.eks. statsskat­teloven og personskatteloven.

Skatteforvaltningslovens § 1 fastlægger derfor told- og skatteforvaltningens mest grundlæggende opgaver. Der sættes efter loven en samlet told- og skatteforvaltning, som skal udøve forvaltning af lovgivning om skatter i bredeste forstand og lov om vurdering af landets faste ejendomme. Bestem­melsen er ikke udtømmende, idet forvaltningen også forvalter visse andre retsområder. Foruden sager om registrering af køretøjer drejer det sig f.eks. om sager om inddrivelse af gæld til det offentlige. Bestemmelsen vedrører forvaltning af lovgivning om enhver form for skat til det offentlige, jf. i det hele anvendelsen af begrebet skat i grl § 43. Bestemmelsen omfatter ikke kun forvaltning af indkomstskatter, herunder dødsboskat, og ejendomsvær­diskat, men også gaveafgift, moms, punktafgifter, told, arbejdsmarkedsbidrag, kirkeskat, afgift efter pensionsafkastbeskatningsloven og lignende retlige ydelser til det offentlige. Ved § 1 samles forvaltningen af lovgivning om fiskalretlige ydelser til det offentlige i en enhedsforvaltning i statsligt regi. Hovedreglen er at skattelove forvaltes af Told- og skatteforvaltningen, og at denne forvaltning er statslig. På helt specielle områder forvaltes særskatte/af- giftslove dog af andre myndigheder, f.eks. hører retsafgiftsloven under justits­ministeren.

Dannelsen af denne enhedsforvaltning med skatteforvaltningslovens indfø­relse og med indførelse af netop § 1 indebar en afskaffelse af den kommunale skatteforvaltning (omtalt som personel fusion). De nnærmere organisering af den statslige forvaltning vil under denne lovbestemmelse til enhver tid være et regeringsanliggende, der ikke kræver særlig lovgivning, hvorfor den nye forvaltning som et udgangspunkt for en samlet betegnelse alene er omtalt i lovens § 1 som »Told- og skatteforvaltningen«.

Den nærmere regulering af, hvorledes Told- og skatteforvaltningen organise­res, f.eks. om forvaltningen skal ske centralt eller decentralt beliggende sty­relser, er et regeringsanliggende. Skatteministeren oplyste ved pressemeddel­else af 2005-05-31 og 2005-06-21 at der efter fusionen ville være 30 skatte­centre landet over. Begrebet »Told- og skatteforvaltningen« omfatter de dele af organisationen, der ikke er særligt lovreguleret. Betegnelsen omfatter så­ledes bl.a. ikke Skatterådet, skatteankeforvaltningen, skatteankestyrelsen, Landsskatteretten, skatteankenævn eller vurderingsankenævn mfl.

Ved Bkg 2018.804 vises netop regeringsinitiativet - og hvor der med bekendt­gørelsen er sket dannelse af styrelserne - og disse er nu fordelt på 26 byer/lo- kationer rundt om i landet.

Medarbejder- og Kompetencestyrelsen blev etableret som en selvstændig styrelse i Skatteministeriets koncern den 1. oktober 2019. Medarbejder- og Kompetencestyrelsens hovedopgaver er:

Varetagelsen af statens arbejdsgiverfunktioner, herunder forberede for­handlinger og indgå overenskomster og aftaler på det statslige område samt varetage opgaver i forhold til løn, ledelse og personale

Skal sikre samarbejde med og rådgivning af statens arbejdsgivere og understøtte et godt samarbejde med de faglige organisationer

Styrelsen har ansvaret for bl.a. tjenestemandspension og helbredssager vedrørende tjenestemænd

Styrelsen skal sikre gode rammebetingelser og udvikle ledelse og perso­nale gennem tiltag og aktiviteter inden for ledelsesudvikling og HR, herunder kompetenceudvikling og rekruttering mv. Formålet er at under­støtte arbejdsgivere, ledere og medarbejdere i deres arbejdsopgaver

*Dannelse af enhedsforvaltningen med SFL § 1 udgjorde fusionen vied skiftet fra skattestyrelsesloven til skatteforvaltningsloven*

Bestemmelsen i § 1 er reelt det retlige fundament for »fusionen« af de tidli­gere fra skattestyrelsesloven kendte enheder, idet der alene i loven tales om »Told- og skatteforvaltningen«. Ifølge lovmotiverne var hensigterne med den nye forvaltning at skabe en åben og helhedsorienteret forvaltning med borgerne og virksomhederne i centrum. Dette skete gennem en organisatorisk samling af forvaltningen af skatter, afgifter, told og ejendomsvurdering mv. samlet i en statslig enhedsforvaltning. Enhedsforvaltningen i § 1 blev i sin praktiske og retlige udmøntning fundamentet for en personel fusion mellem den kommunale og den statslige skatteforvaltning, og samtidig en organisa­torisk fusion gennem sammenlægning afde forskellige statslige myndigheder under dengang ToldSkat (regioner/styrelse). Herved fik borgerne og virksom­hederne kun én offentlig forvaltning på skatteområdet, og denne var/er statslig. Som et led i fusionen blev der overført aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte fra kommunerne til staten. Fastlæggelsen af denne overførsel og eventuelle særlige vilkår i overensstemmelse med regeringspartiernes af­tale med Dansk Folkeparti om en kommunalreform skulle som udgangspunkt ske ved aftale mellem den enkelte kommune og Skatteministeriet. Skattemi­nisteren kunne dog nedsætte et nævn til at træffe beslutning om den konkrete overførsel af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte i tilfælde af uenighed herom mellem en kommune og Skatteministeriet. Til sikring af de kommu­nale skattemedarbejdere, der overgik til ansættelse i staten, skulle de pligter og rettigheder, der følger af lov om lønmodtageres retsstilling ved virksom­hedsoverdragelse, finde tilsvarende anvendelse for ikke-tjenestemandsansatte i denne situation. Ansættelsesvilkårene for det statslige personale, hvortil skatteopgaven overføres, berørtes ikke af loven. Selv om enhedsforvaltningen forankredes i statsligt regi, blev kommunerne alligevel inddraget i forvaltnin­gen gennem kommunale borgerservicecentre, der dog ikke har afgørelses­kompetence.

*Overordnede forventninger til den nye organisation*

Skatteministeren har i lovmotiverne nævnt målsætninger for den nye organi­sation:

At bevare og udbygge den gode borgerbetjening. Dette sker bl.a. ved at give borgerne frit valg af indgang til Told- og skatteforvaltningen - fra personlig betjening i den lokale borgerbetjening til elektronisk betjening i hovedparten af døgnets timer.

At organisationsstrukturen skal være forenelig med en helhedsorienteret sagsbehandling på de forvaltningsområder, som forudsætter kendskab til borgernes økonomiske forhold, herunder mellem Told- og skatteforvalt­ningen og andre statslige eller kommunale forvaltningsområder.

At styrke retssikkerheden og ensartetheden i Told- og skatteforvaltningens opgavevaretagelse. Det sker ved at skabe faglige miljøer, der til enhver tid kan matche opgaver på det niveau, som forskellige grupper af borgere

har brug for - lige fra udlevering af nyt skattekort i den lokale borgerbe­tjening til behandling af komplekse skattesager i specielle enheder.

At gennemføre en ny og samlet service- og kontrolstrategi, som omfatter en øget serviceorienteret adfærd over for det store flertal af borgere, der ønsker at overholde love og regler, og en skærpet indsats i forhold til dem, som ikke har vilje hertil.

At opretholde opgaveløsningen på det nuværende niveau og på nogle områder forbedre den. Dertil at effektivisere den samlede told- og skatte­forvaltning, således at der i de kommende år gradvist anvendes færre ressourcer. Det sker især ved at udnytte stordriftsfordele i færre enheder endi dag, ved udnyttelse af synergieffekter på visse opgaveområder samt i de følgende år ved en modernisering af IT-systemerne.

At sikre en sammenhængende styring og prioritering af de ressourcer, der er til rådighed for løsning af skatteopgaven, således at der opnås en fleksibel opgaveløsning, hvor der løbende foretages prioriteringer på tværs af de relevante indsatsområder.

Under Folketingets behandling af lovforslaget til skatteforvaltningsloven blev ministeren opfordret til at oplyse, hvordan man vil sikre at sagsbehand­lingen hos skattecentrene er ensartet og lige kompetent. Spørgsmålet tog sit udgangspunkt i det faktum, at skatteyder kan vælge et andet center, end det han hører til geografisk. Skatteministeren understregede i sit svar på spørgs­målet (spm. 91), at der er tale om en enhedsforvaltning. Det betyder, at en borger eller en virksomhed frit kan vælge et andet skattecenter som indgang til Told- og skatteforvaltningen end det skattecenter, hvor vedkommende er på mandtal. Og for så vidt angår »svage grupper« har ministeren i svar (spm. 92) udtalt, at medarbejderne i skattecentrene kan møde borgerne andre steder end i skattecentrets kontorlokaler, f.eks. i tilfælde, hvor transport til skatte­centret udgør et problem for borgeren. Medarbejdere fra skattecentret kan således møde borgeren i det kommunale borgerservicecenter eller andre steder, hvor det er praktisk, herunder på plejehjem o.lign.

*Organiseringen set fra myndighedsperspektiv*

Set fra forvaltningens side gav organiseringen af Told- og skatteforvaltningen som én landsdækkende forvaltningsmyndighed forvaltningen færre interne barrierer, hvilket øger mulighederne for en effektiv anvendelse af forvaltnin­gens ressourcer, såvel med hensyn til personale som med hensyn til anven­delse af elektroniske hjælpemidler. Forvaltningen får således lettere ved at oprette enheder til at administrere specielle sagsområder og lettere ved at kanalisere ressourceanvendelsen til områder, hvor der er et aktuelt behov. Internt i forvaltningen vil der ske en organisering med udgangspunkt i en samlet service- og kontrolstrategi. Service- og kontrolstrategien handler i høj grad om at kunne prioritere og allokere ressourcer inden for det samlede skatteområde. Ifølge publikationen »Det nye Skatteministerium«, der tegner en vision for det fremtidige Skatteministerium, målrettes kontrolindsatsen mod borgere og virksomheder, der begår økonomisk kriminalitet, sort arbejde, og som i øvrigt ikke viser viljen til at følge reglerne. Der vil i den interne organisering være fokus på bl.a. service, kontrol og retsanvendelse. Der vil være fokus på at sikre ensartethed på landsplan og på en prioritering og res­sourcefordeling med henblik på at sætte ind, hvor der opstår særlige behov, f.eks. i relation til kontrolopgaver.

Enhedsforvaltningen skulle ifølge lovmotiverne være åben i forhold til bor­gerne, og der vil være fokus på at give borgerne en løbende adgang til egne data, medmindre de må anse at have betydning for afklaring af et eventuelt strafbart forhold. Samlingen af Told- og skatteforvaltningen i én landsdæk­kende myndighed har den konsekvens, at korrespondance mellem de forskel­lige dele af denne enhedsforvaltning principielt anses for intern korrespon­dance, set i forhold til de almindelige regler om aktindsigt. Reglerne om partsindsigt vil dog blive administreret således, at der i mindst samme omfang som før fusionen af kommunale og statslige skattemyndgiheder vil være fuld indsigt i dokumenter om egne forhold. Oplysninger om den enkelte borger vil som hidtil være fortrolige i forhold til tredjemand. Se om aktindsigt i in­terne dokumenter nu reguleret af styresignalet i SKM 2018.350, hvor det oplyses:

*"Pr. 1. juli 2018 etableres en ny struktur i skatteforvaltningen, hvorfor der er behov for at fastlægge retningslinjer for behandling af anmodninger om aktindsigt i interne arbejdsdokumenter. Parter har altid ret til aktindsigt i interne arbejdsdokumenter, der udveksles mellem styrelserne i Skatteforvalt­ningen og mellem fagdirektørområder i de enkelte styrelser. Parter har der­imod ikke ret til aktindsigt i interne dokumenter, der udveksles mellem under­direktørområder og/eller enheder i underdirektørområderne i de enkelte fagdirektørområder. Personer m.fl., der ikke er parter, har som udgangspunkt ikke aktindsigt i interne arbejdsdokumenter, der er udvekslet mellem styrel­serne i Skatteforvaltningen eller inden for en styrelse."* Hertil skal dog be­mærkes, at der i sagens natur gælder ekstraheringspligt efter forvaltningslo­vens regler, hvis der er faktuelle oplysninger, som skal deles med borgeren. Dog bygger SFL på en meroffentlighed, dvs. at selv interne dokumenter om borgerens egne forhold skal deles med borgeren, dvs. en videre indsigtsadgang end efter forvaltningslovens regler.

*Borger-servicecentre (lokalt/kommunalt)*

Det var allerede ved indførelse af skatteforvaltningsloven tanken, at den statslige told- og skatteforvaltning skulle understøttes af kommunal borger­betjening som en integreret del af de kommunale borgerservicecentre. Se nu nærmere bkg 2005 1007 og note til § 16, stk. 2. Det forudsættes i aftalen om en kommunalreform mellem regeringspartierne og Dansk Folkeparti, at kommunerne etablerer et eller flere borgerservicecentre i hver kommune til varetagelse af de væsentligste borgerbetjeningsopgaver på alle forvaltnings­områder. Denne forudsætning vil efter aftalen blive understøttet af et forslag til en lov om kommunale borgerservicecentre, der fremsættes af indenrigs- og sundhedsministeren. De kommunale borgerservicecentre er et tilbud til de borgere, der ønsker en personlig kontakt med den statslige, den regionale eller den kommunale forvaltning om mere almindeligt forekommende spørgsmål. På skatteministerens sagsområde er det tanken, at de kommunale borgerservicecentre skal kunne servicere borgerne vedrørende skatter, afgifter, told og ejendomsvurdering, men de kommunale borgerservicecentre skal ikke udøve forvaltningsmyndighed på disse områder. De opgaver, der tænkes varetaget i de kommunale borgerservicecentre for Told- og skatteforvaltnin­gen, er bl.a. information om mere almindeligt anvendte regler, ændring af forskudsregistrering i samme omfang, som en borger selv kan ændre via TastSelv, og udskrivning af skattekort, udlevering af informationsmateriale og blanketter, modtagelse af selvangivelser og forskudsskemaer samt vejled­ning i brug af digitale løsninger. Borgerservicecentrene skal kunne henvise mere komplicerede spørgsmål til besvarelse i den lokale del af Told- og skatteforvaltningen. Om etableringen af borgerservicecentre har skattemini­steren oplyst Folketinget ved svar på spørgsmål 3 til LF 110, at det forudsættes i aftalen om en kommunalreform, at kommunerne etablerer et eller flere borgerservicecentre i hver kommune til varetagelse afde væsentligste borger­betjeningsopgaver på alle forvaltningsområder. De kommunale borgerservi­cecentre er et tilbud til de borgere, der ønsker en personlig kontakt med den statslige, den regionale eller den kommunale forvaltning om mere almindeligt forekommende spørgsmål. Hovedvægten i opgaver forventes at relatere sig til beskatningen af personer. Forudsætningen om etablering af borgerservice­centre er i overensstemmelse med aftalen om kommunalreformen og under­støttes af et forslag til lov om kommunale borgerservicecentre, som indenrigs- og sundhedsministeren har fremsat 2005-02-24. Loven om kommunale bor­gerservicecentre vil imidlertid ikke forpligte kommunerne til at oprette bor­gerservicecentre, men alene tilskynde hertil. Skatteministeren bemyndiges via skatteforvaltningsloven til at pålægge kommunerne at varetage opgaver for Told - og skatteforvaltningen. Formålet hermed er, at de opgaver på skatteområdet, som med fordel kan løses af et borgerservicecenter, kan løses i kommunalt regi, uanset om en kommune eventuelt måtte vælge ikke at op­rette et borgerservicecenter. Som det fremgår, forventes det, at der kan etab­leres borgerservicecentre efter den nye lovgivning fra og med 2005-11-01. Det er imidlertid en beslutning i den enkelte kommune, om - og i givet fald hvornår - der skal etableres et borgerservicecenter.

Skatteministeren har endvidere til Folketinget ved svar på spørgsmål 4 og 5 oplyst, at der skal fastlægges en snitflade mellem den kommunale og den

statslige opgavevaretagelse på borgerbetjeningsområdet. Udgangspunktet for denne snitflade er, at kommunerne fortsat skal kunne varetage almindelige henvendelser og rene ekspeditionsopgaver. Kommunerne kan derimod ikke under borgerservice udøve myndighedsvirksomhed i form af udstedelse af forvaltningsakter. Ved mere komplicerede henvendelser, eller når der skal træffes myndighedsafgørelser, foregår deti skattecenteret eller i borgerservi­cecentret i samspil med skattecenteret. Dette kan for eksempel være ved, at der i nogle tilfælde arrangeres møder i borgerservicecenteret med deltagelse af en medarbejder fra skattecenteret. Skatteministeren er efterfølgende i spørgsmål 28 fra Folketingets Skatte- og afgiftsudvalg anmodet om nærmere at definere snitfladen mellem borgerservice og myndighedsvirksomhed. Skatteministeren har svaret, at ifølge lovforslaget skal kommunale borgerser­vicecentre servicere borgerne vedrørende skatter, afgifter, told og ejendoms­vurdering, men ikke udøve forvaltningsmyndighed. Det er derfor nødvendigt at skabe klarhed over grænsen mellem service- og forvaltningsmyndighed. Det er vanskeligt at definere begrebet forvaltningsmyndighed - eller med et andet ord myndighedsudøvelse - fuldstændig. Skatteministeren har om af­grænsningen henvist til Professor, dr. jur. **Carsten Henriksen**s beskrivelse. Professor, dr. jur. **Carsten Henriksen** har i et responsum til Udliciteringsrå­det, »Rammebetingelser for udlicitering af myndighedsopgaver« december 2004, s. 16, karakteriseret myndighedsudøvelse som en virksomhed, hvorved forvaltningen ensidigt og bindende fastlægger den enkeltes - borgerens - rettigheder og pligter på grundlag af offentligretlige regler. **Carsten Henrik­sen** anfører videre, at *»som sådan er myndighedsudøvelse en retlig bestemt virksomhed i modsætning til de faktisk prægede handlinger, som kendetegner andre dele af forvaltningens virksomhed, og som ikke skaber nogen rettighe­der eller pligter, men alene påvirker en faktisk situation.«* Når dette lægges til grund, vil et kommunalt borgerservicecenter i forhold til eksempelvis et givet ligningsmæssigt spørgsmål kunne informere om gældende regler, men ikke kunne give et konkret bindende svar i forhold til den pågældende borger. Det må forventes, at orientering om gældende regler i langt de fleste tilfælde vil være tilstrækkeligt for borgeren. I tilfælde, hvor det ikke er situationen, er det borgerservicecenterets opgave at være borgeren behjælpelig med at komme videre, for eksempel ved at formidle en kontakt til skattecenteret. Vedrørende forskudsregistrering har ministeren dog oplyst, at det i den nye struktur normalt vil være sådan, at borgerne vil kunne få ændret deres forskudsopgørelse ved henvendelse i det kommunale borgerservicecenter. Hvis en borger er af den opfattelse, at hans eller hendes indkomstforhold vil afvige væsentligt fra, hvad der er lagt til grund for den foreløbige skattebeta­ling, kan den pågældende, jf. kildeskattelovens § 53, anmode om ændringer af denne foreløbige skattebetaling (det vil sige af forskudsopgørelsen). Hvis borgerens oplysninger er tilstrækkelig sandsynliggjort, kan forskudsopgørelsen ændres. Der kan dog opstå tilfælde, hvor en korrekt forskudsregistrering vil kræve en egentlig sagsbehandling - og dermed, at der træffes en konkret af­gørelse af skattecenteret. Det vil typisk være, hvis systemerne indeholder informationer, der nødvendiggør dette, eller hvis sagen er så kompliceret, at det er nødvendigt at inddrage skattecenteret. Folketingsudvalget har ved spørgsmål 50 forespurgt skatteministeren, *»Hvordan ministeren vil sikre, at der i forbindelse med borgerhenvendelser i et kommunalt servicecenter om spørgsmål vedrørende skatter, afgifter, told og ejendomsvurdering, ikke vil blive udøvet forvaltningsmyndighed, og dermed egentligt lovbrud i forhold til lovforslaget?«* Spørgsmålet har tidligere været stillet i Folketingsåret 2004­05, 1. samling, jf. LF 130 - spørgsmål 101. Skatteministeren har svaret, at der i god tid inden, at den nye struktur træder i kraft, blive udsendt retnings­linjer for, hvilke opgaver borgerservicecentrene kan løse. jf. bkg 2005 1007. Ministeren forventer, at der både i kommunerne og mellem kommunerne og skattecentrene vil være konkrete drøftelser om, hvordan disse retningslinjer skal praktiseres.

*Tilsynet med enhedsforvaltningen*

Som led i behandlingen af lovforslag til skatteforvaltningsloven blev skatte­ministeren i spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg anmodet om oplysning om tilsynet med enhedsforvaltningen. I svar til spørgsmål 2 oplyser ministe­ren, at de kommunale skatteforvaltninger og skatteankenævnene under skat-

testyrelsesloven var selvstændige myndigheder, men undergivet statsligt til­syn. Kernen i dette tilsyn var at sikre en ensartet og korrekt ligning på tværs af disse myndigheder. Med sammenlægningen af den kommunale og statslige skatteforvaltning til én landsdækkende forvaltningsmyndighed vil det selvsagt ikke give mening at videreføre tilsynet, som det kendes efter skattestyrelses­loven. Det betyder imidlertid ikke, at retssikkerhed og ensartethed vil have en mindre fremtrædende plads i den fremtidige enhedsforvaltning, end det er tilfældet i dag. Tværtimod er et hovedsigte med organiseringen af Told- og skatteforvaltningen, som én landsdækkende forvaltningsmyndighed, netop at styrke retssikkerheden og ensartetheden på skatteområdet. En samlet service - og kontrolstrategi for hele forvaltningen med fokus på bl.a. service, kontrol og retsanvendelse vil være med til sikringen heraf på landsplan. På samme måde som den nuværende interne revision i ToldSkat vil intern revision endvidere indgå som et centralt element i den overordnede styring af den kommende enhedsforvaltning. Den interne revision vil få en uafhængig status og vil rapportere direkte til den øverste chef for enhedsorganisationen med kopi til Rigsrevisionen. Revisionen vil bl.a. indebære tilsyn med, om organi­sationen når opstillede mål, om der tages skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af midler samt ved tilsyn med overholdelsen af bevillinger, love og andre forskrifter, indgå ede aftaler m.v. Endelig vil skatteforvaltningen som hidtil være undergivet almindeligt ministeransvar. Det skal i den forbindelse fremhæves, at sammenlægningen af den kommunale og statslige skatteforvaltning vil betyde, at skatteministeren får det politiske ansvar for hele told- og skatteopgaven, hvor ansvaret i dag deles mellem skatteministeren og de enkelte kommunalbestyrelser.

Bestemmelsen i § 1 fastlægger således told- og skatteforvaltningens mest grundlæggende opgaver. SKAT udøver forvaltning af lovgivning om skatter i bredeste forstand og lov om vurdering af landets faste ejendomme mv. Be­stemmelsen er ikke udtømmende, idet myndigheden også forvalter visse andre retsområder. Foruden sager om registrering af køretøjer drejer det sig f.eks. også om sager om inddrivelse af gæld til det offentlige.

Bkg 2012 1151 indførte pr. 2013-01-01 en traditionel opdeling af Skattemi­nisteriet i Skatteministeriets Departement og en selvstændig styrelse under navnet SKAT. SKAT har ved SKM 2014 675 SKAT (der afløste og ophævede SKM 2012 537 SKAT) fastlagt retningslinjer, der sikrer, at en sag, der af prøvelsesmyndighederne hjemvises, behandles af en anden enhed hos end den, der traf den påklagede afgørelse.

***Told- og skatteforvaltningen anno 2016/2018 og planen 2018-2021***

Regeringen indgik et bredt forlig med Folketingets partier med henblik på beslutning om at investere bredt og massivt i det danske skattevæsen. Dette skete 2016-11-18 med beslutning om nødvendigheden af at opbygge et nyt skattevæsen, der indebærer en styrkelse af kerneforretningsområderne inddri­velse, ejendomsvurderinger og told samt styrker fundamentet for opkrævning og kontrol af skatter og afgifter. Planen lægger op til milliardinvesteringer i skattevæsenet, op til 2.000 nye medarbejdere samt en ny organisering af skatteforvaltningen. Skatteministeren konkluderede over for Folketinget: *“SKAT, som vi kender det i dag, har oplevet massive udfordringer de senere år. Udfordringer, der er så store, at tilliden på nogle områder er eroderet. Det kan hverken regeringen, Folketinget eller borgere og virksomheder leve med. Derfor er jeg meget tilfreds med, at et bredt flertal af partierne bakker op om den historiske investeringsplan, som regeringen har fremlagt. Det er helt afgørende, at der er politisk samling og opbakning, hvis vi skal sikre, at vi også om fem, ti og tyve år har et stærkt og effektivt skattevæsen i Dan­mark”.*

Aftalepartierne er enige om, at fremtidens skattevæsen skal være serviceori­enteret og have fokus på borgernes og virksomhedernes behov. Det indebærer bl.a., at skatteforvaltningen er i front med at anvende brugervenlige digitale løsninger. Aftalepartierne er desuden enige om, at skattelovgivningen generelt skal være så enkel og gennemskuelig som mulig: “Når vi opkræver så meget i skatter og afgifter, som vi gør, så har danskerne krav på, at skattevæsenet løser sine kerneopgaver effektivt og ansvarligt. Der skal være styr på tingene, klare rammer og klart ansvar. I dag har vi taget det første vigtige skridt i forhold til at genskabe tilliden, og vi har samtidig skabt rammerne for i de

kommende år at bygge et moderne og digitalt skattevæsen, der skal være blandt de allerbedste i verden”. .

De nye styrelser - som afløste organisationen "SKAT" så dagens lys ved be­kendtgørelsen bkg 2018 804 og følgende ansvar og kontaktdata tilgik dengang de enkelte styrelser - se også oven for:

Skattestyrelsen – Korrekt betaling af skatter, afgifter og moms. [www.skat.dk](https://www.skat.dk) / 72 22 18 18

Gældsstyrelsen – Inddrivelse af borgernes og virksomhedernes gæld til det offentlige. [www.gaeldst.dk](https://www.gaeldst.dk) / 7015 7304

Vurderingsstyrelsen – Retvisende vurderinger af ejendomme og grunde. [www.vurdst.dk](https://www.vurdst.dk) / 7222 1616

Toldstyrelsen – Enkel og korrekt afregning af told. [www.toldst.dk](https://www.toldst.dk) / 7222 1212.

Motorstyrelsen – Registrering og afgiftsberegning af alle motorkøretøjer. [www.motorst.dk](https://www.motorst.dk) / 7222 1515.

Udviklings- og Forenklingsstyrelsen – It-systemer og data på tværs af skattevæsenet samt målrettede udviklings- og forenklingsprojekter. [www.ufst.dk](https://www.ufst.dk) / 7222 1111.

Administrations- og Servicestyrelsen – Fællesfunktioner som rekruttering, HR, regnskab og indkøb på tværs af skattevæsenet. [www.adst.dk](https://www.adst.dk) / 7222 1414

De syv nye styrelser er fortsat samlet i én juridisk myndighed, Told- og Skatteforvaltningen, jf. skatteforvaltningslovens § 1. Dette er også en afgø­rende forudsætning for, at styrelserne kan samarbejde og løse opgaver på tværs.

På rekrutteringssiden kan ifølge planen for det nye skattevæsen hen mod 2021 ses følgende: Det er forventningen, at 2.300 medarbejdere går på pension eller finder anden beskæftigelse frem mod 2021. Med de 1.000 ekstra med­arbejdere betyder det, at der frem mod 2021 samlet set skal rekrutteres op mod 3.300 medarbejdere i den danske skatteforvaltning.

*Styrkelse af klagesystemet* - ny retssikkerhedspakke

Der blev i 2016 konstateret en sagspukkel på ca. 33.000 klagesager. Det be­tyder, at der aktuelt er - og vil være - udsigt til meget lange sagsbehandling­stider i klagesystemet. Aftalepartierne var også enige om, at skatteklagesy­stemet skal evalueres og styrkes. Partierne noterer sig endvidere, at der igangsættes en analyse af, hvordan produktiviteten kan øges, og om de hidti­dige erfaringer med den nuværende klagenævnsstruktur fra 2014 giver anled­ning til at justere strukturen, idet lægmandsstrukturen i ankenævnene ønskes bibeholdt. Resultater heraf vil foreligge i foråret 2017, hvorefter der vil være grundlag for en videre drøftelse. Partierne noterer sig endvidere, at Rigsrevi­sionen gennemfører en særlig undersøgelse af Skatteankestyrelsens produk­tivitet og sagsbehandlingstider mv.

Med Retssikkerhedspakke nr. IV under overskriften: "En hurtigere vej gennem klagesystemet" har regeringen bebudet at styrke klagesystemet i skatteforvalt­ningen med yderligere ca. 230 mio. kr. i perioden 2018-2022. Styrkelsen sker dels ved at tilføre ca. 120 mio. kr. ekstra, dels ved at gevinster fra initi­ativerne i pakken reinvesteres i klagesystemet. Det svarer til ca. 110 mio. kr. yderligere. Pengene skal bl.a. bruges til at ansætte godt 30 medarbejdere oveni de ca. 250 ekstra medarbejdere, regeringen allerede har afsat penge til. De nye medarbejdere skal fokusere indsatsen på de helt borgernære sager og vil primært vil få arbejdsplads i Aalborg og Odense. Flere ressourcer og nye medarbejdere gør det imidlertid ikke alene, hvorfor der vil komme en række lovgivningsmæssige initiativer som vil justere regler i skatteforvaltningsloven. Dette forventes fremsat og behandlet i Folketingsåret 2018/19 I og II samling. Ved L 2017 688 om ny vurderingsankenævnsstruktur – og som følge af ny ejendomsvurderingslov, jf. L 2017 654 – så blev der ændret ganske lidt i ordlyden af § 1, dvs. ændret fra »lov om vurdering af landets faste ejendom- me«til: »lovgivning om vurdering af landets faste ejendomme«. Formulerin­gen »lovgivning om vurdering af landets faste ejendomme« vil både dække den nye ejendomsvurderingslov og lov om vurdering af landets faste ejen­domme, idet hidtidig lovgivning fortsat vil regulere blandt andet de videre­førte vurderinger, der kan påklages inden for det tidsrum, hvor de nye 2018-

vurderinger (ejerboliger) og 2019-vurderinger (øvrige ejendomme) vil kunne påklages.

[**(2)**](#bookmark7) Ved L 2010 545 er i lovens § 1 efter »lov om vurdering af landets faste ejendomme« indsat: »samt lov om registrering af køretøjer bortset fra kom­petencer, som ved § 18, stk. 3, og § 19 i lov om registrering af køretøjer er tillagt politiet«. Ved L 2010 545 blev det bestemt, at SKAT forvalter lov om registrering af køretøjer. Det angives herved, at der er tale om et væsentligt arbejdsområde, der kan ligestilles med ejendomsvurderinger. Tilføjelsen angiver, at også politiet i et vist omfang vil skulle forvalte sager efter lov om registrering af køretøjer. Det er således politiet, der inddrager nummerplader, fordi køretøjet ikke er synet behørigt eller mangler ansvarsforsikring. SKAT har således pr. 2008-01-01 overtaget administrationen af køretøjsregistrering fra politiet. Det er endvidere hensigten, at registreringen af køretøjer digitali­seres og delvis privatiseres. SKAT har hermed overtaget en opgave, som ikke vedrører administration af skatter eller afgifter. Hensyn til retssikkerhed, overskuelighed og hensigtsmæssig tilrettelæggelse af sagsbehandlingen i SKAT tilsiger imidlertid, atde almindelige regler af administrativ og proces­suel karakter, som gælder på skatteministerens område, og som er samlet i skatteforvaltningsloven, finder anvendelse på køretøjsregistreringssager, medmindre ganske særlige forhold gør sig gældende.

[**(3)**](#bookmark8) *Det tidligere Ligningsråd (historik)*

Efter skattestyrelsesloven var Ligningsrådet et kollegialt lægmandsorgan, der bestod af 19 medlemmer. Ligningsrådet havde alene kompetence på indkomstskatteområdet. Opgaverne kunne deles i to grupper, som for det første var, at Ligningsrådet sammen med ToldSkat fastsatte retningslinjer og bindende anvisninger for personligningen og ejendomsvurderingen, og at Ligningsrådet sammen med ToldSkat udøvede tilsyn med den kommunale ligning samt skatteankenævns og vurderingsankenævns virksomhed. For det andet havde Ligningsrådet kompetencen til at give bindende forhåndsbesked, at fastsætte visse ligningsmæssige standardbeløb, at bedømme strafansvar efter skattekontrolloven og at give en række bevillinger og dispensationer. Endelig afgjorde Ligningsrådet enkelte typer af klagesager, bl.a. som konse­kvens af delegation af kompetence fra rådet selv.

*Skatterådet*

Ligningsrådet blev nedlagt ved skatteforvaltningsloven og erstattet af et Skatteråd. Det bestemmes efter skatteforvaltningsloven, at Skatterådet i modsætning til Ligningsrådet får saglig kompetence ikke kun på indkomstskat­teområdet, men også på afgiftsområdet. Skatterådet skal dog ikke have kompetence på toldområdet, hvilket bl.a. har sammenhæng med, at en række sager på toldområdet skal forelægges EU-kommissionen til afgørelse. Herved styrkes det læge element i forvaltningen også på afgiftslovgivningens område, samtidig med at der skabes fælles organisatoriske rammer for forvaltningen af indkomstskatteområdet og afgiftsområdet, jf. hensigten med skatteforvalt­ningsloven. Samlingen af skatteforvaltningen i en enhedsforvaltning gør rådets hidtidige kompetence til at godkende planer og anvisninger for ligningen unødvendig. Told- og skatteforvaltningen får med skatteforvaltningsloven på vegne af ministeren ansvaret for planlægningen af ligningen, ligesom fra 1998 på selskabsligningsområdet. Efter bestemmelsen har Skatterådet saglig kompetence på samme lovområder som Told- og skatteforvaltningen, når bortses fra toldområdet og områder, hvor Told- og skatteforvaltningen er tillagt kompetencer uden for skatte- og ejendomsvurderingsområdet. Rådet kan dog være tillagt kompetence efter anden lov, jf. f.eks. ligningslovens § 9 B om fastsættelse af satser for befordringsgodtgørelse samt bemyndigelser efter bestemmelser i skattekontrolloven om anvendelse af kontrolmidler. Skatterådets kompetence til myndighedsudøvelse i konkrete sager er dog efter lovens § 2, stk. 2, afledt af, at Told- og skatteforvaltningen forelægger rådet sag til afgørelse (indstilling). Skatterådet har således ikke kompetence på områder, hvor Skatteforvaltningen er tillagt kompetence uden for skatte- og ejendomsvurderingsområdet. Skatterådet har fx ikke kompetence vedrø­rende nummerpladeekspeditionen. Skatterådet har heller ikke kompetence til at bistå politiet med forvaltningen af lov om registrering af køretøjer. Den saglige kompetence - og dermed Skatterådets mulighed for myndighedsudø­velse - er derfor lovmæssigt betinget af, at afgørelsen skal træffes efter en af

de love, som Skatterådet efter § 2, stk. 1, bistår Told- og skatteforvaltningen med at forvalte. Bestemmelsen skal endvidere ses i sammenhæng med lovens § 21, stk. 4, hvorefter Told- og skatteforvaltningen skal forelægge anmodnin­ger om bindende svar med principielt indhold efter de kriterier, der er fastlagt i lovens § 21, stk. 4. Sådanne principielle anmodninger skal altid forelægges for Skatterådet til afgørelse. Reglerne om bindende ligningssvar og regler om bindende afgiftssvar er ved skatteforvaltningsloven samlet i ét regelsæt om bindende svar, jf. lovens kapitel 8. Det er i lovmotiverne forudsat, at Skatterådets formand og Told- og skatteforvaltningen aftaler retningslinjer for forvaltningens udvælgelse af anmodninger om bindende svar efter lovens kriterier. Vigtigt er dog, at bestemmelsen i lovns § 2, stk. 2, ikke kun gælder for bindende svar, men for alle sager, som Told- og skatteforvaltningen har kompetence til at afgøre, og i de øvrige sager er det ikke hensigten, at der skal være tale om sager af principiel karakter. Efter lovens § 2, stk. 3, kan Skatterådet efter indstilling fra Told- og skatteforvaltningen ændre de lokale klagenævns afgørelser hhv. skatteankenævn og vurderingsankenævn. Det er en lovmæssig forudsætning, at afgørelsen, der ønskes ændret er åbenbart ulovlig. Denne adgang til at udføre revisionen er dog underlagt ansættelses­fristerne i lovens § 27, stk. 1, nr. 6, jf. stk. 4, og § 33. Revisionskompetencen er ifølge lovmotiverne alene tænkt anvendt i tilfælde, hvor et nævnsmedlem gør Skatterådet opmærksom på en nævnsafgørelse, som den pågældende ikke er enig i, jf. § 7, stk. 5, og § 10, stk. 3, eller hvor en embedsmand, f.eks. i et nævnssekretariat, gør Skatterådet opmærksom på, at nævnet har truffet en åbenbart ulovlig afgørelse. Hverken Skatterådet eller Told- og skatteforvalt­ningen har efter skatteforvaltningsloven en pligt til at føre et aktivt tilsyn med arbejdet i skatte- eller vurderingsankenævn. Bestemmelsen giver ikke en borger ret til at »klage« til Skatterådet over en nævnsafgørelse, som den pågældende er utilfreds med - her er rette klagevej fortsat Landsskatteretten. Til brug for Skatterådets overvejelser om revision afen nævnsafgørelse, kan Skatterådet - eller Told- og skatteforvaltningen som sekretariat for Skatterådet - indkalde det materiale i sagen, som nævnet ligger inde med, til gennemsyn. Told- og skatteforvaltningen har ingen ret til som tilsynsmyndighed at over­være møder i skatte- eller vurderingsankenævn, hvilket forvaltningsretligt er begrundet i selve nævnsfunktionens uafhængighed. Forholdet om disse sager og kompetencens udøvelse er beskrevet i SKM 2013 95, og dette sty­resignal indeholder en beskrivelse af de procedurer, der gælder for ankenævns­afgørelser, som henholdsvis ansatte i ankenævnssekretariaterne, medarbejdere i told- og skatteforvaltningen og medlemmer af et ankenævn ønsker forelagt for Skatterådet efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3. Styresignalet inde­holder endvidere en beskrivelse af den interne kompetencefordeling i relation til disse procedurer samt en afgrænsning af begrebet åbenbart ulovlig. Der­udover henvises til "Skatterådsaftalen", jf. seneste rammeaftale i SKM 2022 501 SKTST.

*Straffesager - administrativt*

En række straffesager afgøres administrativt, hvis det skønnes, at overtrædel­sen ikke vil medføre højere straf end bøde, og den pågældende erkender sig skyldig og accepterer et bødeforlæg. I praksis fastlægges retningslinjer for administration af denne kompetence sammen med Rigsadvokaturen på bag­grund af udviklingen i domspraksis. Denne ordning med administrativ afslut­ning af straffesager repræsenterer en fravigelse fra princippet om, at straf kun kan pålægges ved dom. Derfor bør der ud fra retssikkerhedsmæssige betragtninger udvises varsomhed med at konsolidere en sådan administrativ ordning gennem f.eks. at tilknytte lægmandsbehandling eller administrative klagemuligheder. Kan borgeren og Told- og skatteforvaltningen ikke nå til fuld enighed, bør straffesagen umiddelbart overgives til anklagemyndigheden til videre behandling efter reglerne i retsplejeloven og således under domstols­kontrol. Rådet - det tidligere Ligningsråd - har tidligere alene haft kompetence på straffesagsområdet i forbindelse med overtrædelser af straffebestemmel­serne i skattekontrolloven, men ikke kompetence vedrørende overtrædelser af andre bestemmelser om straf for overtrædelse af indkomstskattelovgivnin­gen eller for overtrædelse af afgifts- eller toldlovgivningen. Skatterådet har ikke længere kompetence på straffesagsområdet.

Bestemmelsen i § 2, stk. 1, fastlægger således Skatterådets kompetence, som består i at bistå Skatteforvaltningen (Skattestyrelsen og Vurderingsstyrelsen) ved forvaltningen af lov om ejendomsvurdering af landets faste ejendomme og al lovgivning om skatter bortset fra lovgivning om told. Skatterådet bistår Skatteforvaltningen ved forvaltningen af lovgivning om vurdering af landets faste ejendomme, lov om registrering af køretøjer og lovgivningen om skatter, bortset fra lovgivning om told. Se SFL § 2, stk. 1. Skatterådet afgør de sager, som told- og skatteforvaltningen forelægger Skatterådet til afgørelse. Se SFL § 2, stk. 2.

***Inddragelse af Skatterådet i øvrigt***

Formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen og Motorsty­relsen er enige om, at der afholdes hvert halve år et møde mellem formanden for Skatterådet, direktøren for Skattestyrelsen, fagdirektøren for Jura og un­derdirektøren for Skattefaglig Afdeling i Jura i Skattestyrelsen. Direktøren for Motorstyrelsen deltager efter behov. På mødet gøres der status over antallet af sager, der er behandlet af Skatterådet i det forløbne halve år, herunder antallet af bindende svar. Der angives også antallet af bindende svar, som ikke er principielle, men som forelægges Skatterådet efter de ovenfor nævnte retningslinjer. Ligeledes samles der op på, hvilke juridiske problemstillinger Skatterådet har behandlet, med henblik på at Skatterådets formand kan kommentere og komme med anbefalinger til Skatteforvaltningen om, hvorle­des der følges op på problemstillingerne. Skatterådet får mulighed for én gang om året at drøfte Skattestyrelsens og Motorstyrelsens målsætninger og initiativer med direktørerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen samt rele­vante fagdirektører på et seminar. Seminaret holdes som udgangspunkt hvert andet år. Skatterådet kan dog anmode om en ekstraordinær drøftelse i forbindelse med et møde. Formanden for Skatterådet kan afgøre, hvornår sådanne drøftelser kan finde sted under hensyn til afviklingen af Skatterådets møder.

[**(4)**](#bookmark10) Ved L 2010 545 er Skatterådet tillagt kompetence til at bistå skatteforvalt­ningen med forvaltningen af lov om registrering af køretøjer. Derimod skal Skatterådet ikke bistå politiet med at forvalte den pågældende lov. Den væ­sentligste kompetence for Skatterådet i denne forbindelse vil være, at rådet kan træffe afgørelser i principielle sager, hvor der er anmodet om bindende svar efter kapitel 8. Bindende svar af vidererækkende betydning skal skatte­forvaltningen forelægge for Skatterådet til afgørelse, jf. § 21, stk. 4. Der indgås løbende aftaler om denne saglige kompetence - og hvilke sagstyper som Skatteforvaltningen skal forelægge for Skatterådet, jf. således seneste "Skatterådsaftale" som er SKM 2022 501 SKTST.

Der har siden fødslen af SFL været indgået følgende aftaler: •SKM 2005 449 SKAT Aftale mellem told- og skatteforvaltningens direktør og formanden for Skatterådet om sager, som forvaltningen skal forelægge for Skatterådet. •SKM 2007 72 SKAT Aftale mellem told- og skatteforvaltningens direktør og formanden for Skatterådet om sager, som forvaltningen skal forelægge for Skatterådet. •SKM 2009 609 SKAT Aftale mellem told- og skatteforvalt­ningens direktør og formanden for Skatterådet om sager, som forvaltningen skal forelægge for Skatterådet. •SKM 2011 286 SKAT Aftale mellem for­manden for Skatterådet og Skatteministeriet om sager som skal forelægges for Skatterådet. •SKM 2013 812 SKAT Aftale mellem formanden for Skat­terådet og direktøren for SKAT om sager som skal forelægges for Skatterådet. •SKM 2018 297 SKAT Aftale mellem formanden for Skatterådet og direktø­rerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen om sager som skal forelægges for Skatterådet. •SKM 2021 432 SKTST Aftale mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen om sager som skal forelægges for Skatterådet. •SKM 2022 501 SKTST Aftale mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen, Motorstyrelsen og Vurderingsstyrelsen om sager som skal forelægges for Skatterådet.

Denne nugældende aftale - SKM 2022 501 SKTST - indeholder retningslinjer og rammeaftale som følger:

1. Udvælgelse af anmodninger om bindende svar, som er af principiel ka­rakter efter skatteforvaltningslovens kriterier i § 21, stk. 4.

2. Mulighed fori øvrigt at forelægge sager for Skatterådet til afgørelse efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 2.

3. Personligt fremmøde.

4. Genoptagelse.

5. Særligt om syn og skøn.

6. Forvaltningen af lovgivningen om skatter, herunder orientering om kon­

trolaktiviteter.

7. Inddragelse af Skatterådet i øvrigt.

8. Borger- og retssikkerhedschefens beretninger.

9. Offentliggørelse af afgørelser.

10. Positivliste over sager om bindende svar, der skal/kan forelægges for Skatterådet.

Der er tale om en rammeaftale, som løbende vil blive opdateret på baggrund af samarbejdet mellem Skatterådet, Skattestyrelsen, Motorstyrelsen og Vur­deringsstyrelsen.

[**(5)**](#bookmark11) I henhold til forarbejderne til lovens § 2 og § 21 skal formanden for Skatte­rådet og told- og skatteforvaltningen aftale retningslinjer for, hvilke sager der skal forelægges Skatterådet. Der henvises til "skatterådsaftalen" mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen, Motorstyrelsen og Vurderingsstyrelsen. Denne angår anmodninger om bindende svar, prin­cipielle bindende svar, andre sager, anvisninger og retningslinjer for sager, der skal forelægges rådet. Den nyeste aftale er offentliggjort i SKM 2022 501 SKTST som et styresignal og erstatter til fulde tidligere aftaler. Aftalen indeholder retningslinjer for:

1. Udvælgelse af anmodninger om bindende svar, som er af principiel ka­rakter efter skatteforvaltningslovens kriterier i § 21, stk. 4. Se nærmere styresignalets afsnit 2.

2. Mulighed fori øvrigt at forelægge sager for Skatterådet til afgørelse efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 2. Se nærmere styresignalets afsnit 3.

3. Personligt fremmøde. Se nærmere styresignalets afsnit 4.

4. Genoptagelse. Se nærmere styresignalets afsnit 5.

5. Særligt om syn og skøn. Se nærmere styresignalets afsnit 6.

6. Forvaltningen af lovgivningen om skatter, herunder orientering om kon­trolaktiviteter. Se nærmere styresignalets afsnit 7.

7. Inddragelse af Skatterådet i øvrigt. Se nærmere styresignalets afsnit 8.

8. Borger- og retssikkerhedschefens beretninger. Se nærmere styresignalets afsnit 9.

9. Offentliggørelse af afgørelser. Se nærmere styresignalets afsnit 10.

10. Positivliste over sager om bindende svar, der skal/kan forelægges for Skatterådet. Se nærmere styresignalets afsnit 11.

Der er tale om en rammeaftale, som løbende vil blive opdateret på baggrund af samarbejdet mellem Skatterådet, Skattestyrelsen, Motorstyrelsen og Vur­deringsstyrelsen.

[**(6)**](#bookmark14) Ændret ved L 2005 1409 om registreringsafgiftsloven, hvorved den hidtil gældende ordning med vurderingsmænd afskaffedes.

SKM 2008 305 SKAT: Beskrivelse af de procedurer, der gælder for anke­nævnsafgørelser, som henholdsvis ansatte i ankenævnssekretariaterne, med­arbejdere i SKAT og medlemmer af et ankenævn ønsker forelagt for Skatte­rådet efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3, om åbenbart ulovlige afgørel­ser. Meddelelsen indeholder endvidere en beskrivelse af kompetenceforde­lingen mellem Juridisk Service, Ankechefen og retscheferne i relation til disse procedurer samt en afgrænsning af begrebet åbenbart ulovlig. Medde­lelsen indeholder et link til Retssikkerhedschef Margrethe Nørgaards rapport af 2007-10-12 om »Anbefalinger om principper og procedure for indbringelse af ankenævnsafgørelser til Skatterådet i medfør af skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3.« Se endvidere SKM 2009 235 SR, hvor Rådet fandt, at et særligt bevisspørgsmål i den forelagte sag alene burde prøves ved påklage og ikke ved intern revision efter denne regel.

Der henvises til aftalen mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen, Motorstyrelsen og Vurderingsstyrelsen i SKM 2022 501 SKTST.

Om procedure mv. for ankenævnsafgørelser, der ønskes ændret af Skatterådet – da henvises til SKM 2013 95 SKAT, som indeholder seneste styresignal med beskrivelse af de procedurer, der gælder for ankenævnsafgørelser, som

henholdsvis ansatte i ankenævnssekretariaterne, medarbejdere i SKAT og medlemmer af et ankenævn ønsker forelagt for Skatterådet efter skatteforvalt­ningslovens § 2, stk. 3. Styresignalet indeholder endvidere en beskrivelse af den interne kompetencefordeling i relation til disse procedurer samt en af­grænsning af begrebet åbenbart ulovlig.

[**(7)**](#bookmark15) Bestemmelsen regulerer Skatterådets etablering, sammensætning, udnæv­nelsesregler og funktionsperiode. Rådet sammensættes principielt på samme måde som det hidtidige Ligningsråd, dvs. at Skatterådet sammensættes af personer valgt af Folketinget og personer udnævnt af skatteministeren. Skatterådet skal have 19 medlemmer, hvoraf Folketinget vælger de 6 og skatteministeren udnævner de 13, herunder formanden og næstformanden. Nyti forhold til det tidligere Ligningsråd er at de 4 kommunale repræsentanter udnævnes efter indstilling fra Kommunernes Landsforening mod tidligere, hvor Kommunernes Landsforening kun indstillede 2, mens Københavns og Frederiksberg kommuner hver indstillede 1. Med L 2010 545 er indført en regel i stk. 1, sidste pkt., der går ud på, at skatteministeren undtagelsesvis kan undlade at udnævne en person, som er indstillet af KL, og anmode om en ny indstilling. Bestemmelsen vil blive praktiseret således, at skattemini­steren - ifald det måtte blive aktuelt - ikke vil udnævne en person, som ikke har selvangivet for årene før udnævnelsen, eller en person, som har indgået en afdragsordning med forvaltningen om afvikling af restancer til det offent­lige, men som har misligholdt afdragsordningen. KL vil i givet fald ikke blive underrettet om, hvad det er for forhold, der konkret begrunder, at en indstillet person ikke udnævnes. Fire af de ministerudnævnte medlemmer skal repræsentere henholdsvis landbruget, industrien eller håndværket, han­delen og lønmodtagerne.

Den ordinære funktionsperiode er på 6 år. Der gælder dog ingen fast funk­tionsperiode for formanden og næstformanden, jf stk. 2. Medlemmerne skal opfylde de almindelige habilitetsregler.

Faktisk fravær fra rådet i mere end 6 måneder medfører fortabelse af med­lemskab af rådet. Denne sidstnævnte bestemmelse er obligatorisk, og der kan ikke dispenseres herfra. Der er indsat regler, der tillader ministeren efter an­søgning at meddele midlertidigt fravær uden, at medlemmet skal fratræde grundet 6 måneders fraværs-reglen. Skatteministeren kan efter anmodning meddele et medlem orlov fra rådet i en periode i indtil 12 måneder regnet fra skatteministerens meddelelse af orlov. Der vælges eller udnævnes et midler­tidigt medlem af rådet for orlovsperioden. Yderligere orlov kan ikke meddeles. Det understreges i lovmotiverne til ændringsloven L 2008 1341, at der er forbud mod, at medarbejdere i told- og skatteforvaltningen kan være medlem­mer af Skatterådet. Repræsentanter fra fagkontorerne i enhedsforvaltningen mv. deltager dog som sekretariat for Skatterådet også for at forelægge de sager, som efter dagsordenen skal behandles på mødet. De pågældende med­arbejdere har adgang til at deltage i rådets drøftelser, men har ingen stemme­ret, jf. også Bkg 2005.1035 § 1, stk. 4.

Ved L 2010 545 er indført et stk. 5 til bestemmelsen med en regel om, at skatteministeren under ganske særlige omstændigheder kan tilbagekalde et medlemskab af Skatterådet. Bestemmelsen svarer til § 9, stk. 4, om anke­nævnsmedlemmer. Der vil være tilfælde, hvor det også ville være berettiget at undlade at vælge eller udnævne en person til medlem af Skatterådet på grund af den pågældendes personlige eller økonomiske forhold på det tids­punkt, hvor udnævnelse er aktuel. Tilsvarende forhold kan også tænkes at opstå under funktionsperioden og kan da i ganske særlige situationer være uforenelige med fortsat medlemskab. Det eri ordlyden af stk. 5 sammenholdt med stk. 1, 3. pkt., angivet, at forholdene skal være mere graverende for at bringe et eksisterende medlemskab til ophør end for at berettige, at udnæv­nelse undlades. Foruden tilfælde, hvor udnævnelse ikke ville være sket, der­som forholdet havde foreligget på det aktuelle tidspunkt, kan der også tænkes tilfælde, hvor den udnævntes adfærd på eller i umiddelbar forbindelse med møderne gør fortsat medlemskab uønskværdigt. Også her gælder, at der skal være tale om ganske særlige omstændigheder, for at ministeren kan bringe medlemskabet til ophør.

Nugældende besætning af rådet fremgår på skatteforvaltningens hjemmeside.

[**(8)**](#bookmark20) Bestemmelsen regulerer det faktiske virke for Skatterådet. Af hensyn til Skatterådets sammensætning følger det, at Skatterådet kun kan træffe afgø­relse, hvis halvdelen af rådets medlemmer deltager, herunder formanden eller næstformanden (quorum-krav).

Efter § 4, stk. 2, skal Skatterådet ved afgørelse af konkrete sager, der efter §

2, stk. 2, forelægges rådet til afgørelse af told- og skatteforvaltningen, med­mindre andet er bestemt ved lov eller af skatteministeren i forretningsordenen for Skatterådet, følge de regler for sagsbehandling, der ville gælde, hvis told- og skatteforvaltningen skulle træffe afgørelsen. Skatterådet skal iagttage regler om agterskrivelse, sagsfremstilling samt fristerne for told- og skatte­forvaltningens gennemførelse af ansættelser mv.

Efter § 4, stk. 3, kan Skatterådet tillade, at der indhentes syn og skøn til brug for rådets afgørelse af en sag, der er forelagt rådet til afgørelse efter § 2, stk.

2. Det forudsættes, at bestemmelsen kun anvendes undtagelsesvist. Reglen er formuleret med direkte henvisning til lovens § 47, og at det er denne be­stemmelse i 47 sammenholdt med retsplejelovens § 343 der finder anvendelse, når Skatterådet har tilladt afholdelse af syn og skøn i en sag som forelægges rådet til afgørelse. Efter sammenhæng mellem bestemmelsen og § 47 samt lovens § 52, stk. 3, følger det af sidstnævnte, at told- og skatteforvaltningen som sekretariat for Skatterådet kan træffe afgørelse om udgifter til professionel bistand mv. ved syn og skøn skal dækkes fuldt ud - med prøvelsesadgang til Landsskatteretten. Særligt om syn og skøn er ved "skatterådsaftalen", jf. SKM 2022 501 SKTST bestemt følgende punkter:

1. Skattestyrelsen, Motorstyrelsen og Vurderingsstyrelsen vil tillægge det betydning, hvis spørger har fremsat ønske om, at der udmeldes syn og skøn i sagen, og Skattestyrelsen, Motorstyrelsen eller Vurderingsstyrelsen i øvrigt finder det hensigtsmæssigt at forelægge sagen for Skatterådet og at indhente syn og skøn.

2. Det forudsættes i forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 4, stk. 3, at Skatterådet kan tillade, at der afholdes syn og skøn, men at bestemmelsen kun skal anvendes rent undtagelsesvist. Forelæggelse af sager for Skatte­rådet med henblik på syn og skøn vil derfor alene udgøre et fåtal af sager.

3. I tvivlstilfælde drøfter Skattestyrelsen, Motorstyrelsen eller Vurderings­styrelsen spørgsmålet om en eventuel forelæggelse for Skatterådet med formanden.

Rådet sekretariatsbetjenes ifølge loven af told- og skatteforvaltningen. Ved sag SKM 2009 235 SR var en skatteankenævnssag oversendt af et mindretal i nævnet til vurdering i Skatterådet til ændring. Rådet fandt, at da der overve­jende var tale om en afgørelse, der hvilede på en bevisvurdering, da ville man ikke tage stilling, da man så ikke kunne sige, at skatteankenævnets afgø­relse kunne siges at være åbenbart ulovlig - se nu styresignal SKM 2011 390 SKAT.

[***(9)***](#bookmark9) Der henvises til gældende forretningsorden, jf. bkg 2005 1035.

Skatterådet afholder sine møder i Skattestyrelsens lokaler. Møderne afholdes i praksis cirka hver fjerde tirsdag. Skatterådet kan beslutte, at nogle af mød­erne skal være skriftlige. Møderne er ikke offentlige. Fem medlemmer af rådet kan kræve, at formanden inden fjorten dage indkalder til rådsmøde. Til hvert møde skal medlemmerne indkaldes skriftligt og med mindst syv dages varsel. Særlige forhold kan dog tilsige en kortere frist.

Ændringerne som følge af L 2008 527 vedrørende sekretariatets adgang til at afgøre spørgsmål om adgang til syn og skøn vil medføre en mindre justering af bekendtgørelsen i dennes kapitel 5.

Endvidere er i henhold til bkg 2005 1035 med § 15 udstedt retningslinjer for offentliggørelse af bindende svar fra Skatterådet, jf. SKM 2008 273. Det skal fremgå af offentliggørelsen, hvis afgørelsen af hensyn til tavshedspligten er offentliggjort i en forkortet eller redigeret form. Se også om offentliggørelse i SKM 2011 286, samt i skatterådsaftalen SKM 2022 501 SKTST, hvor for­manden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen, Motorstyrelsen og Vurderingsstyrelsen er enige om, at hovedreglen er, at alle afgørelser truffet af Skatterådet skal offentliggøres. Der gælder dog følgende undtagelser fra offentliggørelse:

A. Afgørelser i sager, som ikke er principielle

B. Flere ensartede sager om samme spørgsmål

C. Værdiansættelsessager, som vedrører store beløb, men i øvrigt ikke er principielle, idet de typisk er konkret begrundet og uden præjudikat for andre skattepligtige

D. Sager, hvor det ikke er muligt at anonymisere i tilstrækkelig grad for at overholde den særlige tavshedspligt i skatteforvaltningslovens § 17.

E. Det i øvrigt ikke findes hensigtsmæssigt, herunder af kontrolhensyn.

I tvivlstilfælde drøfter Skattestyrelsen, Motorstyrelsen eller Vurderingsstyrel­sen spørgsmålet om offentliggørelse med spørger og/eller formanden for Skatterådet.

Ad øvrige bestemmelser om "processen" ved Skatterådet - da fremgår det af forretningsordenen bkg 2005 1035 som følger:

Mødernes dagsorden:

Formanden fastsætter mødets dagsorden, der så vidt muligt skal udsendes til medlemmerne samtidig med mødeindkaldelsen. Dagsordenen indeholder en fortegnelse over de sager, der skal behandles på mødet. Ethvert medlem kan bede formanden om at få en sag drøftet på mødet. Kommer sagen - uanset anmodningen - ikke på dagsordenen, afgør Skatterådet om sagen alligevel skal behandles på mødet.

Materiale:

Formanden bestemmer, i hvilket omfang der inden mødet skal tilsendes medlemmerne materiale vedrørende de sager, der skal behandles på mødet. Som alt overvejende hovedregel skal materialet dog sendes til rådsmedlem­merne. Når en sag er optaget på dagsordenen, kan medlemmerne kræve sagen fremlagt til gennemsyn hos sekretariatet. Materialet skal være tilgængeligt for medlemmerne i sekretariatets lokaler fra og med den anden hverdag inden mødet. Ethvert medlem kan desuden kræve, at alt materiale, der vedrører en sag, der skal behandles af Skatterådet, forelægges på selve rådsmødet. Skat­terådet får i praksis tilsendt materialet 12 dage før mødets afholdelse.

Forhandling:

Inden Skatterådet træffer en afgørelse, får borgeren fremsendt et udkast til sagsfremstilling med henblik på at kommentere den. Borgeren skal også orienteres om, at vedkommende har ret til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for sekretariatet, ligesom vedkommende kan anmode om lej­lighed til at fremføre sine kommentarer direkte over for rådet. Skatterådet kan også vælge at opfordre borgeren til at give møde. Det er Skatterådet, der beslutter, om den pågældende skal have adgang til at forelægge sagen for Skatterådet. Rådet træffer dog kun beslutning, hvis der bliver tale om at nægte foretræde. Formanden vurderer, om en anmodning om personlig fremmøde bør imødekommes, og formanden kan selv beslutte, omen anmod­ning skal imødekommes.

Afgørelse:

Skatterådets afgørelser træffes ved kendelse baseret på afstemning. Afgørelsen afgøres ved stemmeflerhed. Ved stemmelighed er formandens stemme afgø­rende. Skatteministeren kan ikke give rådets medlemmer tjenestebefaling med hensyn til, hvordan de skal stemme i sagerne. Skatterådets afgørelse træffes i kendelsesform, der skal indeholde en begrundelse for afgørelsen. Hvis der er givet afslag på anmodning om foretræde for Skatterådet, skal kendelsen tillige indeholde en begrundelse for afslaget. Kendelsen skal være dateret og den skal give vejledning om klageadgang til Landsskatteretten, hvis borgeren ikke får medhold. Kendelsen skal sendes til parten og til ved­kommendes eventuelle repræsentant.

Protokol:

Der føres en protokol over forhandlinger i rådets møder. Den skal indeholde følgende:

Dato for mødets afholdelse

Klokkeslæt for mødets begyndelse og slutning

Fortegnelse over mødedeltagerne og fraværende medlemmer

Referat af forelæggelserne. Sagerne angives med fornøden identifikation og emne

Hovedpunkterne i sagerne, rådets bemærkninger til disse samt afgørelserne Referat af indlæg, hvis en part eller en skattemyndighed har haft foretræde for rådet ved mødet

• Begrundelsen, hvis rådets afgørelse afviger fra told- og skatteforvaltnin­gens indstilling

• Bemærkninger, som et medlem har krævet tilført protokollen

• Oplysning om, hvorvidt en sag er afgjort ved afstemning, og i så fald de enkelte medlemmers stemmeafgivelse

• Oplysning om, hvorvidt et medlem er anset for inhabilt i en sag

• Eventuelle bemærkninger, som et medlem, der på grund af mulig inhabi­litet er blevet udelukket fra at deltage i forhandling og afstemning om habilitetsspørgsmålet, kræver tilført protokollen

I praksis betegnes Skatterådets protokol som "rådsreferatet", som normalt sendes til rådsmedlemmerne samtidig med materialet til det efterfølgende møde. En beslutningsdygtig del af de medlemmer, der deltog i mødet, skal godkende protokollatet i et efterfølgende møde. Protokollen er ikke offentlig. Offentliggørelse Formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen er enige om, at alle afgørelser truffet af Skatterådet skal som udgangspunkt offentliggøres. Der gælder dog følgende undtagelser: -Afgørelser i enkeltsager, som ikke er principielle

-Flere ensartede sager om samme spørgsmål

-Værdiansættelsessager, som vedrører store beløb, men i øvrigt ikke er prin­cipielle, idet de typisk er konkret begrundet og uden præjudikat for andre skattepligtige

-Sager, hvor det ikke er muligt at anonymisere i tilstrækkelig grad for at overholde den særlige tavshedspligt i SFL § 17 eller forbuddet mod misbrug af insideroplysninger i §§ 34-39 i lov om værdipapirhandel

-Det i øvrigt ikke findes hensigtsmæssigt, herunder af kontrolhensyn.

I tvivlstilfælde drøfter Skattestyrelsen eller Motorstyrelsen spørgsmålet om offentliggørelse med spørger og/eller formanden for Skatterådet.

[**(10)**](#bookmark12) Med kapitel 2 a indførtes en ny forvaltningsretlig enhed på skatteområdet. Kapitlet får en saglig tæt sammenhæng til lovens nye kapitel 13 a med »Fælles regler om klage« og kapitel 13 b med »klager, som behandles af skatteankeforvaltningen«. Der oprettes ét fælles administrativt sekretariat, der skal betjene såvel Landsskatteretten som ankenævnene. Varetagelsen af denne sekretariatsfunktion skal organisatorisk og sagligt ligge hos en nyop­rettet myndighed benævnt skatteankeforvaltningen, hvor opgaven er at modtage og visitere klagerne. Myndigheden kan oprette regionale enheder, hvilket er sket i et vist omfang. Ved pressemeddelelse af 2013-09-03 har Skatteministeren oplyst, at der vil blive oprettet en styrelse ved navn Skatte­ankestyrelsen som organisatorisk vil bestå af ét sekretariat, som skal betjene depå skatteområdet værende klageinstanser: Landsskatteretten og ankenæv­nene. Styrelsens etablering skete pr. 2014-01-01, jf. lovens ikrafttrædelsesbe­stemmelser. Skatteankeforvaltningen skal visitere de indkomne klager, så Landsskatteretten får tildelt principielle personskatte-, vurderings- og motor­sager. Skatteankeforvaltningen kan endvidere visitere sager til Landsskatte­retten, hvis de hænger sammen med andre sager, som er visiteret til Lands­skatteretten, eller som skatteankeforvaltningen samtidigt visiterer til Lands­skatteretten, og endelig visiteres sager til Landsskatteretten, når sagen er vi­siteret til et skatte- eller vurderingsankenævn, men klageren vælger, at sagen i stedet skal behandles af Landsskatteretten. Skatteankeforvaltningen skal endvidere selv som endelig administrativ klageinstans træffe afgørelser i de sager, der hidtil er blevet kontorbehandlet i Landsskatteretten, det vil sige afgjort uden deltagelse af retsmedlemmer. Skatteankeforvaltningen bliver på samme måde som Landsskatteretten og ankenævnene økonomisk organi­seret under Skatteministeriets Departement, men bliver ligeledes som Landsskatteretten og ankenævnene i saglig henseende uafhængig i forhold til departementet. Som følge af etableringen opstår ét fælles sekretariat for Landsskatteretten og ankenævnene, hvilket efter intentionerne i L 2013 649 skal bidrage til øget retssikkerhed ved at sikre større ensartethed i afgørelserne. For alle klager gælder, at de skal indgives til skatteankeforvaltningen, der får adgang til at indhente en udtalelse hos den lokale myndighed, der har truffet den påklagede afgørelse. Skatteankeforvaltningen kan afslutte sagen, hvis der viser sig at være grundlag for at give klageren fuldt medhold. Konskvensen ved oprettelsen heraf bliver, at Told- og Skatteforvaltningens opgave med at sekretariatsbetjene ankenævnene bortfalder, og at Landsskat-

teretten ændres til at blive en ren afgørelsesmyndighed uden selvstændigt sekretariat på samme måde som ankenævnene. Ved L 2019 1125 blev indsat den vigtige ændring med ophævelse af "klagevalg af forum Landsskatteret­ten", og dette med virkning for klager indgivet den 1. juli 2020 eller senere. Dette skal forstås således, at personskattesager (klagesager for fysiske perso­ner) generelt set efter loven nu sendes til klagebehandling i Skatteankenæv­nene, jf. lovændringen i lovens § 5, stk. 2 pånær tre lovgivne undtagelser, jf. undtagelserne således:*»En klage omfattet af stk. 1, nr. 2-4, afgøres dog ikke af skatteankenævnene, hvis klagen helt eller delvis vedrører en afgørelse truffet efter kursgevinstloven eller aktieavancebeskatningsloven eller en af­gørelse om pligt til at svare skat til staten efter både dansk ret og overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatte­unddragelse, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, og omfang samt opgørelse af skat i forbindelse med de nævnte afgørelser om pligt til at svare skat.«*

[**(11)**](#bookmark13) Bestemmelsen indsætter med virkning fra og med 2014-01-01 som led i den ved L 2013 649 vedtagne klagestruktur en ny myndighed benævnt skat- teankeforvaltningen. Strukturen med visitering mv. og kompentenceændrin- gerne i øvrigt i loven, jf. L 2013 649, har knæsat et etleds klagesystem. Det vil sige, at en afgørelse truffet af et ankenævn ikke kan påklages til anden administrativ klagemyndighed, og så vil yderligere prøvelse afen ankenævns­afgørelse kun kunne ske ved sagsanlæg ved domstolene efter skatteforvalt­ningslovens kapitel 17.

Skatteankestyrelsen stiller sekretariatsbistand til rådighed for skatteankenæv­nene, vurderingsankenævnene, de fælles skatte- og vurderingsankenævn, motorankenævnene og Landsskatteretten, jf. også § 4 a, stk. 4. Opgaverne for skatteankeforvaltningen består efter bestemmelsen i at modtage klagesager, som enten skal afgøres af skatteankeforvaltningen selv, et skatte-, vurderings­eller motorankenævn eller Landsskatteretten, at visitere de indkomne klage­sager, at træffe afgørelse i de sager, der visiteres til skatteankeforvaltningen selv, og at yde sekretariatsbistand til skatte-, vurderings- og motorankenæv­nene og Landsskatteretten.

Ud over den generelle sekretariatsfunktion er der yderligere 2 særlige befø­jelser henlagt til skatteankeforvaltningen, nemlig at skatteankeforvaltningen skal foretage visitering af sager til Landsskatteretten, og samtidig have kompetencen til at træffe afgørelse i de tidligere kontorsager i Landsskatte­retten, medmindre sagen visiteres til Landsskatteretten, fordi den anses for at være principiel eller hænger sammen med andre sager, der allerede verserer ved eller samtidigt visiteres til Landsskatteretten. Hvis det efterfølgende viser sig, at sagen skulle eller kunne have været visiteret til en anden myndighed, der fremkommer nye oplysninger, eller omstændighederne ændres, så sagen nu kan eller skal visiteres til en anden myndighed, foreslås det at give skatte- ankeforvaltningen adgang til at ændre visiteringen, indtil der måtte blive truffet afgørelse i sagen, idet der dog ikke kan ske omvisitering til et skatte­ankenævn, hvis klageren har valgt, at sagen skal behandles af Landsskatteret­ten. Skatteankeforvaltningens afgørelser i sager, hvor det er skatteankefor- valtningen, der har kompetencen til at træffe afgørelse, vil lige som afgørelser truffet af Landsskatteretten og ankenævnene ikke kunne påklages til anden administrativ myndighed. Kompetencen til at bestemme, at en ansat i sekre­tariatet kan deltage i en nævnssag med samme beføjelser som en retsformand, vil tilfalde den ledende retsformand efter indstilling fra skatteankeforvaltnin- gen, og da denne myndighed overtager sekretariatsbetjeningen af Landsskat­teretten, er det ansatte i skatteankeforvaltningen, der kan udpeges til at deltage i nævnssager med samme kompetence som retsformænd. Dette må reguleres nærmere ved bekendtgørelse, da det normerer med virkning over for borgerne. Ankenævnenes kompetenceområder opretholdes, idet der foretages to ændrin­ger: Dels skal principielle sager visiteres til, behandles og afgøres af Lands­skatteretten, og visse sager, der hænger sammen med andre sager, som alle­rede verserer ved eller samtidigt visiteres til Landsskatteretten, kan og bør visiteres til Landsskatteretten og skal dermed behandles og afgøres dér. Vurderingen af, om en sag er principiel og dermed skal behandles af Lands­skatteretten, skal foretages af skatteankeforvaltningen og sker efter de samme kriterier som i skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 1-5, der regulerer,

hvornår en anmodning om bindende svar skal anses for principiel og dermed besvares af Skatterådet. Samtidig bemærkes, at § 21, stk. 4, nr. 3, om fortolk­ning af ny lovgivning er ændret, så sager anses for principielle, hvis de ved­rører fortolkning af væsentlig betydning for ny lovgivning eller væsentlig fortolkning af lovgivning i øvrigt.

Ved L 2017 688 om ændret vurderingsankenævnsstruktur som følge af ny ejendomsvurderingslov er der ændret en del i visiteringsreglerne ad vurde­ringsankenævn. Alle vurderingsklager skal fortsat indgives til Skatteankesty­relsen som sekretariat for vurderingsankenævnene. Skatteankestyrelsen skal også fortsat visitere klagerne og varetage det sagsforberedende arbejde og sekretariatsbetjeningen, uanset om der er tale om klagesager, der skal afgøres af et vurderingsankenævn, herunder sager der efterfølgende af nævnet skal henvises til Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen til afgørelse, eller sager, der skal henvises til Skatteankestyrelsen, jf. forslaget til en ny § 4 a, stk. 2, i skatteforvaltningsloven, jf. ændringslovens § 1, nr. 4.

Med loven i 2017 er sket ændring af skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 1, 1. pkt., hvorefter Skatteankestyrelsen fremadrettet skal visitere klager til Skatteankestyrelsen, skatteankenævn, motorankenævn og Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 35 b og § 4 a, stk. 2, som de ændres ved æn­dringslovens § 1, nr. 4 og 42-43, samt visitere alle klager omfattet af skatte­forvaltningslovens § 6, stk. 1, til vurderingsankenævnene, jf. dog § 4 a, stk. 2. Disse nye henvisninger og ændringer medfører sagt med andre ord, at Skatteankestyrelsen skal visitere klager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6, stk. 1, til vurderingsankenævnene, hvis disse skal optages til egentlig klagebehandling. Dog skal klager over vurderingsmyndighedens afslag på genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33 fremadrettet visiteres til Skatteankestyrelsen selv. Dette er en konsekvens af, at klager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6, stk. 1, der optages til klagebehandling og ikke vedrører vurderingsmyndighedens afslag på genoptagelse, fremadrettet skal afgøres af vurderingsankenævnene, der dog selv får adgang til at henvise sager til Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen, når forudsætningerne i skatteforvaltningslovens §§ 6 a og 6 b er opfyldt. Reglerne om kompetence­fordeling og visitering i skatteforvaltningslovens § 35 b skal derfor fremad­rettet ikke gælde for vurderingsklager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6, stk. 1. Ændringerne er motiveret i lovforarbejderne således, at vurderings­klagesager i fremtiden som udgangspunkt skal afgøres i regi af vurderingsan­kenævn, der er lokalt forankrede, og som har medlemmer, der ikke nødven­digvis har kompetencer til at vurdere, om forudsætningerne for at træffe af­gørelse på baggrund af oplysninger, der ikke svarer til de oplysninger, der er registreret i autoritative registre, er til stede. Sager, der i overvejende grad angår tvist om sådanne oplysninger, vurderes derfor mere hensigtsmæssigt at kunne afgøres ved administrativ klagebehandling i Skatteankestyrelsen, der har medarbejdere med relevante forudsætninger for at kunne foretage vurderingen af de nævnte spørgsmål. Dermed vil sager af administrativ ka­rakter, som f.eks. klager, der skyldes, at ejendomsejer mener, at vurderingen burde være foretaget på grundlag af en mindre ejendomsstørrelse end den, der er registreret i BBR, kunne henvises til Skatteankestyrelsen til afgørelse. Ved L 2019 1125 om den "nye ankenævnsstruktur" - så er "fritvalgsreglen til Landsskatteretten" fjernet, med virkning for klager, der indgives fra og med 2020-07-01. Herefter vil fysiske personers sager skulle behandles i skatteankenævn, dog med følgende lovbestemte undtagelser, jf. nu formule­ringen af lovens § 5, stk. 2: »En klage omfattet af stk. 1, nr. 2-4, afgøres dog ikke af skatteankenævnene, hvis klagen helt eller delvis vedrører en afgørelse truffet efter kursgevinstloven eller aktieavancebeskatningsloven eller en af­gørelse om pligt til at svare skat til staten efter både dansk ret og overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatte­unddragelse, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, og omfang samt opgørelse af skat i forbindelse med de nævnte afgørelser om pligt til at svare skat.«

Ved L 2019 1125 er reguleret, at sager om skønsmæssige ansættelser af moms efter opkrævningslovens § 5, stk. 2, vil blive behandlet i skatteankenævn, og dette gælder også fra 2020-07-01.

[**(12)**](#bookmark16) Bestemmelsen er indsat ved L 2017 688 (lovforslag 212) og ændret ved L 2018 278, hvorefter Skatteankestyrelsen kan træffe afgørelse i klager vedrørende vurderingsmyndighedens afslag på genoptagelse, uanset om vurderingsmyndigheden har afslået genoptagelse efter § 33 eller efter den selvstændige hjemmel til genoptagelse, jf. L 2018 278 § 7, nr. 3.

Efter skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 2, træffer Skatteankestyrelsen således selv afgørelse i klager vedrørende Skatteforvaltningens afslag på genoptagelse af ejendomsvurderinger, jf. § 33, stk. 1, 3 og 4.

Virkningstidspunktet for Skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 2, har været udskudt flere gange, senest ved § 7, nr. 1, i lov nr. 2227 af 29. december 2020, således at § 4 a, stk. 2, først får virkning for klager og anmodninger om genoptagelse, der afgøres fra den 1. januar 2022. Der er ved § 3, stk. 6, i lov nr. 1125 af 19. november 2019 vedtaget en overgangsbestemmelse, hvorefter Skatteankestyrelsen alligevel forud for virkningstidspunktet for § 4 a, stk. 2, træffer afgørelse vedrørende sådanne klager.

Før L 2017 688 gjaldt, at klager over vurderingsmyndighedens afslag på genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33 skulle afgøres af et vurde­ringsankenævn eller Landsskatteretten, afhængigt af om sagen af Skatteanke­styrelsen visiteres til et vurderingsankenævn eller Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 4 a. Klageren kunne dog efter bestemmelsen vælge, at sagen skal afgøres af Landsskatteretten. Med indførelsen af det nye stykke i skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 2, følger det, at Skatteankestyrel­sen tillægges selvstændig afgørelseskompetence i klager vedrørende afslag på genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33. Konsekvensen vil være, at sager vedrørende genoptagelse af en vurdering ikke vil skulle forelægges vurderingsankenævnet eller Landsskatteretten til afgørelse, idet kompetencen til at træffe afgørelse i klager vedrørende afslag på genoptagelse vil blive afgjort af Skatteankestyrelsen selv. Motiveringen af denne bestemmelse ligger i det synspunkt, at vurderingsklager i fremtiden som udgangspunkt skal afgø­res i regi af vurderingsankenævn, der er lokalt forankrede, og som har med­lemmer, der ikke nødvendigvis har kompetencer til at vurdere, om forudsæt­ningerne for genoptagelse er opfyldt. Det bemærkes i den forbindelse, at genoptagelse af vurderingssager efter skatteforvaltningslovens § 33 i fremtiden såvel som tidligere vil forudsætte, at vurderingen er foretaget på grundlag af fejlagtige registeroplysninger. Afgørelsen heraf vurderes mere hensigtsmæs­sigt at kunne afgøres ved administrativ klagebehandling i Skatteankestyrelsen, der har medarbejdere med relevante forudsætninger for at kunne foretage vurderingen afde nævnte spørgsmål. Hvis Skatteankestyrelsen træffer afgø­relse om, at vurderingssagen skal genoptages, vil Skatteankestyrelsen pålægge vurderingsmyndigheden at genoptage sagen med henblik på genbehandling af den pågældende ansættelse. Når vurderingsmyndigheden herefter træffer en ny afgørelse om ejendomsvurdering, vil denne kunne påklages efter sæd­vanlige regler. Klager over vurderingsmyndighedens afslag på genoptagelse af vurderingssager skal visiteres direkte til Skatteankestyrelsen.

Ved L 2021 2614 er i § 4 a, stk. 2, tilføjet efter »jf. § 33, stk. 1, 3 og 4,« en henvisning som følger: »og § 33 b,«.

Ejendomsvurderingssagerne efter ejendomsvurderingsloven er lovmæssigt udskudt flere gange frem til idag - og overgangsbestemmelsen er senest blevet justeret ved § 8, nr. 1, i lov nr. 2227 af 29. december 2020, således, at Skat­teankestyrelsen til og med den 31. december 2021 træffer afgørelse vedrøren­de klager over afslag på genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1, 3 og 4, så virkningstidspunktet for § 3, stk. 6, i lov nr. 1125 af 19. november 2019, og § 4 a, stk. 2, i skatteforvaltningsloven passer sammen. Ved § 8, nr. 2 og 3, i lov nr. 2227 af 29. december 2020 er overgangsbestem­melserne i § 3, stk. 6, 1. pkt., stk. 7, 9, 10 og 11, i lov nr. 1125 af 19. november 2019 præciseret, så overgangsbestemmelserne ikke alene omfatter de almindelige genoptagelsesregler efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1, 3 og 4, men også omfatter klager over afgørelser med afslag på genopta­gelse eller afskæring af genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33 b som indsat ved § 5, nr. 3, i lov nr. 1061 af 30. juni 2020. Som konsekvens af denne lapsus, er det fundet mest korrekt, at der i skatteforvaltningsloven § 4 a, stk. 2, indsættes en henvisning til § 33 b efter »jf. § 33, stk. 1, 3 og 4,«. Der er således ved L 2021 2614 tale om en præcisering, som ved en fejl ikke

blev indsat allerede i forbindelse med præciseringen af, at de nævnte over­gangsbestemmelser også omfatter klager over afgørelser med afslag på gen­optagelse eller afskæring af genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33 b. Skatteankestyrelsen kan efter sin saglige kompetence også fra virknings­tidspunktet for skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 2, fortsat skal træffe afgø­relse om afslag på genoptagelse eller afskæring af genoptagelse efter skatte­forvaltningslovens § 33 b.

[**(13)**](#bookmark18) Med ændringen gennemført ved L 2020 1061, er henvisningen i § 4 a, stk. 2, til § 20 b, stk. 3, udgået. Ændringen er en konsekvens af lovændringens § 5, nr. 2, hvorefter skatteforvaltningslovens § 20 b, stk. 2-5, tilsvarende er ophævet.

Ad L 2021 2614 se oven for ad note 2.

[**(14)**](#bookmark19) Ved L 2017 688 er indført skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 3, hvorefter Skatteankestyrelsen skal henvise klager vedrørende afslag på genoptagelse af en vurdering efter skatteforvaltningslovens § 33 og § 33 b til afgørelse i Landsskatteretten, hvis klagen i overvejende grad angår retlige spørgsmål, og hvis der ikke tidligere i domstolspraksis eller Landsskatteretspraksis er taget stilling til det pågældende lovfortolkningsspørgsmål, eller der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågældende lovfortolk­ningsspørgsmål. Skatteankestyrelsen vil skulle henvise klagen til afgørelse i Landsskatteretten, når klagen i overvejende grad angår et retligt spørgsmål, og den ene afde to nævnte betingelser samtidig er opfyldt. Bestemmelse har til formål at sikre, at sager, der i overvejende grad angår retlige spørgsmål, og opfylder den ene af de to opregnede betingelser, vil blive henvist til Landsskatteretten til afgørelse, uanset om der er tale om sager, deri udgangs­punktet skal afgøres af et vurderingsankenævn, eller sager, der i udgangspunk­tet skal afgøres af Skatteankestyrelsen.

*Definition af begrebet ”retlige spørgsmål” ?*

Ved retlige spørgsmål forstås klassiske lovfortolkningsspørgsmål. Det vil f.eks. sige spørgsmålet om, hvorvidt en given lovbestemmelse skal finde anvendelse eller ej. Ligeledes vil spørgsmålet om eventuelt samspil mellem flere forskellige lovbestemmelser være et retligt spørgsmål. Ved retlige spørgsmål forstås også f.eks. fastlæggelsen af relevante momenter knyttet til selve vurderingsnormen. Her er der ikke tale om spørgsmål om, hvorvidt en bestemmelse skal finde anvendelse eller ej, men derimod om hvordan bestem­melsen nærmere skal forstås og fortolkes i en given situation. Det kan eksem­pelvis være spørgsmålet om, hvorvidt et bestemt kriterium eller forhold skal inddrages i selve værdiskønnet. Retlige spørgsmål kan også dække over formelle problemstillinger. Det gør ingen forskel, om der er tale om fortolk­ning af et rent nationalt retsgrundlag eller fortolkning og anvendelse af inter­nationale retsgrundlag, herunder EU-ret. Det forhold, at klageren måtte gøre gældende, at der er tale om en principiel retlig sag, er ikke i sig selv udtryk for, at der foreligger et retligt spørgsmål, ligesom det vil være op til den henvisende myndighed at vurdere, om en nedlagt påstand har en sådan karak­ter og relevans for sagens afgørelse, at den kan begrunde henvisning til Landsskatteretten.

Ved betingelsen om, at der i praksis ikke tidligere er taget stilling til det på­gældende lovfortolkningsspørgsmål forstås, at domstolene eller Landsskatte­retten ikke tidligere har forholdt sig til og truffet afgørelse om spørgsmålet. Foreligger der således ikke en praksis fra Landsskatteretten i form af f.eks. en offentliggjort retningsgivende afgørelse eller et fast mønster af afgørelser fra Landsskatteretten, der tager stilling til det pågældende lovfortolknings­spørgsmål, er betingelsen opfyldt, og Skatteankestyrelsen må henvise klagen til afgørelse i Landsskatteretten. Findes der praksis, som tager stilling til det pågældende lovfortolkningsspørgsmål, er betingelsen ikke opfyldt, og Skat­teankestyrelsen skal ikke henvise klagen til afgørelse i Landsskatteretten, medmindre der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågæl­dende lovfortolkningsspørgsmål. Denne betingelse vil oftest omfatte det, som kan betegnes som de klassiske principielle sager. Den vil eksempelvis omfatte situationer, hvor sagen rejser spørgsmål vedrørende fortolkningen og anvendelsen af f.eks. international ret eller EU-ret, der ikke tidligere er taget stilling til.

Med en ny ejendomsvurderingslov og nye regler om f.eks. genoptagelse vil der i sagens natur ikke nødvendigvis være taget stilling til fortolkningen af denne lovgivning i udgangssituationen. Der vil således ikke på de punkter, hvor den nye lovgivning adskiller sig fra den hidtidige lovgivning, foreligge afgørelser vedrørende fortolkningen fra domstolenes eller Landsskatterettens side. Omvendt vil deri domstolenes og Landsskatterettens praksis vedrørende den tidligere lovgivning i mange tilfælde være taget stilling til sådanne for­tolkningsspørgsmål. Det er f.eks. tilfældet, når der er tale om punkter, hvor der ikke er tilsigtet en forskel mellem den nye og den hidtidige lovgivning. Alt andet lige må der derfor forventes at være et større antal klager, der op­fylder betingelsen, i tiden efter indførelsen af den nye lovgivning end senere hen. Det må forventes, at antallet af klager, der skal henvises til Landsskatte­retten, fordi der ikke tidligere er taget stilling til det pågældende lovfortolk­ningsspørgsmål, vil falde i takt med, at Landsskatteretten og domstolene har haft lejlighed til at afklare og fastlægge fortolkningen af den nye lovgivning på væsentlige områder.

Ved betingelsen om, at der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågældende lovfortolkningsspørgsmål forstås, at der enten er rejst beret­tiget tvivl om, hvorvidt den hidtidige fortolkning er korrekt, eller at Skattean­kestyrelsen i øvrigt har grund til at antage, at der bør foretages en fornyet prøvelse af det pågældende lovfortolkningsspørgsmål. Dette kan tænkes i situationer, hvor den hidtidige fortolkning i sig selv kan siges at give anled­ning til en berettiget tvivl, såvel somi situationer, hvor f.eks. samfundsudvik­lingen kan give anledning til samme berettigede tvivl eller ved kombinationer heraf. Klagerens subjektive oplevelse af klagen og sagen har ikke betydning i forhold til, om betingelserne for henvisning til Landsskatteretten er opfyldt. Det afgørende er derimod, om betingelserne ud fra en objektiv bedømmelse kan siges at være opfyldt. Der skal derfor ikke ske henvisning til Landsskat­teretten, blot fordi klageren i sin klage gør gældende, at der er tale om en principiel retlig sag – altså en klage, der primært angår et retligt spørgsmål, der ikke tidligere er taget stilling til.

Skatteankestyrelsen vil fortsat have kompetence til at behandle klager vedrø­rende retlige spørgsmål i det omfang, der tidligere er taget stilling til en pro­blemstilling af tilsvarende karakter, og hvor problemstillingen i øvrigt ikke giver anledning til særlig fortolkningstvivl, ligesom Skatteankestyrelsen i situationer, hvor der forelægges en række sammenlignelige sager af et indhold, der kan begrunde forelæggelse for Landsskatteretten, vil være berettiget til at udvælge én sag til forelæggelse for retten og berostille de øvrige sager med henblik på efterfølgende afgørelse ved Skatteankestyrelsen, når Lands­skatteretten har truffet afgørelse i denne.

Beslutning om henvisning beror på en konkret vurdering, der skal foretages af Skatteankestyrelsen, og træffes først ved sagens afgørelse (hvor Skattean­kestyrelsen ikke finder grundlag for at henvise sagen til Landsskatteretten), eller når Skatteankestyrelsen finder grundlag for at henvise sagen til Lands­skatteretten.

Efter § 4 a, stk. 3, sidste punktum kan Skatteankestyrelsen tillige henvise klager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6 til afgørelse i Landsskatteret­ten, hvis der foreligger **ganske særlige omstændigheder**. Bestemmelsen udgør en form for »sikkerhedsventil« og skal ifølge lovmotiverne have et særdeles begrænset anvendelsesområde. Der er derfor tale om en snæver opsamlingsbestemmelse i forhold til de øvrige regler om henvisning af sager til Landsskatteretten. Bestemmelsen er tænkt anvendt i helt specielle situa­tioner, hvor betingelserne for henvisning til Landsskatteretten, under henvis­ning til at klagen vedrører et retligt fortolkningsspørgsmål, der ikke er afklaret eller bør prøves på ny, ikke er opfyldt, men hvor Skatteankestyrelsen af andre grunde vurderer, at det er ønskeligt og nødvendigt, at Landsskatteretten træffer afgørelse i den pågældende sag. Det kan f.eks. være i situationer, hvor der skal tages stilling til relevante formelle problemstillinger i forhold til en afgørelses gyldighed, der ikke tidligere er prøvet ved Landsskatteretten eller domstolene.

Skatteankestyrelsen skal ved afgørelse af, om der er grundlag for at pålægge vurderingsmyndigheden at genoptage en vurdering, såvel som ved beslutning om eventuel henvisning, være bundet af formuleringen af klagen i forhold

til afgrænsningen af, hvilke ansættelser der er påklaget, og vil alene kunne tage stilling til, om der er grundlag for at genoptage den eller de ansættelser, der ifølge klagen skal genoptages, henholdsvis stilling til, om vurderingen heraf beror på en afklaring af retlige spørgsmål, der skal behandles af Landsskatteretten. Der henvises her også til forarbejderne til L 2017 654 om ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 2.

[**(15)**](#bookmark17) Efter § 4 a, stk. 5, bestemmes, at skatteministeren fastsætter nærmere regler for behandlingen af klager i skatteankeforvaltningen. Dette skal ses i sam­menhæng med, at skatteministeren har tilsvarende hjemmel til at fastsætte forretningsordener for skatte-, vurderings- og motorankenævnene samt Landsskatteretten. Bestemmelsen giver mulighed for at koordinere de nær­mere regler om sagsforberedelse og afgørelser m.v. i henholdsvis ankenæv­nene og Landsskatteretten samt i skatteankeforvaltningen. De gældende for­retningsordener for ankenævnene og Landsskatteretten indeholder regler for sekretariaternes virke, og der vil derfor også komme ændringer i de respektive forretningsordener for klagemyndighederne. Sekretariatsopgaverne overgår i det hele til skatteankeforvaltningen. Efter lovmotiverne vil reglerne tage udgangspunkt i de hidtil kendte og gældende regler for Landsskatterettens sekretariat, men vil dog kunne afvige fra dette, herunder når det er nødvendigt i forhold til sekretariatsbetjeningen af ankenævnene. Der er fastlagt en forret­ningsorden ved bekendtgørelse BKG 2013 1516, jf. § 4 a, stk. 5, men igen opdateret efter vedtagelse af LF 2019.23, jf. L 2019.1125. Den nugældende forretningsorden er BKG 2021 2372 om Skatteankestyrelsen med overskrif­terne Skatteankestyrelsens funktion og kompetence, Reglerne om sagsbehand­ling, klagens indgivelse, klagegebyr, sagsprioritering, visitering, sagsforbe­redelse, indstillinger i hhv. Landsskatteretssager og ankenævnssager, Skatte­ankestyrelsens afgørelser, syn og skøn, tilbagekaldelse, repræsentation, elektronisk kommunikation, offentlggørelse.

[**(16)**](#bookmark21) Med etableringen af en enhedsforvaltning reduceres den hierarkiske opbyg­ning af den statslige skatteforvaltning til to niveauer; nærmere bestemt til Told- og skatteforvaltningen (enhedsforvaltningen), som pr. 2018-07-01, jf. bkg 2018 804, består grundlæggende af7 styrelser og på den anden side består Skatteministeriet af det traditionelle departement, dvs. Skatteministeriets Departement under skatteministeren. Hermed begrænses tilsvarende den ulovregulerede mulighed for administrativt at klage over en underordnet forvaltningsmyndigheds afgørelser til en overordnet forvaltningsmyndighed. Klager over konkrete forvaltningsafgørelser skal afgøres i det lovregulerede klagesystem; det vil som udgangspunkt sige af skatte-, vurderings- eller motorankenævn og/eller af Landsskatteretten. Ved L 2013 649 er pr. 2014­01-01 oprettet en skatteankestyrelse/skatteankeforvaltningen, som selvstændigt varetager ankesekretariaterne for nævnene, herunder også for Landsskatteret­ten.

Skatteankenævn er kollegiale organer, hvis medlemmer er udnævnt af mini­steren eller den, som ministeren bemyndiger hertil. Udnævnelseskompetencen omfatter også, at der vælges en suppleant for hvert af medlemmerne, jf. SFL § 8.

Skatteankenævnene kan dog ikke påkende klager over Skatterådets afgørelser, jf. det organisatoriske hierarki, jf. SFL § 14, stk. 1, nr. 3.

Forretningsorden for skatteankenævn er senest udgivet ved bkg 2022 1041. Med (L23) som vedtaget ved L 2019 1125 er der sket en ret "radikal ændring fra tidligere" og med virkning fra klager indgivet den 1. juli 2020 eller senere, idet samspillet mellem SFL § 5, stk. 1, jf. stk. 2, medfører, at borgeren (fysiske person og dødsboer) ikke længere "frit kan vælge Landsskatteretten" da denne mulighed er fjernet med ændringsloven. Derfor skal sagerne som ud­gangspunkt forankres lokalt og via det traditionelle og stærke lægmandsele­ment, dvs. de kommunalt forankerede lægmænd - og sagerne skal afgøres af disse. Dog således, jf. stk. 2, sidste pkt., at følgende sager ikke kan afgøres af skatteankenævn, men skal i Landsskatteretten, dvs. sager efter kursgevin­stloven eller aktieavancebeskatningsloven eller en afgørelse om pligt til at svare skat til staten efter både dansk ret og overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, og omfang samt opgørelse af skat i forbindelse med de nævnte afgørelser om pligt til at svare skat. Derudover kan der ske

visitering af ankestyrelsen til Landsskatteretten alt efter det principielle i sa­gerne - men tanken er, at det i stedet for Landsskatteretten skal løses "lokalt" i de respektive skatteankenævn. Hvis borgeren ikke ønsker ankenævnsbehand­ling - da kan borgeren vælge at gå direkte til domstolene med sin afgørelse fra skatteankestyrelsen, jf. SFL § 48, stk. 1 og 2, jf. L 2019.1125 (LF 23). Skatteankenævnenes opdeling i kredse og antal medlemmer fremgår af bkg 2022 1042.

Skatteankenævnskredsene suppleres med 10 særlige medlemmer med skatte­faglig indsigt og relevant uddannelse, som er geografisk ubundne. Relevante institutioner og organisationer indstiller 8 personer. Skatteministeren udnæv­ner 2 personer uden indstilling.

Bestemmelsen i § 5 fastsætter skatteankenævnenes saglige kompetence for fysiske personer og dødsboer. I forhold til tidligere under skattestyrelsesloven rummer kompetencen for skatteankenævnet også gaveafgift. I SFL § 5 er opregnet de typer af afgørelser truffet af told- og skatteforvaltningen, som efter skatteankeforvaltningens visitering sendes til skatteankenævnet:

Efter nr. 1 kan skatteankenævn afgøre klager over forskudsregistrering af indkomst, jf. kildeskattelovens § 55 B.

Efter nr. 2 kan skatteankenævn afgøre klager over ansættelse af indkomstskat, herunder klager over gaveafgift og kirkeskat.

Efter nr. 3 kan skatteankenævn afgøre klager over bindende svar, men kun for så vidt skatteankenævnet i øvrigt har kompetence til at afgøre de sagstyper, som det bindende svar vedrører.

Efter nr. 4 kan skatteankenævn afgøre klager over underskud eller tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører. Regler om sådanne underskud eller tab findes i en række love om indkomstbeskatning samt i ejendomsavancebeskat­ningsloven.

Efter nr. 5 kan skatteankenævn påkende ansættelser af ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift. Bestemmelsen er ændret ved L 2023 679, hvorefter også ansættelser af grundskyld eller dækningsafgift er omfattet af bestemmelsen.

Efter nr. 6 kan skatteankenævn påkende beregning af passivposter efter bo­afgiftslovens § 13 a, dvs. passivposter, der opgøres i det omfang en efterle­vende ægtefælle, arving eller legatar indtræder i et dødsbos skattemæssige stilling efter dødsboskattelovens § 36 med hensyn til et aktiv, hvortil der er knyttet et eventuelt fremtidigt skattetilsvar, hvor der i boopgørelsen skal be­regnes en passivpost til udligning af skattetilsvaret. Passivposten fratrækkes ved opgørelsen af den afgiftspligtige arvebeholdning.

Efter nr. 7 kan skatteankenævn påkende beregning af passivposter ved familie­succession (generationskifter) efter kildeskattelovens § 33 D. Dvs. hvor en person efter § 33 C, stk. 1 og 12, eller aktieavancebeskatningslovens §§ 11 og 11 A indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til ak­tiver, der er overdraget til den pågældende som hel eller delvis gave, skal der tages hensyn hertil ved henholdsvis afgiftsberegningen og indkomstbeskat­ningen. I tilfælde, hvor der skal erlægges gaveafgift, skal der i tilknytning til aktiverne i gaveopgørelsen optages passivposter til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvar vedrørende disse aktiver. I tilfælde, hvor gaven skal indkomstbeskattes efter statsskattelovens § 4, litra c, nedsættes gavens værdi med et beløb svarende til en passivpost til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvar vedrørende disse aktiver. Passivposterne beregnes på grundlag af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste, som vil være fremkommet, hvis gavegiveren havde solgt aktivet på tidspunktet for dets overdragelse. Indtræder erhververen i overdragerens skattemæssige stilling i forhold til en fast ejendom, beregnes passivposten udelukkende på grundlag af den eller de gevinster, hvori der indtrædes.

Bestemmelsens nr. 8-9 er indsat som kompetenceområder efter ændringsfor­slag fremsat af skatteministeren 2005-05-30. Ændringsforslagene skyldes et sidste øjebliks harmonisering med Folketingets vedtagelse af forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, kursgevinstloven og skattestyrelsesloven (Udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta). Ved den nævnte lovs § 3, nr. 1, er kompetencen til at foretage ansættelse af omregnede anskaffelsessummer m.v. i forbindelse med regnskabsaflæggelse i fremmed

valuta placeret hos de kommunale skattemyndigheder, hvis den skattepligtige er en fysisk person eller et dødsbo. Herved opnås ifølge bestemmelsens mo­tiver, at der skabes sikkerhed for, at omregningerne er foretaget korrekt på et tidspunkt, hvor der er lettere adgang til at dokumentere forholdene, og at ansættelsen af de omregnede anskaffelsessummer m.v. kan påklages i det sædvanlige ligningsmæssige klagesystem. Efter skatteforvaltningsloven vil disse afgørelser i første instans blive truffet af skatteforvaltningen.

Endvidere er i bestemmelsens nr. 10 indsat hjemmel til at påkende afgørelser efter § 14 i lov om skattenedslag for seniorer, som blev indsat ved L 2008 531, jf. reglerne om »skattenedslag for seniorer« (lovforslag L 160 og 161). Efter § 13 i lov om skattenedslag for seniorer kan SKAT efter anmodning træffe afgørelse om, hvorvidt en person indtil videre og til og med det seneste indkomstår opfylder betingelserne i loven. Træffes en afgørelse efter § 13, vil skatteforvaltningen kunne ændre denne, hvis det efterfølgende viser sig, at den er forkert. En person, som ønsker at have sikkerhed for, at forvaltningen ikke ændrer sin afgørelse, hvis den senere viser sig at være forkert, kan derfor ønske at få stillingtagen i form af et bindende svar. Med nærværende kompe­tenceregel opnår personen også mulighed for at påklage et bindende svar om, hvorvidt skattenedslagsbetingelserne indtil videre er opfyldt, til skatte­ankenævnet. Endvidere opnås mulighed for påklage af bindende svar til nævnet. Efter § 13 i forslaget til lov om skattenedslag for seniorer kan skat­teforvaltningen efter anmodning træffe afgørelse om, hvorvidt en person indtil videre og til og med det seneste indkomstår opfylder betingelserne i lov om skattenedslag for seniorer. Det gælder dog ikke kravet om fuldtidsbe­skæftigelse efter lovens § 4. Har personen arbejdet i udlandet, forudsættes det, at personen fremlægger dokumentation for sin beskæftigelse i udlandet, jf. lovens § 6. Med L 2008 531 gøres det muligt for borgeren i stedet at kunne påklage afgørelsen til skatteankenævnet - nu via skatteankeforvaltnin- gens visitering mv.

Forudsætningen om påklage i det sædvanlige ligningsmæssige klagesystem opfyldes ved, at deri SFL § 5, stk. 1, er indsat nævnte hjemmelsbestemmelser til, at skatteankenævnene kan afgøre klager over disse ansættelser, når den skattepligtige er en fysisk person eller et dødsbo. Er den skattepligtige en juridisk person, følger det af SFL § 11, stk. 1, nr. 1, at afgørelsen alene kan påklages/visiteres til Landsskatteretten.

Der kan også, uden at det fremgår direkte af bestemmelsen, af skatteankenæv­net ske påkendelse af 1. instansens afslag på en genoptagelsesanmodning efter § 26 eller § 27 vedrørende de nævnte sagstyper. Dette er en forudsat hjemmel i strukturen i SFL.

Efter nr. 11 fremgår det, jf. L 2019 1125 (LF 23) at ankenævnenes kompe­tence er udvidet med et yderligere område, dvs. klage over skønsmæssige ansættelser af moms efter opkrævningslovens § 5, stk. 2. Skatteankenævnene skal kunne afgøre klager over Skatteforvaltningens afgørelser vedrørende fysiske personer og dødsboer om skønsmæssige ansættelser af moms efter opkrævningslovens § 5, stk. 2, således at momssagen lige såvel som ind­komstsagen, kan afgøres af skatteankenævnene. Det skal bemærkes, at uanset denne afgrænsning synes enkel at beskrive - så kommer der nu "momssubjekt" versus "skattesubjekter" ind i afgrænsningen samt "andre temaer" end den blotte skønsmæssige ansættelse. Det fremgår af lovmotiverne for det første, at sager, hvor der ud over en skønsmæssig forhøjelse af moms efter opkrævningslovens § 5, stk. 2, også er andre momsmæssige reguleringer, f.eks. nægtelse af momsfradrag m.v., vil fortsat skulle afgøres af Landsskat­teretten. Ændringen med skatteankenævnskompetence omfatter afgørelser efter opkrævningslovens § 5, stk. 2. Efter denne bestemmelse kan Skattefor­valtningen ansætte en virksomheds skyldige beløb skønsmæssigt, hvis stør­relsen af beløbet ikke kan opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber. Tilsvarende gælder, hvis en virksomhed har modtaget et for stort beløb som godtgørelse, og størrelsen af det beløb, som virksomheden derfor skal tilba­gebetale, ikke kan opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber. Sub­jektet for momsopkrævning er den selvstændigt erhvervsdrivende identificeret ved dennes cvr-nr. Det afgørende for, om en skønsmæssig ansættelse er omfattet af ankenævnsbehandlingen, vil være, at det er en fysisk person eller et dødsbo, jf. skatteforvaltningslovens § 5, stk. 1, 1. pkt., som driver virksom-

hed som selvstændigt erhvervsdrivende og ikke i selskabsform. Momssubjek­ter kan dog – ud over at være fysiske personer eller dødsboer – f.eks. være interessentskaber eller andre subjekter, der anses for skattemæssigt transpa­rente i forhold til indkomstskat. En skønsmæssig ansættelse af indkomstskat kan foretages over for f.eks. to eller flere interessenter (fysiske eller juridiske personer) som skattesubjekter, mens der kun foretages én skønsmæssig momsansættelse rettet mod selve interessentskabet som momssubjekt. I det tilfælde, hvor der er tale om interessentskaber, kommanditselskaber og lig­nende subjekter, vil en afgørelse om skønsmæssig ansættelse af moms dog alligeel ikke skulle behandles i skatteankenævnene, da der ikke er tale om en fysisk person som subjekt. Det forudsættes også med lovændringen L 2019 1125, at en klage over skønsmæssige ansættelser af indkomstskat og moms for fysiske personer og dødsboer hovedsageligt vil skulle behandles samlet i et skatteankenævn.

Et eksempel til illustration som fremgår af lovmotiverne er, at Skatteforvalt­ningen over for en fysisk person har truffet afgørelse om skønsmæssig ansæt­telse af indkomsten efter skattekontrollovens § 74, stk. 1, som følge af manglende oplysning om indkomsten, ligesom Skatteforvaltningen samtidig har truffet afgørelse om, at virksomhedens – i dette tilfælde den fysiske per­sons – momstilsvar ligeledes må ansættes skønsmæssigt efter opkrævnings­lovens § 5, stk. 2. Der klages over begge dele, og her vil udgangspunktet være, at både klagen over den skønsmæssige ansættelse af indkomstskat såvel som den skønsmæssige ansættelse af moms skal behandles og afgøres af et skatteankenævn.

Skatteankenævnet har endvidere kompetence til at behandle klager over forældres indkomstgrundlag efter SU-loven, jf. SU-lovens § 26, stk. 3.

Og endelig er det vigtigt at bemærke, at Skatteankenævnet ikke har kompe­tence til at give/påkende dispensationer efter EBL § 8, stk. 7.

[**(17)**](#bookmark25) Bestemmelsen er ændret ved L 2023 679, hvorefter også ansættelser af grundskyld eller dækningsafgift er omfattet af bestemmelsen.

Ændringen er en konsekvens af, at ansættelse og opkrævning af grundskyld og dækningsafgift fremover varetages af Skatteforvaltningen. Dermed er ansættelse af grundskyld og dækningsafgift omfattet af skatteankenævnenes saglige kompetence, såfremt en påklaget afgørelse vedrører en fysisk person eller et dødsbo. Sidstnævnte gælder dog ikke, hvis sagen visiteres til Lands­skatteretten af Skatteankestyrelsen, jf. § 35 b, stk. 4, jf. § 35 b, stk. 1, 2. eller

3. pkt., jf. § 5, stk. 2. At ansættelse og opkrævning af grundskyld og dæk­ningsafgift nu varetages af Skatteforvaltningen har envidere den betydning, at § 33, stk. 8, 3. og 4. pkt., om frister for behandling af sager om ekstraordi­nær genoptagelse eller foretagelse af en vurdering finder anvendelse i forhold til Skatteforvaltningens ansættelse af grundskyld og dækningsafgift.

[**(18)** Æ](#bookmark26)ndret ved L 2025 369 og indebærer, at værdiansættelsesspørgsmål fortsat skal behandles i det judicielle system.

[**(19)**](#bookmark29) Indsat ved L 2025 369. Klage over Skatteforvaltningens afgørelser om fordeling af arvebeholdningen mellem afgiftsgrundlaget for erhvervsvirksom­heder og den øvrige del af arvebeholdningen, og som ikke vedrører værdian­sættelse efter boafgiftslovens §§ 12 og 12 a, afgøres af skatteankenævnene.

[**(20)**](#bookmark30) Efter § 5, stk. 2, skal sager af de typer, der er omfattet af opremsningen i skatteforvaltningslovens § 5 stk. 1, af sager, der skal afgøres af skatteanke­nævnene, i stedet for afgøres af Landsskatteretten, hvis det følger af bestem­melser i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. eller 3. pkt. Efter disse bestemmelser skal sager, der ellers er af en type, som efter skatteforvaltnings­lovens § 5, stk. 1, skal afgøres af et skatteankenævn, i stedet for afgøres af Landsskatteretten, hvis de er af principiel karakter, eller de kan visiteres til Landsskatteretten som følge af, at de hænger sammen med en anden sag, som afgøres af Landsskatteretten. Dette gælder også efter ændringen, som kom ved L 2019 1125 med virkning fra 2020-07-01, men det nye og væsent­ligt ændrede fra og med 2020-07-01 er "fjernelse" af borgerens (fysiske personers) "fritvalgsmulighed" for Landsskatteretsbehandling. Fritvalgsord- ningen er med virkning for klager, der indgives til skatteankeforvaltningen 2020-07-01 og derefter, afskaffet. Det skal forstås derhen, at en klage over en skatteansættelse for en fysisk person eller dødsbo, der efter reglerne skal visiteres til et skatteankenævn, ikke længere af klageren kan vælges behandlet

af Landsskatteretten. Herefter skal skatteankenævn behandle alle fysiske personers sager medmindre de af skatteankeforvaltningen visiteres til Landsskatteretten.

Dog gælder med L 2019 1125 fra 2020-07-01 de lovbestemte undtagelser i § 5, stk. 2, sidste pkt., at en klage omfattet af stk. 1, nr. 2-4, ikke skal afgøres af skatteankenævnene, hvis klagen helt eller delvis vedrører en afgørelse truffet efter kursgevinstloven eller aktieavancebeskatningsloven eller en af­gørelse om pligt til at svare skat til staten efter både dansk ret og overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatte­unddragelse, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, og omfang samt opgørelse af skat i forbindelse med de nævnte afgørelser om pligt til at svare skat.

Klagesager om subjektiv skattepligt, kursgevinster og -tab samt aktieavancer og -tab for klager indgivet fra 2020-07-01 og fremefter skal altså alligevel afgøres af Landsskatteretten i stedet for et skatteankenævn, selvom klageren måtte være en fysisk person eller et dødsbo. Klagesager om subjektiv skat­tepligt for fysiske personer indeholder ofte komplekse problemstillinger vedrørende flere retsgrundlag, hvilket gør dem egnede til afgørelse i Lands­skatteretten. Som eksempel i lovmotiverne nævnes udfyldende fortolkning af reglerne i kildeskattelovens §§ 1 og 2 om skattepligt og §§ 48 E-F om forskerordningen samt lempelsesbestemmelser i f.eks. ligningslovens §§ 33 og 33 A og fortolkningen af indgåede dobbeltbeskatningsaftaler. Ligeledes er det antaget ved lovmotiverne, at klager over afgørelser truffet efter kurs­gevinstloven eller aktieavancebeskatningsloven er kendetegnet ved teknisk juridisk kompleksitet og samspil mellem forskellige bestemmelser i lovgiv­ningen om kapitalgevinstbeskatning, der gør dem ifølge lovmotivernes udsagn velegnede til afgørelse i Landsskatteretten. Som eksempel kan nævnes for­tolkningsspørgsmål om kvalificering af forskellige typer objekter i forhold til kapitalgevinstbeskatning.

Den tidligere gældende særlige remonstrationsordning ved visse klager over årsopgørelsen, som man indgav til 1. instansen, blev ved L 2013 649 ophævet med henblik på at indføre en generel regel for alle klager, hvorfor disse sager nu omfattes af det generelle princip i det nye klagesystem. For så vidt angår det nærmere indhold af bestemmelserne henvises til § 35 b, som medfører følgende "visitering", som skal foretages af skatteankestyrelsen:

Principielle sager - som visiteres af skatteankeforvaltningen - skal afgøres af Landsskatteretten, jf. SFL § 5, stk. 2, jf. § 35 b. En sag anses for at være principiel, hvis:

• klagen ville kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige

• klagen vedrører større økonomiske værdier

• klagen angår fortolkning af væsentlig betydning for ny lovgivning eller væsentlig fortolkning af lovgivning i øvrigt

• der i sagen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde

• klagen har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse

En klage kan ved visitiering afgøres af Landsskatteretten, hvis klagen udsprin­ger af samme forhold som en sag, der allerede verserer ved Landsskatteretten. *Eksempler:*

Hvis ægtefællerne var samlevende ved udløbet af det indkomstår, som klagen vedrører, og begge ægtefæller har påklaget deres sag, og den ene vælger, at Landsskatteretten skal behandle sagen, kan den anden ægtefælles sag også behandles af Landsskatteretten.

Hvis klageren er en fysisk person, og der er tale om en transaktion, som har såvel skattemæssige som momsmæssige konsekvenser, vil momsspørgsmålet (medmindre det er skønsmæssig momsansættelse efter opkrævningslovens § 5, stk. 2) skulle behandles af Landsskatteretten. Påklages tillige skattespørgs­målet og dette sker til skatteankenævnet, vil sagen kunne behandles af Landsskatteretten.

Klageren og et selskab, hvor en sag kan dreje sig om de skattemæssige kon­sekvenser for et selskab og en hovedaktionær af en transaktion mellem disse. Påklager selskabet sin skatteansættelse, vil sagen skulle afgøres af Landsskat­teretten. Hvis aktionæren tillige påklager sin skatteansættelse på det samme Copyright © Karnov Group Denmark A/S

punkt, kan sagen ligeledes behandles af Landsskatteretten - dog efter visitering fra skatteankeforvaltningen.

[**(21)**](#bookmark32) Skatteministeren bestemmer landets inddeling i vurderingsankenævnskredse og antallet af medlemmer af det enkelte vurderingsankenævn. Vurderingsan­kenævn er kollegiale organer, hvis medlemmer således er udnævnt af mini­steren eller den, som ministeren bemyndiger hertil.

Landet er opdelt i 15 vurderingsankenævnskredse, jf. bkg 2022 1042. Klage over en ejendomsvurdering mv. behandles af det vurderingsankenævn, i hvis kreds ejendommen er beliggende.

Forretningsorden for vurderingsankenævn er udstedt ved bkg 2021 2289.

Lovbestemmelsen i SFL § 6 regulerer vurderingsankenævnenes saglige kompetence. Vurderingsankenævnet afgør klager over SKATs afgørelser vedrørende:

• Lov om vurdering af fast ejendom (Vurderingsloven)

• EBL § 8, stk. 1, nr. 3 (Værdiforringelseserklæringerne)

• Ved L 2017 688 er det i skatteforvaltningslovens § 6, stk. 1, tilføjet, at

klager over afgørelser, der træffes efter den nye ejendomsvurderingslov, tillige skal afgøres af et vurderingsankenævn (Ejendomsvurderingsloven).

[**(22)**](#bookmark33) Efter L 2017 688 er grundprincippet, at alle vurderingsklager i fremtiden skal afgøres af et vurderingsankenævn. Det er dog efter § 6, stk. 2, muligt, at en klage omfattet af skatteforvaltningslovens § 6, stk. 1, i fremtiden skal afgøres af Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen, hvis klagen henvises til afgørelse i Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen efter skatteforvalt­ningslovens § 6 a eller § 6 b. Der er ingen mulighed for at klage direkte til Landsskatteretten. Der skal ske henvisning fra vurderingsankenævnet selv. Den ved L 2017 688 affattede formulering af § 6, stk. 2, er en konsekvens af, at det med indførelsen af nye bestemmelser i skatteforvaltningslovens §§ 6 a og 6 b således, at vurderingsankenævnet henviser visse klager omfattet af § 6, stk. 1, til afgørelse i Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen.

[**(23)**](#bookmark34) Med § 6 a ved L 2017 688 vil vurderingsankenævnene i fremtiden skulle henvise klager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6 som ændret ved lov­forslagets § 1, nr. 5, dvs. klager over afgørelse, truffet efter den gældende vurderingslov, klager over afgørelser, truffet efter ejendomsavancebeskat­ningslovens § 8, stk. 1, nr. 3, og klager over afgørelser, der er truffet efter ejendomsvurderingsloven, til afgørelse i Landsskatteretten, hvis klagen i overvejende grad angår retlige spørgsmål, og hvis der ikke tidligere hverken i domstols– eller Landsskatteretspraksis er taget stilling til det pågældende lovfortolkningsspørgsmål, eller der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågældende lovfortolkningsspørgsmål. Vurderingsankenævnet må henvise klagen til afgørelse i Landsskatteretten, når denne klage i overve­jende grad angår et retligt spørgsmål (jus), og den ene af de to yderligere nævnte betingelser samtidig er opfyldt.

Ved retlige spørgsmål – se i øvrigt ovenfor noten til § 4 a, stk. 3 - skal forstås klassiske lovfortolkningsspørgsmål. Det vil f.eks. sige spørgsmålet om, hvorvidt en given lovbestemmelse skal finde anvendelse eller ej. Ligeledes vil spørgsmålet om eventuelt samspil mellem flere forskellige lovbestemmel­ser være et retligt spørgsmål. Ved retlige spørgsmål forstås også f.eks. fast­læggelsen af relevante momenter knyttet til selve vurderingsnormen (saglige krav og afvejning). Her er der ikke tale om spørgsmål om, hvorvidt en be­stemmelse skal finde anvendelse eller ej, men derimod om, hvordan bestem­melsen nærmere skal forstås, udfyldes og fortolkes i en given situation. Det kan eksempelvis være spørgsmålet om, hvorvidt et bestemt kriterium eller forhold skal inddrages i selve værdiskønnet. Retlige spørgsmål kan også dække over formelle problemstillinger. Det gør ingen forskel, om der er tale om fortolkning af et rent nationalt retsgrundlag eller fortolkning og anvendelse af internationale retsgrundlag, herunder EU-ret. Det forhold, at klageren selv gør gældende, at der er tale om en principiel retlig sag, er ikke i sig selv udtryk for, at der foreligger et retligt spørgsmål, der skal forelægges Landsskatteret­ten, ligesom det vil være op til den henvisende myndighed at vurdere, om en nedlagt påstand har en sådan karakter og relevans for sagens afgørelse, at den kan begrunde forelæggelse for Landsskatteretten.

side 46

Ved betingelsen om, at der i praksis ikke tidligere er taget stilling til det på­gældende lovfortolkningsspørgsmål forstås, at Landsskatteretten eller dom­stolene ikke tidligere i praksis har forholdt sig til, og truffet afgørelse om, spørgsmålet. Foreligger der ikke en praksis fra domstolene eller Landsskat­teretten i form af f.eks. en offentliggjort retningsgivende afgørelse eller et fast mønster af afgørelser, der tager stilling til det pågældende lovfortolknings­spørgsmål, er betingelsen opfyldt, og vurderingsankenævnet må henvise klagen til afgørelse i Landsskatteretten. Alternativt kan der henvises sager om "lovfortolkningsspørgsmål", uanset der er en praksis, hvis det viser sig, at der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågældende lov­fortolkningsspørgsmål. Findes der en behørig praksis, er henvisningsbetin­gelsen ikke opfyldt, og vurderingsankenævnet skal ikke oversende klagen til afgørelse i Landsskatteretten. Denne betingelse vil oftest omfatte situation­er, som kan betegnes som de klassiske principielle sager.

Med ejendomsvurderingsloven, som er afløseren til vurderingsloven, vil der i sagens natur ikke kunne være taget stilling til fortolkningen, da dette er si­tuationen for en nyere lov. Der vil dog være praksis og fortolkningsspørgsmål fra den hidtidige vurderingslov, som videreføres. Der vil dog på de punkter, hvor den nye ejendomsvurderingslov adskiller sig fra den hidtidige lov om vurdering af landets faste ejendomme, ikke foreligge afgørelser vedrørende fortolkningen fra Landsskatteretten eller domstolene.

Der er videreførsel af hidtidig praksis, når der er tale om punkter, hvor der ikke er tilsigtet en forskel mellem den nye og den hidtidige vurderingslov. Dog må det antages, at der i en periode forventes at være et større antal klager, der opfylder henvisningsbetingelsen i tiden efter indførelsen af den nye ejendomsvurderingslov end senere hen. Det må forventes, at antallet af klager, der skal henvises til Landsskatteretten, fordi der ikke tidligere er taget stilling til det pågældende lovfortolkningsspørgsmål, vil falde i takt med, at Lands­skatteretten og domstolene har haft lejlighed til at afklare og fastlægge for­tolkningen på væsentlige områder.

Det er dog også klart, at hvor der er retlige grunde til at teste lovmæssigheden i forvaltningen, herunder de saglige krav samt prøvelse af legitimiteten i en praksis igen ved fornyet prøvelse, da vil der skulle henvisning til Landsskat­teretsbehandling.

Ved betingelsen om, at der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågældende lovfortolkningsspørgsmål, forstås, at der enten er rejst beret­tiget tvivl om, hvorvidt den hidtidige fortolkning er korrekt, eller at vurde­ringsankenævnet i øvrigt har grund til at antage, at der bør foretages en for­nyet prøvelse af det pågældende lovfortolkningsspørgsmål. Dette kan tænkes både i situationer, hvor den hidtidige fortolkning i sig selv kan siges at give anledning til en berettiget tvivl, såvel som i situationer, hvor f.eks. samfunds­udviklingen kan give anledning til samme berettigede tvivl eller ved kombi­nationer heraf. Endvidere vil betingelsen være opfyldt, hvis der mellem de respektive vurderingsankenævn og/eller vurderingsankenævnsformænd er opstået tvivl om forståelsen af den hidtidige fortolkning. Klagerens subjektive oplevelse af klagen og sagen har ikke i sig selv betydning i forhold til, om betingelserne for henvisning til Landsskatteretten er opfyldt. Det afgørende er derimod, om betingelserne, ud fra en objektiv bedømmelse, kan siges at være opfyldt.

Vurderingsankenævnene vil fortsat have kompetence til at behandle klager vedrørende retlige spørgsmål i det omfang, der tidligere er taget stilling til en problemstilling af tilsvarende karakter, og hvor problemstillingen i øvrigt ikke giver anledning til særlig fortolkningstvivl eller fornyet prøvelse af praksis, ligesom vurderingsankenævnene i situationer, hvor der forelægges en række sammenlignelige sager af et indhold, der kan begrunde forelæggelse for Landsskatteretten, vil være berettigede til at udvælge én sag til forelæg­gelse for retten og berostille de øvrige sager med henblik på efterfølgende afgørelse i vurderingsankenævnsregi, når Landsskatteretten har truffet afgø­relse i denne.

Beslutning om henvisning beror på en konkret vurdering, der skal foretages af vurderingsankenævnet og træffes endeligt ved sagens afgørelse (hvor vurderingsankenævnet ikke finder grundlag for at henvise sagen til Lands­skatteretten). Henvisning kan dog også ske under den forberedende sagsbe-

handling. Der vil kunne forekomme situationer, hvor flere af hinanden afhæn­gige eller uafhængige klagesager vil bero på afklaring af samme retlige spørgsmål, der ikke enten i tidligere domstolspraksis eller Landsskatterets­praksis er taget stilling til. I så fald vil vurderingsankenævnet kunne beslutte at henvise en eller flere af disse sager til Landsskatteretten til afgørelse med henblik på ramme for afgørelsen af de nævnte sager, mens de øvrige af de nævnte sager berostilles i ankenævnet med henblik på efterfølgende afgørelse i overensstemmelse med Landsskatterettens afgørelse i de udvalgte »fører/- pilotsager«. Henvises en eller flere sager, der er udvalgt til at blive afgjort forlods for derved at sætte retningen (rammen) for afgørelsen af en række andre sager med tilsvarende problemstillinger, til Landsskatteretten efter § 6 a, fordi der er tale om et retligt spørgsmål, der ikke tidligere er taget stilling til, vil øvrige sager om samme spørgsmål, når Landsskatteretten har truffet afgørelse, ikke længere opfylde betingelserne i § 6 a for henvisning. Disse øvrige sager vil derimod kunne afgøres af vurderingsankenævnene i overens­stemmelse med den af Landsskatteretten anlagte fortolkning. I den forbindelse vil det være muligt og hensigtsmæssigt, hvis vurderingsankenævnene bemyn­diger formanden til at træffe afgørelse i sådanne følgesager.

I § 6 a, stk. 1, sidste pkt. er indsat en "sikkerhedsventil" for en prøvelse i Landsskatteretten. Det betyder, at vurderingsankenævnet tillige kan henvise klager omfattet af SFL § 6 til afgørelse i Landsskatteretten, men kun hvis der foreligger "ganske særlige omstændigheder". Bestemmelsen skal ifølge lovmotiverne have et særdeles begrænset anvendelsesområde. Der er tale om en snæver opsamlingsbestemmelse i forhold til de øvrige regler om henvisning af sager til Landsskatteretten. Bestemmelsen er tænkt anvendt i helt specielle situationer, hvor betingelserne for henvisning til Landsskatteretten, fordi klagen vedrører et retligt fortolkningsspørgsmål, der ikke er afklaret eller bør prøves påny, ikke er opfyldt, men hvor vurderingsankenævnet af andre vægtige grunde vurderer, at det er ønskeligt eller nødvendigt, at Landsskatte­retten træffer afgørelse i den pågældende sag. Det kan f.eks. være i situationer, hvor der skal tages stilling til formelle problemstillinger i forhold til en afgø­relse i et vurderingsankenævn. F.eks. i den situation, at vurderingsankenævnet ikke kan anses for habilt til at træffe afgørelse, kan der ske henvisning til afgørelse i Landsskatteretten. Der kan dog også inddrages helt individuelle forhold i skønnet enten i forhold til borgerens retssikkerhed eller i forhold til hensynet til systemet (retshåndhævelseskriteriet), når blot der er tale om ganske særlige omstændigheder.

[**(24)**](#bookmark35) Formanden for vurderingsankenævnet eller en ansat i Skatteankestyrelsen, jf. en ny bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 10 a, stk. 2, kan på vegne af vurderingsankenævnet henvise en klage til Landsskatteretten efter § 6 a, stk. 1. Formanden for vurderingsankenævnet vil have kompetence til at tage stilling til, hvorvidt en vurderingssag indeholder elementer, som bevirker, at den skal henvises til Landsskatteretten. Henvisningen kan ske i forbindelse med det sagsforberedende arbejde. Beslutning om henvisning af en sag til Landsskatteretten vil dog i en del sager først blive truffet, når sagsbehandlin­gen af sagens materielle indhold er forholdsvis fremskreden – eventuelt i forbindelse med selve nævnsbehandlingen – idet det ikke sjældent først er på dette tidspunkt, at det konstateres, at betingelserne for henvisning til Landsskatteretten er klart opfyldt. Vurderingsankenævnene vil fortsat selv kunne henvise en sag til Landsskatteretten i forbindelse med behandlingen af den materielle sag. Det må dog i praksis forventes, at henvisning til Landsskatteretten oftest vil blive besluttet af formanden på et tidspunkt i løbet af sagsforberedelsen efter indstilling herom fra Skatteankestyrelsen som se­kretariat. Selve vurderingsankenævnet vil ligeledes kunne foretage denne henvisning, hvis det måtte vise sig aktuelt f.eks. på et senere tidspunkt i sagsforløbet.

[**(25)**](#bookmark22) Med den ved L 2017 688 indsatte bestemmelse i § 6 b, stk. 1, følger, at vurderingsankenævnet kan henvise klager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6. dvs. klager over afgørelse, truffet efter den hidtidige vurderingslov, klager over afgørelser, truffet efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 3, og klager over afgørelser, der er truffet efter den nye ejendoms­vurderingslov, til afgørelse i Skatteankestyrelsen (Skatteankeforvaltningen),

når klagen i overvejende grad angår en tvist om "datagrundlaget", dvs. de registrerede oplysninger, der er lagt til grund for den påklagede afgørelse. Der kan f.eks. være tale om sager, hvor der efter endt sagsbehandling i vur­deringsmyndigheden er uenighed mellem klageren og vurderingsmyndigheden om rigtigheden af oplysninger, der er registreret i BBR, plandataregistret eller andre registre, og som er lagt til grund for ejendomsvurderingen. Afgørelse om, hvorvidt oplysninger i de registre, som vurderingsmyndigheden anvender i forbindelse med ejendomsvurderingerne, er faktuelle og korrekte, forudsætter som udgangspunkt ikke særlige vurderingsfaglige kompetencer, og disse sager bør derfor blive behandlet i Skatteankestyrelsen.

Der er med bestemmelsen alene tale om en mulighed for at henvise sådanne "datagrundlagsklager" til afgørelse i Skatteankestyrelsen, og det forventes, at en række sager ikke nødvendigvis i helt overvejende grad kan siges blot at angå datagrundlaget, men snarere må forventes at være sager, der både rejser egentlige spørgsmål i forhold til såvel datagrundlaget som i forhold til selve afvejningen/udmålingen og dermed vurderingsskønnet, og at det derfor skal forblive til behandling i Vurderingsankenævnet. Dog vil vurderingsan­kenævnet altid kunne foretage høringer af andre myndigheder som led i sagsforberedelsen og som led i prøvelsen.

Afhængig af den nærmere karakter og det nærmere indhold af sådanne sager med denne kombination, kan det i visse tilfælde være mere simpelt og effek­tivt, hvis sådanne sager i det hele afgøres af vurderingsankenævnet. Det for­udsættes ifølge lovmotiverne, at der alene vil ske henvisning af sådanne kombinationssager til Skatteankestyrelsen, som indeholder et mere beskedent element vedrørende selve vurderingsskønnet. Der gælder i afgrænsningen af sådanne sager den naturlige forudsætning, at vurderingsfagligheden af selve vurderingsskønssagerne skal tilkomme vurderingsankenævnet, som er nævnets grundlæggende kompetence, eftersom Skatteankestyrelsen ikke besidder disse forudsætninger. Af den årsag skal der, i sager hvor dette er afgørende, ikke ske henvisning til Skatteankestyrelsen.

Skatteankestyrelsen tillægges med bestemmelsen samtidig selvstændig afgø­relseskompetence i de sager, som et vurderingsankenævn har henvist til af­gørelse, jf. § 6 b,

[**(26)**](#bookmark23) Med § 6 b, stk. 2, bestemmes, at formanden for vurderingsankenævnet eller en ansat i Skatteankestyrelsen efter skatteforvaltningslovens § 10 a, stk. 2, på vegne af vurderingsankenævnet kan henvise en klage til Skatteankestyrel­sen efter § 6 b, stk. 1. Formanden for vurderingsankenævnet vil have kompe­tence til at tage stilling til, hvorvidt en vurderingssag indeholder elementer, som bevirker, at den skal henvises til Skatteankestyrelsen. Henvisningen kan ske i forbindelse med det sagsforberedende arbejde. Beslutning om henvisning af en sag til Skatteankestyrelsen vil dog i en del sager først blive truffet, når sagsbehandlingen af sagens materielle indhold er forholdsvis fremskreden – eventuelt i forbindelse med selve nævnsbehandlingen – idet det ikke sjældent først er på dette tidspunkt, at det konstateres, at betingelserne for henvisning til Skatteankestyrelsen er opfyldt.

Vurderingsankenævnene vil fortsat selv kunne henvise en sag til Skatteanke­styrelsen i forbindelse med behandlingen af den materielle sag.

Selv om det forventes, at henvisning til Skatteankestyrelsen oftest vil blive besluttet af formanden på et tidspunkt i løbet af sagsforberedelsen efter indstilling herom fra Skatteankestyrelsen som sekretariat, vil selve vurderings­ankenævnet ligeledes kunne foretage denne henvisning, hvis det måtte vise sig aktuelt f.eks. på et senere tidspunkt i sagsforløbet.

[**(27)**](#bookmark24) Bestemmelsen regulerer motorankenævnenes saglige kompetence. Disse regler er ved L 2008 1341 overført fra registreringsafgiftslovens § 11. I for­hold til den tidligere § 11 i registreringsafgiftsloven er skatteforvaltningslo­vens § 7, nr. 2, udvidet med referencer til registreringsafgiftslovens § 4, stk.

7 , og § 5, stk. 8, og disse bestemmelser vedrører fastsættelse af værdien af brugte køretøjer og er indsat i registreringsafgiftsloven ved L 2008 265 om ændring af registreringsafgiftsloven, lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. og lov om afgift efter brændstofforbrug for visse personbiler (Justering af afgiftsberegningen for brugte biler, afgiftsfritagelse af brint- og elbiler og udvidelse af ordningen med registrerede virksomheder). Det er ved L 2008 1341 præciseret, at klager over afgørelser truffet efter disse bestemmelser

skal behandles af motorankenævnene ligesom klager over afgifter truffet efter registreringsafgiftslovens § 10, der også omhandler afgiftsfastsættelsen for brugte køretøjer.

Motorankenævnenes forretningsorden er givet ved bkg 2022 1043. Motoran­kenævnene og deres medlemstal fremgår af bkg 2022 1042.

Klage over en afgiftspligtig værdi m.v. af motorkøretøjer behandles af det motorankenævn, i hvis kreds klageren havde bopæl eller hjemsted på tids­punktet for indgivelsen af klagen. Havde klageren hverken bopæl eller hjemsted i Danmark på dette tidspunkt, behandles klagen af Motorankenævn Sydjylland-Fyn.

Hovedregel for den saglige kompetence findes i SFL § 7. Motorankenævnet afgør klager over told- og skatteforvaltningens (Motorstyrelsen) afgørelser vedrørende:

• Fastsættelse af den afgiftspligtige værdi af nye køretøjer efter REGAL § 9, stk. 4

• Fastsættelse af den afgiftspligtige værdi af brugte køretøjer efter REGAL

§ 4, stk. 6, § 5, stk. 7 og § 10

• Fastsættelse af godtgørelse efter REGAL § 7 b

• Afslag på anmodning om genoptagelse af afgørelser som nævnt i SFL §

7, nr. 1-3

• Bindende svar, hvis nævnet i øvrigt har kompetence til at træffe afgørelse

om spørgsmålet.

*Undtagelse 1 (Principielle sager)*

Principielle sager skal afgøres af Landsskatteretten. En sag anses for at være principiel, hvis et eller flere af følgende kriterier er opfyldt:

• klagen ville kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige.

• klagen vedrører større økonomiske værdier.

• klagen angår fortolkning af væsentlig betydning for ny lovgivning eller væsentlig fortolkning af lovgivning i øvrigt.

• der i sagen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde.

• klagen har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse.

• Visiteringem foretages af Skatteankestyrelsen.

Undtagelse 2

Klagen udspringer af samme forhold som en sag, der allerede verserer ved Landsskatteretten. En klage kan afgøres af Landsskatteretten, hvis klagen udspringer af samme forhold som en sag, der allerede verserer ved Landsskat­teretten. Visiteringen foretages af Skatteankestyrelsen, jf. SFL § 7, stk. 2.

[**(28)**](#bookmark27) Ved L 2021 2193 blev foretaget en "fejlretning", hvor § 7, stk. 1, nr. 2, blev ændret fra »§ 4, stk. 7, § 5, stk. 8« til: »§ 4, stk. 6, § 5, stk. 7«. Henvis­ningen, der var indsat var forkert. Ved L 2021 203 blev registreringsafgifts­lovens §§ 4 og 5 ændret, hvilket betød, at § 4, stk. 7, blev ændret til § 4, stk.

6, og § 5, stk. 8, blev ændret til § 5, stk. 7.

[**(29)**](#bookmark28) Efter stk. 2 skal sager, der er omfattet af opremsningen i skatteforvaltnings­lovens § 7, stk. 1, af sager, der skal afgøres af motorankenævnene, i stedet for afgøres af Landsskatteretten, hvis det følger af bestemmelserne i skatte­forvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. eller 3. pkt. Efter disse bestemmelser skal sager, der ellers er af en type, som efter skatteforvaltningslovens § 7, stk. 1, skal afgøres af et motorankenævn, i stedet for afgøres af Landsskatte­retten, hvis de er af principiel karakter, eller de kan visiteres til Landsskatte­retten, som følge af at de hænger sammen med en anden sag, som afgøres af Landsskatteretten. For så vidt angår det nærmere indhold af bestemmelserne i § 35 b henvises til bestemmelsen og noten dertil og noten ovenfor til § 7, stk. 1.

[**(30)**](#bookmark31) Som følge af L 2017 688 er der udstedt bekendtgørelse, som ændrer tidli­gere inddelinger. Kredsinddelingen og antal medlemmer i de enkelte vurde­ringsankenævn, skatteankenævn og motorankenævn, reguleres ved bekendt­gørelse, jf. senest bkg 2022 1042. For så vidt angår hvilke kommuner, der har indstillingsret, vil det for vurderingsankenævnene fremadrettet kun gælde for den halvdel af vurderingsankenævnsmedlemmerne, der skal udnævnes efter indstilling fra kommunalbestyrelsen. Det er med 2017-ophævelsen af

skatteforvaltningslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., at de fælles skatte- og vurderings­ankenævn, der dækker såvel skatte- som vurderingsankenævnenes arbejds­områder, er opløst, jf. den forhenværende bkg 2019 1361 (nu bkg 2022 1042). Af bilag 1-4 til bkg 2022 1042 fremgår indstillingsorgan/myndighed af valg/beskikkelse af medlemmerne via Skatteministeren.

Den stedlige kompetence for det enkelte skatteankenævn er som hovedregel fastsat således, at klage skal indgives til det nævn, i hvis kreds klageren havde bopæl

ved udløbet af det behandlede indkomstår,

på dødstidspunktet i sager vedrørende dødsboer eller på fraflytningstidspunktet i sager om skattepligt.

Som konsekvens af den ændrede vurderingsankenævnsstruktur, med klar opprioritering af vurderingsfaglige kompetencer, skal halvdelen af vurderings­ankenævnsmedlemmerne udnævnes på baggrund af vurderingsfaglige kom­petencer og lokalkendskab efter indstilling fra Finans Danmark og Dansk Ejendomsmæglerforening. Kommunalbestyrelsen skal i forbindelse med indstillingen af den anden halvdel af vurderingsankenævnsmedlemmerne lægge vægt på, at medlemmerne har kendskab til ejendomsvurdering.

Klage over en ejendomsvurdering mv. behandles af det vurderingsankenævn, i hvis kreds ejendommen er beliggende.

Klage over en afgiftspligtig værdi m.v. af motorkøretøjer behandles af det motorankenævn, i hvis kreds klageren havde bopæl eller hjemsted på det tidspunkt, hvor den påklagede afgørelse blev truffet. Har klageren ikke bopæl eller hjemsted i Danmark, behandles klagen af Motorankenævn Sydjylland- Fyn.

Bestemmelsen i § 8, stk. 2 om nævnenes funktionsperiode placeres foran bestemmelserne om udnævnelse. Funktionsperioden skal være på 4 år begyn­dende den 1. juli i de år, hvor en ny kommunal valgperiode begynder. Mini­steren har bemyndiget direktøren for Told- og skatteforvaltningen til at:

foretage udnævnelse af medlemmer og suppleanter til skatte-, vurderings- og motorankenævn

meddele udtræden af ankenævn

imødekomme anmodninger om udtræden af ankenævn meddele orlov fra nævnsarbejde.

Baggrunden for bemyndigelsen til at foretage udnævnelser er, at det ikke længere findes nødvendigt, at det er ministeren personligt, der meddeler de indstillede personer beslutningen om udnævnelse, idet kommunalbestyrelsens indstilling normalt vil være afgørende for, hvem der udnævnes. Om udnæv­nelser for den ordinære funktionsperiode blev det i bemærkningerne til be­stemmelsen anført, at der påtænktes anvendt en procedure, hvorefter skatte­ministeren godkender en navneliste over medlemmer og suppleanter i de enkelte nævn udarbejdet af Ankecentret, hvorefter chefen for Ankecentret bemyndiges til at tilskrive nævnsmedlemmerne og suppleanterne om udnæv­nelsen. Direktøren for Skatteankestyrelsen er dog ikke bemyndiget til at kunne tilbagekalde udnævnelse af nævnsmedlemmer og suppleanter. Nævnets medlemmer udnævnes efter indstilling fra kommunalbestyrelserne i de kommuner, som skatteankenævnet omfatter. Alene personer, der er valgbare til kommunalbestyrelsen, kan indstilles. Indstillingen foretages efter forhold­stalsvalg. Under særlige omstændigheder kan direktøren for Skatteankesty­relsen undlade at udnævne en indstillet person. Årsagerne til at undlade at udnævne kan være manglende indgivelse af selvangivelse eller manglende overholdelse af afdragsordning om restancer - dog må der generelt også kunne henses til valgbarhedsnævnets praksis, som med de konkrete enkeltsa­ger vil kunne vise, hvornår man er valgbar og ikke-valgbar.

Bemyndigelsen til at fordele pladserne i et skatteankenævn blandt kommu­nerne i kredsen findes i stk. 1, således at fordelingen af pladserne fremover kommer til at fremgå af kredsinddelingsbekendtgørelsen. Kommunalbesty­relserne skal fremover kun indstille én kandidat til hver plads som medlem af ankenævnet og én kandidat til pladsen som suppleant for denne, dvs. at der skal ske parvis indstilling. Herefter er det som altovervejende hovedregel disse to personer, der udnævnes til henholdsvis medlem og suppleant. Kom­munestyrelseslovens § 25, stk. 1, skal finde tilsvarende anvendelse ved

indstillingen. Kommunestyrelseslovens § 25 handler om tilfælde, hvor kommunalbestyrelsen skal vælge to eller flere medlemmer til udvalg m.v., og foreskriver da, at valget skal ske ved et forholdstalsvalg efter den d'Hondtske metode, som er beskrevet i kommunestyrelseslovens § 24. Disse principper skal også gælde ved indstilling af kandidater til skatte- og vurde­ringsankenævn, selv om der her kun er tale om en indstillingsret og ikke om en ret til at vælge et ankenævnsmedlem. Det er nyt, at skatteministeren under særlige omstændigheder skal kunne undlade at udnævne en indstillet person og i så fald kan anmode kommunalbestyrelsen om at indstille en anden person. Baggrunden herfor er den praksis, hvor skatteministeren hidtil ikke har ud­nævnt personer til medlemskab af skatteankenævnene, som ikke har selvan­givet for årene før udnævnelsen, samt personer, der har indgået en afdrags­ordning med skatteforvaltningen om afvikling af restancer til det offentlige, men som har misligholdt afdragsordningen. Denne praksis er hermed nu lovhjemlet som konsekvens af, at kommunalbestyrelsen fremover kun skal indstille én person til hver plads som medlem og én person til hver plads som suppleant. Reglen gælder nu for alle ankenævn. Kommunalbestyrelserne vil ikke blive underrettet om, hvad det konkret er for forhold, der begrunder, at en indstillet person ikke kan udnævnes. Den tidligere gældende afsluttende betingelse om, at indstillingen skal være ledsaget af en angivelse af den indstilledes kvalifikationer, er ikke videreført i det nye regelsæt.

Ved L 2019 1125 (Lovforslag L 23) er indsat nyt 6. pkt. i stk. 3, som gælder for skatteankenævn. Det er indført, at lægmandselementet i skatteankenæv­nene suppleres med personer med egentlig skattefaglig indsigt og relevant uddannelse, f.eks. juridisk kandidateksamen, cand.merc.aud. eller lignende, således at nævnene som helhed får en styrket skattefaglighed. De særlige medlemmer er geografisk ubundne og kan fungere som medlem i alle skatte­ankenævn, og de er derfor ikke bundet til et bestemt skatteankenævn. Skatte­ministeren udnævner herefter otte af de særlige medlemmer efter indstilling fra relevante institutioner og organisationer på skatteområdet på baggrund af skattefaglige kompetencer og erfaring med skattespørgsmål. To udnævnes af skatteministeren uden indstilling. Skatteministeren vil fastsætte nærmere regler om de særlige medlemmer i medfør af skatteforvaltningslovens § 10, stk. 5. Sådanne regler ernu fastsat i forretningsordenen for Skatteankenævn, jf. bkg 2022 1041 med § 2, stk. 3-5 og § 9. Motivet bag denne regulering om "særlige medlemmer" er et ønske om styrkelse af fagligheden i skatteanke­nævnene. Disse særlige medlemmer - hvor der kun kan deltage en i et anke­nævns møder eller i besluttende led - skal kun deltage i afgørelsessager, og ikke i andre møder, men deltager og fungerer her på samme måde som faste medlemmer. Direktøren for skatteankestyrelsen, eller den som direktøren bemyndiger dertil, fastsætter retningslinier for hvilket medlem, der skal del­tage i et ankenævnsmøde eller i et besluttende led. Disse generelle retnings­linier skal tage hensyn til, at de særlige medlemmer så vidt muligt deltager i møder i ligeligt omfang.

Ved L 2017 688 er indsat nyt § 8, stk. 4 i relation til vurderingsankenævn. Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, udnævner medlemmer af vurderingsankenævn.

Ministeren har bemyndiget direktøren for Skatteankestyrelsen til at foretage udnævnelse af medlemmer og suppleanter til skatte-, vurderings- og motorankenævn

meddele udtræden af ankenævn

imødekomme anmodninger om udtræden af ankenævn meddele orlov fra nævnsarbejde.

Med § 8, stk. 4, 2. og 3. pkt., følger det nu, at den ene halvdel af medlemmerne udnævnes efter indstilling fra kommunalbestyrelsen, og at indstillingen skal ske under anvendelse af den metode, der er beskrevet i § 25 i lov om kommu­nernes styrelse.Kommunalbestyrelsen skal dog i forbindelse med indstillingen lægge vægt på, at medlemmerne har kendskab til ejendomsvurdering. Dette kendskab til ejendomsvurdering kan både være af teoretisk og praktisk karak­ter. Det kan f.eks. bestå i en uddannelse med en vis relevans for ejendoms­vurdering og/eller praktisk erfaring med ejendomsvurdering.

Den metode, der er beskrevet i § 25 i lov om kommunernes styrelse skal finde anvendelse ved kommunalbestyrelsens indstilling, jf. også de hidtil

gældende regler for indstilling til både skatteankenævn og vurderingsanke­nævn, jf. skatteforvaltningslovens § 8, stk. 3. § 25 i lov om kommunernes styrelse regulerer kommunalbestyrelsens valg af to eller flere medlemmer til udvalg, kommissioner, bestyrelser og lignende. Den beskrevne metode skal imidlertid anvendes, når det skal besluttes, hvem i den relevante kreds af personer, der har kendskab til ejendomsvurdering, der skal indstilles udpeget. Med affattelsen af skatteforvaltningslovens § 8, stk. 4, 4. pkt., følger det, at af den anden halvdel af medlemmerne udnævnes halvdelen heraf på baggrund af vurderingsfaglige kompetencer og lokalkendskab efter indstilling fra Finans Danmark og halvdelen på baggrund af vurderingsfaglige kompetencer og lokalkendskab efter indstilling fra Dansk Ejendomsmæglerforening. Organi­sationerne skal ved indstillingen sikre sig, at de indstillede personer med vurderingsfaglige kompetencer tillige har relevant lokalkendskab. Ved vur­deringsfaglige kompetencer forstås egentlige teoretiske og praktiske kompe­tencer vedrørende værdifastsættelse af fast ejendom. Det vil sige kompetencer, der kvalificerer de pågældende som egentlig sagkyndige i relation til vurdering af fast ejendom. Med affattelsen af skatteforvaltningslovens § 8, stk. 4, 5. pkt., følger, at kommunalbestyrelsen, Finans Danmark og Dansk Ejendoms­mæglerforening kun kan indstille personer, der er valgbare til en kommunal­bestyrelse her i landet. Skatteministeren kan under særlige omstændigheder undlade at udnævne en indstillet person og anmode kommunalbestyrelsen eller organisationerne om at indstille en anden person. Baggrunden herfor er efter bemærkningerne til L 2008 1341 den praksis, der er beskrevet i afsnit 3.1.3.2 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget, hvorefter skattemini­steren ikke hidtil havde udnævnt personer til skatteankenævnene, som ikke havde selvangivet årene før udnævnelsen, samt personer, der havde indgået en afdragsordning med told- og skatteforvaltningen om afvikling af restancer til det offentlige, men som havde misligholdt afdragsordningen. Den beskrev­ne praksis blev lovhjemlet som en konsekvens af, at kommunalbestyrelsen fremover alene skulle indstille én person til hver plads som medlem og én person til hver plads som suppleant, og reglen skulle gælde for alle ankenævn. Det fremgår af bemærkningerne, at kommunalbestyrelserne ikke underrettes om, hvad det konkret er for forhold, der begrunder, at en indstillet person ikke kan udnævnes.

Ved indstilling og udnævnelse af ankenævnsmedlemmerne bør der samtidig henses til behovet for at sikre, at medlemmerne, der indstilles, i øvrigt i bred forstand er almindeligt habile til at bestride hvervet. I den forbindelse forud­sættes det, at medlemmerne kan deltage i arbejdet under de givne forhold, hvilket blandt andet vil kræve, at medlemmerne kan anvende de digitale løsninger, herunder digitale løsninger i forhold til votering, som ikke mindst i lyset af det forventede store antal klager er centralt for arbejdet med at af­gøre klagerne.

Ved L 2019 1125 er 7. punktum indsat i stk. 4 med en hensigtserklæring om, at indstillingerne til skatteankenævnene generelt skal afspejle et repræsentativt udsnit af befolkningen. Ved bestemmelsen sikres, at det skal indgå som et element i vurderingen af hvilke medlemmer, der skal indstilles til skatteanke­nævnene, at den samlede medlemssammensætning skal være tilstrækkelig repræsentativ. Indstillingerne skal forholde sig til bl.a. køn, alder og etnicitet. I stk. 5 findes motorankenævnenes indstillings- og udnævnelsesregler. Be­stemmelsen er tilpasset det forhold, at det fremover er skatteministeren, der bestemmer antallet af medlemmer i de enkelte motorankenævn. Stk. 4, 1. pkt., er reelt en videreførelse af tidligere registreringsafgiftslovens § 12, stk. 2, 2. pkt. Stk. 4, 2.-4. pkt., er dels en videreførelse af tidligere registrerings­afgiftslovens § 12, stk. 3, 1. og 2. pkt., dels en ny bestemmelse om, at det eller de øvrige medlemmer af motorankenævnet fremover skal udnævnes af ministeren efter indstilling fra bilbranchens forhandlerorganisationer.

Stk. 5, 5. og 7. pkt., er indført ved L 2008 1341. Organisationerne skal ikke længere indstille to personer til hver plads som medlem og to personer til hver plads som suppleant i motorankenævnet. Fremover skal der alene indstilles én person til hver plads som medlem og én person til hver plads som suppleant. Herefter er det som altovervejende hovedregel disse to perso­ner, der udnævnes til henholdsvis medlem og suppleant, jf. dog 8. pkt. Dette svarer til, hvad der gælder ved indstilling til pladser i skatteankenævn. Moto-

rankenævnsmedlemmer skal ligesom de øvrige ankenævnsmedlemmer være valgbare til en kommunalbestyrelse.

Der indsættes en afsluttende bestemmelse som 8. pkt. om, at ministeren under særlige omstændigheder kan undlade at udnævne et medlem. Bestemmelsen svarer til den afsluttende bestemmelse i stk. 3 og vil blive administreret lige­som denne. Efter stk. 5, skal de personer, som skatteministeren agter at ud­nævne, som udgangspunkt være forpligtede til at tage imod udnævnelsen. Det betyder, at der er er tale om »borgerligt ombud«. Der opregnes dog i stk. 6 en række grunde til, at personer, der er valgbare, alligevel kan frasige sig hvervet. Disse fritagelsesgrunde svarer til, hvad der gælder for kommunalbe­styrelsesmedlemmer efter den kommunale valglovs §§ 5 og 92.

[**(31)**](#bookmark41) Ved L 2019 1125 er indsat stk. 7, som skal sikre den "brede og repræsen­tative" sammensætning. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 8, stk. 7 medfører, at skatteministeren får mulighed for at undlade at udnævne de indstillede personer og anmode om, at der foretages en ny indstilling, hvis de indstillede personer ikke i tilstrækkelig grad udgør et repræsentativt udsnit af befolkningen. Skatteministeren foretager en samlet skønsmæssig vurdering af indstillingerne til de enkelte ankenævn for at understøtte, at den enkelte indstilling i tilstrækkelig grad er repræsentativ. Der er ikke tilsigtet en udvi­delse af skatteministerens hidtidige adgang til under særlige omstændigheder at undlade at udnævne en konkret indstillet person, da bestemmelsen retter sig mod indstillingen som helhed. Skatteministeren skal ved vurderingen af indstillingerne som helhed inddrage hensynet til en repræsentativ sammen­sætning af ankenævnene, herunder en alders- og kønsfordeling, der udgør et repræsentativt udsnit af befolkningen. Skatteministeren tager ved vurderingen højde for, at der ikke med sikkerhed kan opnås en sådan spredning i alle an­kenævnene, ligesom der ikke med sikkerhed kan opnås den samme spredning på tværs af ankenævnstyperne.

[**(32)**](#bookmark42) Nævnene er alle kollegiale organer, hvis medlemmer er udnævnt af mini­steren eller den, som ministeren bemyndiger hertil. Reglerne om udtræden af et ankenævn er samlet i lovbestemmelsen i § 9. Bestemmelsen er indsat i skatteforvaltningsloven ved L 2008 1341. Bestemmelsen omhandler udtræden af et ankenævn. Stk. 1 omhandler udtræden uden anmodning i tilfælde af, at et medlem mister sin valgbarhed eller udebliver fra nævnets møder. Stk. 2 omhandler udtræden og orlov efter anmodning og med tilladelse fra skatte­ministeren. Stk. 3 er indsat ved L 2017 688 og stk. 3 1.-3 pkt. gælder ikke vurderingsankenævn, men efter stk. 4 skal et medlem af vurderingsankenævn, der udtræder efter stk. 1 eller 2, erstattes.

*Oversigt over bestemmelsen i § 9:*

• Et medlem skal udtræde, hvis det mister sin valgbarhed, jf. § 9, stk. 1.

• Et medlen skal udtræde ved fravær i en sammenhængende periode på

mindst 6 måneder - dog medmindre skatteministeren har meddelt den pågældende orlov, jf. § 9, stk. 1.

• Et medlem kan udtræde af nævnet, hvis den pågældende på grund af helbredstilstand, varetagelse af andet offentligt hverv, forretninger eller lignende har rimelig grund til at ønske sig fritaget, jf. § 9, stk. 2.

• Et medlem kan meddeles orlov i en periode på op til 12 måneder, jf. § 9, stk. 2.

• Når et medlem udtræder af nævnet eller meddeles orlov indtræder supple­anten i nævnet, jf. § 9, stk. 3.

• særligt for vurderingsankenævn se § 9 stk. 4.

• ministerbeføjelse til under ganske særlige tilfælde at tilbagekalde en ud­nævnelse, jf. § 9, stk. 5.

Skatteministeren har med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 8 delegeret bemyndigelse til at foretage udnævnelse af medlemmer og suppleanter til ankenævnene til direktøren for Skatteankestyrelsen. Skatteministeren har også i praksis delegeret sin bemyndigelse i skatteforvaltningslovens § 9, stk. 2, til at imødekomme anmodninger om udtræden af ankenævn og anmodnin­ger om afholdelse af orlov til direktøren for Skatteankestyrelsen. Det sker på baggrund af forvaltningsrettens princip om ekstern delegation til under­ordnede statslige myndigheder, og som det mindre i det mere inden for be­myndigelsen til at foretage udnævnelse af medlemmer og suppleanter.

Det er med L 2020 2227 lovfæstet i § 9, stk. 2, at skatteministeren skal kunne delegere sin bemyndigelse til efter anmodning at tillade et medlem af et an­kenævn at udtræde, hvis medlemmet på grund af sin helbredstilstand, vareta­gelse af andet offentligt hverv, forretninger eller lignende har rimelig grund til at ønske sig fritaget for hvervet. Det fremgår nu direkte af ordlyden, at skatteministeren skal kunne delegere sin bemyndigelse til efter anmodning at meddele et medlem orlov i en periode på op til 12 måneder regnet fra meddelelsen af orlov. Denne lovmæssige præcisering sikrer, at skatteministe­rens delegationsbeføjelse vedrørende medlemmer af ankenævn samlet fremstår ensartet, og svarer til samme delegationsbeføjelse, der fremgår af skatteforvaltningslovens § 8, stk. 3-5, vedrørende udnævnelse af medlemmer til ankenævn.

Om udnævnelser for den ordinære funktionsperiode blev i lovmotiverne an­ført, at der påtænktes anvendt en procedure, hvorefter skatteministeren god­kender en navneliste over medlemmer og suppleanter i de enkelte nævn ud­arbejdet af Skatteforvaltningens Ankecenter, hvorefter chefen for Ankecentret bemyndiges til at tilskrive nævnsmedlemmerne og suppleanterne om udnæv­nelsen. Skatteministeren kan under ganske særlige omstændigheder tilbage­kalde udnævnelsen af et medlem, jf. § 9, stk. 5, men denne bemyndigelse er dog ikke delegeret til direktøren for Skatteankestyrelsen.

Orlovsreglerne blev indført med L 2008 1341. Der kan ikke meddeles orlov ud over 12 måneder, hvilket betyder, at et medlem, der efter udløbet af de 12 måneder ikke kan genindtage sin plads i nævnet, må udtræde.

Ved L 2017 688 er indsat nyt stk. 4 ad vurderingsankenævn og ændret lidt i stk. 3. Med skatteforvaltningslovens § 9, stk. 3, følger det, nu at stk. 3, 1-3. pkt., ikke skal gælde for vurderingsankenævn, og dette er en konsekvens af, at der ikke længere skal udnævnes suppleanter til vurderingsankenævn. Med § 9, stk. 4, gælder det i stedet, at skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, når et medlem udtræder af nævnet eller meddeles orlov, så udnævner et nyt medlem til vurderingsankenævnet for den resterende del af den igangværende funktionsperiode henholdsvis orlovsperiode. Udnævnel­sen sker på baggrund af indstilling fra kommunalbestyrelsen, Finans Danmark eller Dansk Ejendomsmæglerforening, afhængigt af hvem af disse der har indstillet det medlem, der udtræder af nævnet eller meddeles orlov. Ved indstillingen og udnævnelsen finder skatteforvaltningslovens § 8, stk. 4 og

6, tilsvarende anvendelse.

Reglen i stk. 3 og 4 har alene til formål at lovfæste, at der i tilfælde, hvor et medlem af et ankenævn for en periode eller varigt træder ud af nævnet, ud- nævnes et andet medlem til at varetage det pågældende medlems opgaver i den periode, hvor medlemmet ikke selv kan udføre disse.

Skatteforvaltningslovens § 9, stk. 1, hvorefter et medlem, der helt mister sin valgbarhed, skal udtræde af det pågældende ankenævn, og et medlem, der har været fraværende fra nævnets møder i en sammenhængende periode på over 6 måneder, og som ikke er meddelt orlov skal udtræde af nævnet, gælder fortsat også for medlemmer af vurderingsankenævn.

I stk. 5 ved L 2008 1341 er indsat en bestemmelse, hvorefter ministeren under ganske særlige omstændigheder kan tilbagekalde udnævnelsen af et medlem eller en suppleant. Af lovmotiverne fremgår, at der kan forekomme tilfælde, hvor det vil være berettiget at afvise at udnævne et indstillet medlem på grund af den pågældendes personlige eller økonomiske forhold på det tidspunkt, hvor udnævnelse er aktuel. Tilsvarende forhold kan også tænkes at opstå under funktionsperioden og kan da i særlige situationer være uforenelige med fortsat medlemskab. Det er i ordlyden af § 9, stk. 4, sammenholdt med § 8, stk. 4, sidste pkt., angivet, at forholdene skal være mere graverende for at bringe et eksisterende medlemskab til ophør end for at afslå udnævnelse. Foruden tilfælde, hvor udnævnelse ikke ville være sket, dersom forholdet havde foreligget på det aktuelle tidspunkt, kan imidlertid også tænkes tilfælde, hvor det er den udnævntes adfærd på eller i umiddelbar forbindelse med møderne i ankenævnene, der gør fortsat medlemskab uønskværdigt. Her gælder også, at der skal være tale om såkaldt »ganske særlige omstændighe­der«, for at ministeren kan bringe medlemskabet til ophør. Denne bestemmelse ligger alene hos ministeren og er ikke delegeret.

[**(33)**](#bookmark36) Reglerne om ankenævnenes beslutningsdygtighed og almene virke blev med L 2008 1341 samlet i § 10. Ved L 2017 688 blev § 10 a dog indsat sin lex specialis vedrørende ændring af vurderingsorganisationen. Ved L 2017 688 og med skatteforvaltningslovens § 10 a, stk. 1, følger at formandsposten for vurderingsankenævnene skal varetages af et geografisk ubundet vurde­ringsankenævns-formandskab, der består af en ledende vurderingsankenævns­formand og et antal øvrige vurderingsankenævnsformænd, som skattemini­steren ansætter efter indstilling fra Skatteankestyrelsen. Dette adskiller sig fra skatteankenævn og motorankenævn som følger reguleringen i § 10. Helt som tidligere vælges en formand og en eller to næstformænd blandt nævnets medlemmer. For motorankenævnenes vedkommende er der indført adgang til at vælge en næstformand. **I stk. 2** fastsættes regler om ankenævns beslutningsdygtighed. Et ankenævn er beslutningsdygtigt, hvis mindst halv­delen af nævnets medlemmer eller deres stedfortrædere deltager i afgørelsen. Det gælder alle tre nævn. Det er et supplerende krav, at formanden eller en næstformand deltager i afgørelsen. I motorankenævn, hvor der efter gældende regler ikke er en næstformand, er formandens deltagelse således et absolut gyldighedskrav. For motorankenævnenes vedkommende er det tilføjet, at nævnet også er beslutningsdygtigt i tilfælde af formandens forfald. I så fald kræves næstformandens tilstedeværelse. **I stk. 3** fastsættes, at alle ankenævn kan beslutte at opdele sig i besluttende led bestående af mindst tre medlem­mer, hvoraf en skal være formand eller næstformand. **Efter stk. 4**, gælder, at et ankenævnsmedlem, der er uenig i en afgørelse, kan få sine indvendinger ført til protokol og en kopi indsendt til Skatterådet. Sekretariatsbetjeningen foretages af skatteankeforvaltningen, jf. SFL § 4 a, stk. 2.

[**(34)**](#bookmark37) Forretningsorden for skatteankenævn fremgår af bkg 2022 1041, forret­ningsorden for motorankenævn fremgår af bkg 2022 1043, forretningsorden for vurderingsankenævn fremgår af bkg 2021 2289.

Skatteankestyrelsens forretningsorden er givet ved bkg 2021 2372.

[**(35)**](#bookmark38) Vederlæggelse fremgår af bl.a. bkg 2022 1041. Se også bkg 2021 2289 for vurderingsankenævn, samt bkg 2022 1043 med bilag 1 for motoranke­nævn.

[**(36)** N](#bookmark39)y vurderingsankenævnsstruktur er indført med L 2017 688, og den hidti­dige vurderingsankenævnsstruktur, herunder reglerne om klagebehandling af vurderingssager mv. Loven havde ikrafttrædelse den 1. januar 2018, og lovens § 1, nr. 2-20 og 36-66 vedrørende vurderingsankenævnenes sammen­sætning, klagebehandling mv., men finder dog ikke anvendelse for klager og anmodninger om genoptagelse, der afgøres før den 1. januar 2019, jf. dog stk. 5. For sådanne klager og anmodninger om genoptagelse finder de hidtil gældende regler anvendelse.

Ved L 2017 688 og med skatteforvaltningslovens § 10 a, stk. 1, følger at formandsposten for vurderingsankenævnene skal varetages af et geografisk ubundet vurderingsankenævnsformandskab, der består af en ledende vurde­ringsankenævnsformand og et antal øvrige vurderingsankenævnsformænd, som skatteministeren ansætter efter indstilling fra Skatteankestyrelsen. Vur- deringsankenævnsformændene skal have vurderingsfaglig indsigt, dvs. de skal have indsigt i principperne for vurdering af fast ejendom tillige med en vis praktisk erfaring med ejendomsvurdering. Indsigten kræver ikke nødven­digvis en formel uddannelse af relevans for ejendomsvurdering. Den vurde­ringsfaglige indsigt kan i stedet være erhvervet gennem praktisk arbejde med ejendomsvurdering. Formændene vil samtidig skulle besidde den fornødne indsigt i grundlæggende principper om konkret og korrekt retsanvendelse, herunder i forhold til proces, sagsbehandling, afgørelse, vejledning og høring m.v. En sådan indsigt er nødvendig, da formændene skal være i besiddelse af fornødne kompetencer til at varetage mødeledelse i vurderingsankenævne­ne, herunder foretage henvisninger til de rette afgørelsesmyndigheder, samt være øverste faglige ansvarlige i relation til vurderingsankenævnenes virke og afgørelser.

Den ledende vurderingsankenævnsformand og de øvrige vurderingsanke- nævnsformænd vil sammen skulle drøfte, koordinere og fastlægge praksis for forskellige spørgsmål. Vurderingsankenævnsformandsskabet vil således fungere som et praksisudvalg, der med bistand fra sekretariatet gør det muligt at fremme ensartetheden af afgørelser og beslutninger på tværs af vurderings-

ankenævnskredse og sagstyper. Det drejer sig f.eks. om at ensarte praksis om henvisning til afgørelsesmyndigheder, ensarte forslag til sagstyper, der kan delegeres til afgørelse hos formænd, og ensarte praksis vedrørende gen­optagelse af egne afgørelser. I den forbindelse vil løbende drøftelse og koor­dinering med Landsskatterettens retsformænd vedrørende henvisning af sager til Landsskatteretten også være en funktion for vurderingsankenævnsformands­skabet. Da vurderingsankenævnsformændene ikke vil være geografisk bundne, men i stedet kan tænkes i en vis grad at være specialiseret inden for sagstyper på samme måde som sekretariatet, så vil formandskabet som tværgående forum udgøre et vigtigt led i at fremme ensartede afgørelser og håndtering af sager på tværs af sagstyper og landsdele.

Formandskabet forventes under ledelse af den ledende vurderingsankenævns­formand også i samarbejde med sekretariatet at medvirke til at understøtte en ensartet, effektiv og smidig sagsbehandling og sagsafvikling. Under hen­syntagen til den meget store forventede antal klager er det afgørende, at for­mandskabet i tæt samarbejde med sekretariatet medvirker til at tilrettelægge en sådan effektiv sagsbehandling. Det forudsættes, at vurderingsankenævns­formandsskabet indgår i et samarbejde med sekretariatet med henblik på at muliggøre, at sekretariatet kan fastlægge arbejdsgange og procedurer for sa­gerne, som ikke blot understøtter ensartede afgørelser og beslutninger, men også effektiv og smidig sagsbehandling og afgørelse. Retten til at afgive indstilling til ministeren, for så vidt angår udnævnelse af vurderingsanke- nævnsformænd, forudsættes alene at tilkomme Skatteankestyrelsens direktør.

[**(37)**](#bookmark40) Af skatteforvaltningslovens § 10 a, stk. 2, følger det, at den ledende vurde­ringsankenævnsformand efter indstilling fra Skatteankestyrelsen kan bestem­me, at ansatte i skatteankestyrelsen skal deltage i afgørelsen af en klage. I sådanne tilfælde skal den pågældende have samme beføjelser til at votere og afgøre sager som en ankenævnsformand. Bestemmelsen har til formål at skabe mulighed for, at den ledende vurderingsankenævnsformand i lighed med hvad Landsskatterettens ledende retsformand kan gøre efter indstilling fra Skatteankestyrelsen, dvs. de kan udpege embedsmænd i Skatteankestyrel­sen til at deltage i afgørelse af klagesager i formandskabets sted. Henset til den store forventede mængde vurderingsklager og behovet for fleksibilitet i afslutningen af disse sager, er der ikke, for så vidt angår vurderingssager, indlagt en begrænsning i form af, at formandskabet skal deltage i afgørelsen af alle sager, der ikke afgøres i enighed, hvilket er en forudsætning for, at en landsskatteretssag kan afgøres med en embedsmand som voterende.

[**(38)**](#bookmark43) Med skatteforvaltningslovens § 10 a, stk. 3, følger det, at for at et vurde­ringsankenævn kan træffe en afgørelse, skal formanden eller en ansat i Skatteankestyrelsen, jf. stk. 2, og mindst to medlemmer deltage i afgørelsen, jf. dog stk. 4 og 5. I tilfælde af stemmelighed er formandens eller den ansattes, jf. stk. 2, stemme afgørende, jf. igen det ovenfor anførte om, at der ikke skal stilles krav om enighed mellem alle deltagerne i afgørelsen, heller ikke når en ansat i Skatteankestyrelsen deltager i afgørelsen i formandskabets sted. Dette udgangspunkt modificeres dog af de samtidig indførte regler om, at vurderingsankenævnsformanden (eller en ansat i Skatteankestyrelsen, der er bemyndiget dertil, jf. § 10 a, stk. 2) skal kunne afgøre visse sager uden delta­gelse af ordinære nævnsmedlemmer, jf. nedenfor.

Vurderingsankenævnene tænkes derfor opdelt i voteringsgrupper på samme måde som i Landsskatteretten. Opdelingen vil kunne indbefatte, at ankenæv­nene opdeles i voteringsgrupper på mere end to medlemmer, hvorved situa­tionen med stemmelighed kan opstå, idet det i praksis ofte vil være nødven­digt, at der til møder opereres med en voteringsgruppe på mere end to med­lemmer for at sikre beslutningsdygtigheden i tilfælde af afbud fra medlemmer. Opdelingen tænkes også at indbefatte voteringsgrupper med eksempelvis kun lægmænd eller sagkyndige eller en kombination heraf. Den tænkte opde­ling minder om opdelingen af Landsskatteretten, hvor der f.eks. findes såkald­te juridiske og almindelige voteringsgrupper. Den nærmere regulering af opdelingen i voteringsgrupper m.v. vil blive fastsat i forretningsordenen for vurderingsankenævn, som forventes udstedt i 2020.

[**(39)**](#bookmark44) Med skatteforvaltningslovens § 10 a, stk. 4, er det bestemt, at uanset stk.

3 afgør formanden for vurderingsankenævnet eller en ansat i Skatteankesty­relsen, jf. stk. 2, anmodninger om genoptagelse af en påkendt vurderingsan-

kenævnssag, jf. skatteforvaltningslovens § 35 g. Det indebærer, at kompeten­cen til at beslutte, om en sag, hvor der tidligere er truffet afgørelse af et vur­deringsankenævn, kan genoptages, tillægges formanden for vurderingsanke­nævnet. Træffer formanden for vurderingsankenævnet afgørelse om, at sagen skal genoptages, vil sagen herefter undergå sædvanlig nævnsbehandling i vurderingsankenævnet, herunder behandling af, om sagen bør henvises til afgørelse i Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen.

Før L 2017 688 blev beslutning om genoptagelse truffet af selve vurderings­ankenævnet, hvilket indebar, at beslutningen om genoptagelse skulle undergå sædvanlig nævnsbehandling. Formålet med ændringen, jf. nu bestemmelsen i stk. 4 er bl.a. at forenkle og effektivisere sagsbehandlingen af de klager, hvor der alene skal tages stilling til, hvorvidt en sag kan genoptages eller ej. Med bestemmelsen skabes der en sammenhæng til reglerne for afgørelse om genoptagelse af landsskatteretssager generelt.

[**(40)**](#bookmark45) Med § 10 a, stk. 5, følger det, at uanset stk. 3 skal klager omfattet af skat­teforvaltningslovens § 6, stk. 1, afgøres af formanden for vurderingsankenæv­net eller en ansat i Skatteankestyrelsen, jf. stk. 2, hvis vurderingsankenævnet bemyndiger den pågældende hertil. Vurderingsankenævnet vil med hjemmel i denne bestemmelse f.eks. kunne bemyndige vurderingsankenævnsformanden eller en ansat i Skatteankestyrelsen, til at afgøre sager, der har været berostillet af ankenævnet med henblik på afklaring af retlige spørgsmål, når det relevante retlige spørgsmål så er blevet afgjort af Landsskatteretten. Bestemmelsen indebærer, at en beslutningsdygtig del af vurderingsankenævnet (en voterings­gruppe) kan bemyndige formanden for ankenævnet til at træffe afgørelse i vurderingsankenævnssager på vegne af vurderingsankenævnet.

Bemyndigelsen kan både gives for en konkret sag, og mere generelt for be­stemte typer af sager. Bemyndigelsen kan f.eks. tænkes anvendt, hvis klagen vedrører forhold, hvor der foreligger en lang, klar og fast praksis, og hvor der ikke i øvrigt foreligger særlige omstændigheder. Bemyndigelsen kan desuden tænkes anvendt ved »følge-og konsekvenssager«, der vedrører samme problemstilling, som er afgjort af vurderingsankenævnet i en anden sag. F.eks. den situation, hvor et helt kvarter klager med nogenlunde samme argumentation. I så fald er der ingen rimelig grund til, at alle sagerne forelæg­ges nævnsmedlemmerne til votering. Nævnet kan tage principiel stilling til det gennemgående tema i sagerne i én sag (en førersag), hvorefter formanden (eller en hertil bemyndiget embedsmand i Skatteankestyrelsen, jf. § 10 a, stk. 2) kan træffe afgørelse i de andre sager (følgesagerne) ud fra de af nævnet fastlagte principper. Bemyndigelsen kan imidlertid også tænkes anvendt ved andre typer af sager, hvor det vurderes hensigtsmæssigt, at formanden (eller en hertil bemyndiget embedsmand i Skatteankestyrelsen, jf. § 10 a, stk. 2) træffer afgørelse på vegne af nævnet.

[**(41)**](#bookmark46) Den tidligere forretningsorden er bkg 2013 1515 som er fælles for anke- nævnen. Dog med affattelsen af § 10 a, stk. 6, følger det, at skatteministeren fastsætter en selvstændig forretningsorden for vurderingsankenævnene, her­under regler for vederlæggelse af vurderingsankenævnenes medlemmer, jf. det ovenfor anførte.

Da reglerne for vurderingsankenævnene med L 2017 688 nu adskiller sig væsentligt fra de øvrige ankenævn, vil deri 2020 blive udstedt en selvstændig forretningsorden for vurderingsankenævnene, herunder regler for vederlæg­gelse af vurderingsankenævnsmedlemmer. Reglerne for vurderingsankenæv­nenes organisering samt behandling og afgørelse af vurderingsankenævnssager justeres, så de i videst muligt omfang svarer til de regler, der gælder for Landsskatteretten. Det vil bl.a. blive reguleret i forretningsordenen, at vurde­ringsankenævnene får mulighed for at træffe afgørelse på grundlag af enten skriftlig eller mundtlig votering i voteringsgrupper med henblik på at skabe mere effektive sagsprocesser. Forretningsordenen for vurderingsankenævnene vil dog give de ordinære vurderingsankenævnsmedlemmer mulighed for at anmode om, at en konkret sag behandles ved et møde i den relevante vote­ringsgruppe. Det må dog forventes, at den ledende vurderingsankenævnsfor­mand som øverste ansvarlige for ankenævnene vil være indstillet på at imø­dekomme sådanne anmodninger, medmindre særlige forhold taler imod. Der vil desuden i forretningsordenen i lyset af den forventede meget store mængde klager blive fastsat en regel om mulighed for overførsel af sager

mellem vurderingsankenævn, hvis der måtte vise sig at opstå væsentlig skævhed i belastningen af de enkelte vurderingsankenævn. Forretningsordenen for vurderingsankenævn vil tillige regulere aflønningen af de ordinære vur­deringsankenævnsmedlemmer. Vederlæggelsen forventes fastsat med ud­gangspunkt i aflønningen af Landsskatterettens ordinære retsmedlemmer. De ordinære medlemmer af Landsskatteretten modtager efter gældende regler årligt et grundbeløb på 62.700 kr. (afrundet grundbeløb pr. 1. oktober 1997), hvilket svarer til 84.800 kr. (2017). Det præcise niveau vil blive endeligt fastsat i forretningsordenen og fastsættes i øvrigt for en funktionsperiode ad gangen.

[**(42)**](#bookmark48) Bestemmelsen afgrænser Landsskatterettens saglige kompetence. Lands­skatteretten er organisatorisk placeret som en del af Skatteministeriets kon­cern, men er uafhængig i sin sagsbehandling. Landsskatteretten kan ikke ved tjenestebefaling pålægges at træffe en bestemt afgørelse i en konkret sag. Landsskatteretten er et uafhængigt og domstolslignende nævn, men er uanset navnet en forvaltningsmyndighed og altså ikke en domstol. SFL § 11 er en delvis videreførelse af tidligere skattestyrelseslovs § 20 og § 23.

Bestemmelsen i § 11 er ændret en del ved L 2013 649 om ny klagestruktur, hvorved der fra og med 2014-01-01 alene gælder et etleds klagesystem. Landsskatteretten påkender ikke længere ankenævnenes afgørelser som anden klageinstans, og derfor er de tidligere bestemmelser herom ophævet, dvs. ophævelse ved L 2013 649 af skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 3-5. Landsskatteretten skal ikke kunne træffe afgørelse i sager, når klagen afgøres afet skatte-, vurderings- eller motorankenævn eller af skatteankeforvaltningen, jf. visiteringsprincippet, og det medfører følgende:

• Er der tale om en sag af de sagstyper, som efter skatteforvaltningslovens § 5, stk. 1, § 6, stk. 1, og § 7, stk. 1, skal behandles af et ankenævn, vil Landsskatteretten alene kunne behandle sagen, hvis den efter bestemmel­serne i § 35 b, stk. 1, 2. eller 3. pkt., skal behandles af Landsskatteretten, herunder visitering af sagen til Landsskatteretten fra skatteankestyrelsen.

• Ved L 2019 1125 er der i SFL § 5, stk. 2 med virkning pr. 1. juli 2020 ophævet adgangen til "borgerens frie valg", dvs. fra 1. juli 2020 kan fysi­ske personer ikke længere vælge, at deres klage skal behandles i Lands­skatteretten. Der er med L 2019 1125 fastlagt skatteankenævnsbehandling for fysiske personer, dog lovmæssigt undtaget for følgende sager, som så alligevel behandles i Landsskatteretten, dvs. en sag for en fysisk person afgøres dog alligevel ikke af skatteankenævnene, hvis klagen helt eller delvis vedrører 1) en afgørelse truffet efter kursgevinstloven 2) en afgø­relse truffet efter aktieavancebeskatningsloven 3) en afgørelse om subjek­tiv skattepligt, dvs. pligt til at svare skat til staten efter både dansk ret samt efter dobbeltbeskatningsaftaler, overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, samt sager om omfang/opgørelse af skat i forbindelse med de nævnte afgørelser om skattepligt.

• Er der tale om en sag af de sagstyper, som efter regler udstedt i medfør af den foreslåede § 35 b, stk. 3, 1. pkt., skal behandles af skatteankefor- valtningen, skal sagen kun behandles af Landsskatteretten, hvis den er af principiel karakter, og den kan behandles af Landsskatteretten, hvis den hænger sammen med en anden sag, der allerede verserer ved eller samtidigt visiteres til Landskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3, 2. pkt.

• Landsskatteretten træffer derfor grundlæggende afgørelse i alle sager, som hverken er omfattet af ankenævnenes eller skatteankeforvaltningens kompe­tence. Det vil sige sager om selskabsbeskatning, told, moms eller afgifter, bevillings- og dispensationssager og inddrivelsessager, der frem til 2014-01­01 og som hidtil alene kunne påklages administrativt til Landsskatteretten, og som i øvrigt i Landsskatteretten ikke tidligere behandledes som såkaldte »kontorsager«.

Landsskatteretten afgør endvidere sager, som er afgjort af Skatterådet, og som Skatteministeren inden for 1 måned efter rådsafgørelsens datering ind­bringer for Landsskatteretten. Dette gælder sagen indeholder EU-retlige spørgsmål, som Skatteministeren ønsker klagebehandlet i Landsskatteretten og dermed efterprøvet, jf. SFL § 40, stk. 1, og i disse sager bliver parten anset

for »klager« i relation til partsrettigheder mv., jf. de almindelige regler om klagebehandling mv.

Landsskatteretten kan alene behandle klager over egentlige afgørelser, men ikke anden/faktisk forvaltningsvirksomhed. I SKM 2014 358B fandtes Landsskatterettens afvisning af en klage over SKATs indhentelse af en erklæ­ring om gældsanerkendelse for berettiget. I SKM2014.4.LSR måtte en klage afvises, idet der var tale om en klage over lønindeholdelse til dækning af gæld vedrørende gebyr i forbindelse med en billetrestance ikke var omfattet af Landsskatterettens saglige kompetence, men skulle indbringes for Foged­retten.

Ved L 2017 688 ændredes § 11, stk. 2, og Landsskatteretten tillægges kom­petence til at træffe afgørelse i de sager, som et vurderingsankenævn eller Skatteankestyrelsen har henvist til afgørelse i Landsskatteretten, jf. nye be­stemmelser i skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 3, og § 6 a, stk. 1, jf. æn­dringslovens § 1, nr. 4 og 7. Ved skatteforvaltningslovens § 6 a, stk. 1, følger, at vurderingsankenævnet henviser klager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6 til afgørelse i Landsskatteretten, når klagen i overvejende grad angår retlige spørgsmål, og der i praksis ikke tidligere er taget stilling til det pågæl­dende lovfortolkningsspørgsmål, eller der er grundlag for at foretage en for­nyet prøvelse af det pågældende lovfortolkningsspørgsmål.

Vurderingsankenævnet kan tillige henvise klager omfattet af lovens § 6 til afgørelse i Landsskatteretten, hvis der foreligger ganske særlige omstændig­heder, og med skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 3, følger det, at Skattean­kestyrelsen henviser klager vedrørende vurderingsmyndighedens afslag på genoptagelse til afgørelse i Landsskatteretten, når klagen i overvejende grad angår retlige spørgsmål, og der i domspraksis og Landsskatteretspraksis ikke tidligere er taget stilling til det pågældende lovfortolkningsspørgsmål, eller der er grundlag for at foretage en fornyet prøvelse af det pågældende lovfor­tolkningsspørgsmål.

Skatteankestyrelsen kan tillige henvise klager omfattet af § 6 til afgørelse i Landsskatteretten, hvis der foreligger ganske særlige omstændigheder. Dette er alt sammen en konsekvens af den ændrede kompetencefordeling på vurde­ringsområdet, hvorefter alene klagesager, deri overvejende grad angår retlige spørgsmål, der indebærer afklaring af spørgsmål om lovfortolkning, vil skulle behandles af Landsskatteretten via henvisning.

*Genoptagelse af egne afgørelser:*

Landsskatteretten kan ikke ex officio genoptage en sag. Genoptagelse af Landsskatterettens egen sag - skal ske efter begæring fra klageren. Landsskat­teretten kan dog på egen foranledning genoptage med henblik på "simpel berigtigelse", dvs. hvis formålet med genoptagelsen alene er at berigtige egentlige åbenlyse skrive- eller regnefejl, jf. fx. SKM2017.107 ØLR. Bliver Landsskatteretten i øvrigt opmærksom på, at det har truffet en materielt forkert afgørelse, kan Landsskatteretten ikke ex officio genoptage sagen. Er der tale om et ønske om ændring til gunst for klager, bør Landsskatteretten dog ud fra en almindelig vejledningsforpligtelse foreslå klager at anmode om genop­tagelse. En genoptagelse af rettens egen kendelse kræver efter skatteforvalt­ningslovens § 35 g, stk. 1, at der af klageren/parten fremlægges oplysninger for Landsskatteretten, som ikke tidligere har været fremme under sagen, og det skønnes, at de nye oplysninger kunne have medført et væsentligt andet udfald af sagen, hvis oplysningerne havde foreligget tidligere.

[**(43)**](#bookmark51) Bestemmelsen regulerer Landsskatterettens sammensætning og er en delvis videreførelse af skattestyrelseslovens § 20, stk. 2-4. § 12 indeholder de for­melle regler om det kollegiale klagenævn benævnt Landsskatteretten: sam­mensætning, udnævnelsesregler, funktionsperiode m.v. Bestemmelsen er senest ændret ved L 2023 679, hvor antallet af ordinære medlemmer blev ændret fra 30 til 34, som følge af Landsskatterettens behov for tilførsel af yderligere kapacitet.

Landsskatteretten er et kollegialt organ (domstolslignende klagenævn), der består af

• en ledende retsformand

• et antal øvrige retsformænd

• 34 ordinære medlemmer

• 4 særligt motorsagkyndige medlemmer.

Retsformændene skal alle have juridisk embedseksamen (cand. jur.). 11 af de 34 ordinære medlemmer vælges af Folketinget, mens de resterende 23 medlemmer udnævnes af skatteministeren. Funktionsperioden for de 34 or­dinære medlemmer og for de fire særligt motorsagkyndige medlemmer er på 6 år.

Ifølge stk. 3 og 4 består retten - ud over af embedsmænd - således af et antal retsmedlemmer, der enten er valgt af Folketinget eller udnævnt af skattemi­nisteren, jf. ovenfor.

Ved L 2013 649 blev retspræsidentembedet nedlagt og erstattet af»en ledende retsformand«. Dette var i lovmotiverne begrundet med, at den nye skattean- keforvaltning skulle varetage al sekretariatsbetjeningen af Landsskatteretten, hvorfor denne rolle blev overtaget af direktøren for skatteankeforvaltningen. Den ledende retsformand vil ud over at skulle fungere som retsformand skulle løse en række koordinerende opgaver og lignende, svarende til nogle af de opgaver, som hidtil er udført af retspræsidenten, såsom:

• at stå for fordelingen af sagerne i Landsskatteretten,

• efter indstilling fra skatteankeforvaltningen at udpege de ansatte i skatte- ankeforvaltningen, som kan deltage i Landsskatteretten som retsformænd, • efter inddragelse af skatteankeforvaltningen at fastsætte regler for, hvilke sager der skal behandles af Landsskatteretten, og hvilke der skal behandles af skatteankeforvaltningen som kontorsager,

• at kunne bemyndige kontorchefer i skatteankeforvaltningen til i visse sager at træffe visse afgørelser på Landsskatterettens vegne, som f.eks. til at træffe afgørelse om afvisning af en klage eller afgørelse om genop­tagelse efter § 13, stk. 3, i skatteforvaltningsloven, og

• andre lignende opgaver, som tildeles vedkommende i forretningsordenen for Landsskatteretten.

Skatteministeren udnævner retsformændene samt 23 øvrige retsmedlemmer. Den ledende retsformand og retsformændene skal have bestået juridisk kan­didateksamen, og mindst 15 afde øvrige retsmedlemmer skal være dommere fra domstolene. Skatteministeren skal endvidere udnævne mindst en repræ­sentant for henholdsvis erhvervslivet og lønmodtagerne, men ministeren kan udnævne mere end én repræsentant for henholdsvis erhvervslivet eller løn­modtagerne og vælge at udnævne repræsentanter for andre relevante sam­fundsinteresser. Folketinget vælger 11 retsmedlemmer.

Efter bestemmelsens stk. 4 udnævner skatteministeren desuden fire motor­sagkyndige retsmedlemmer. Disse fire retsmedlemmer deltager alene i afgø­relsen af klager over afgørelser truffet efter lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. Faktisk fravær fra Landsskatteretten i mere end6 måneder uden at der er meddelt orlov medfører fortabelse af medlemskab. Der kan ikke dispenseres fra bestemmelsen.

[**(44)**](#bookmark53) Ved L 2023 679 er antallet af ordinære medlemmer øget fra 30 til 34. Af de 34 medlemmer udnævner skatteministeren de 23, hvoraf 15 skal være dommere. Tilførslen af medlemmmer med dommerbaggrund skal ses i lyset af et stigende antal komplicerede komplekse og principielle juridiske sager i Landsskatteretten.

[**(45)**](#bookmark54) Ændret ved L 2005 1409 om registreringsafgiftsloven, hvorved den hidtil gældende ordning med vurderingsmænd afskaffedes.

[**(46)**](#bookmark55) Med L 2010 545 er ændret i § 12, stk. 6, og der er indført nye regler, hvorefter skatteministeren kan bevilge et medlem orlov fra Landsskatteretten. Orlovsreglerne svarer til de regler, der gælder for medlemmer af Skatterådet ifølge lovens § 3, stk. 3, og for medlemmer af ankenævn ifølge lovens § 9, stk. 2.

Bestemmelsen i det gældende 1. pkt., hvorefter et medlem skal udtræde af Landsskatteretten, hvis den pågældende har været fraværende i en sammen­hængende periode på over 6 måneder, er med L 2010 545 modificeret, således at den ikke gælder, hvis medlemmet har fået orlov. Som nyt 2. pkt. i stk. 6 er indsat en bestemmelse om, at skatteministeren efter anmodning kan med­dele et retsmedlem orlov i en periode på indtil 12 måneder. Både retsmedlem­mer udnævnt af skatteministeren og retsmedlemmer, der er valgt af Folketin­get, kan få orlov. Efter 3. pkt. kan der ikke meddeles orlov ud over 12 måne­der, hvilket betyder, at et medlem, der efter udløbet af de 12 måneder ikke

kan genindtage sin plads, må udtræde. Ved orlov skal udnævnes eller vælges et nyt medlem af Landsskatteretten, ligesom tilfældet er ved permanent ud­træden, men at dette medlem kun skal fungere i orlovsperioden. Endelig ko­dificeres, at udtræden af retten af andre grunde end grunde som nævnt i 1. pkt. medfører, at der skal udnævnes eller vælges et nyt medlem for resten af funktionsperioden.

[**(47)**](#bookmark58) Med L 2010 545 der indsatte § 12, stk. 7, er indført en regel om, at skatte­ministeren under ganske særlige omstændigheder kan tilbagekalde et med­lemskab af Landsskatteretten. Bestemmelsen svarer til § 9, stk. 4, om anke­nævnsmedlemmer, og til det § 3, stk. 5, om skatterådsmedlemmer. I lovmo­tiverne er anført, at der kan tænkes tilfælde, hvor det vil være berettiget at undlade at udnævne eller vælge en person til medlem af Landsskatteretten på grund af den pågældendes personlige eller økonomiske forhold på det tidspunkt, hvor udnævnelse eller valg er aktuel. Hverken Skatteministerens eller Folketingets overvejelser desangående vil dog komme til kundskab i en bredere kreds. Det skyldes, at ingen har indstillingsret. Tilsvarende forhold kan imidlertid også tænkes at opstå under funktionsperioden, og man kan da forestille sig, at dette i ganske særlige situationer kan være uforeneligt med fortsat medlemskab. Forholdene skal dog være mere graverende for at bringe et eksisterende medlemskab til ophør end for at berettige, at udnævnelse undlades. Foruden tilfælde, hvor udnævnelse ikke ville være sket, dersom forholdet havde foreligget på det aktuelle tidspunkt, kan der også tænkes til­fælde, hvor den pågældendes adfærd på eller i umiddelbar forbindelse med møderne gør fortsat medlemskab uønskværdigt, men også her gælder, at der skal være tale om ganske særlige omstændigheder for at ministeren kan bringe medlemskabet til ophør.

[**(48)**](#bookmark59) Bestemmelsen regulerer Landsskatterettens virke. Landsskatteretten er et kollegialt organ, et klagenævn (domstolslignende nævn), dvs. en forvaltnings- smyndighed - og denne består af en ledende retsformand, et antal øvrige retsformænd, 30 ordinære medlemmer, 4 særligt motorsagkyndige medlem­mer. Retsformændene skal have juridisk embedseksamen. 11 af de 30 ordi­nære medlemmer vælges af Folketinget, mens de resterende 19 medlemmer udnævnes af skatteministeren. Se hertil SFL § 12.

Landsskatterettens afgørelse træffes på grundlag af en skriftlig votering eller på grundlag af en mundtlig votering som led i et retsmøde.

Ved L 2013 649 er skatteforvaltningslovens § 13, stk. 1, 2 og 4, nyaffattet og den tidligere § 13, stk. 3, er ophævet. De med L 2013 649 indførte ændrin­ger af § 13, stk. 1, 2 og 4, er nødvendiggjort af, at retspræsidentembedet (titlen) i Landsskatteretten afskaffes mv. § 13, stk. 1, omhandler, hvorledes Landsskatteretten træffer sine afgørelser. Den langvarige regel/praksis om, at der skal deltage mindst tre retsmedlemmer i Landsskatterettens afgørelser, fastholdes ved lovbestemmelsen, og det reguleres at mindst én af disse skal være en retsformand, og mindst 2 skal være valgt af Folketinget eller udnævnt af skatteministeren efter § 12, stk. 3. Efter de tidligere gældende regler kunne retspræsidenten deltage i stedet for en retsformand. Denne regel er udgået som følge af, at titlen som retspræsident i Landsskatteretten er afskaffet. Den retsformand, som deltager i afgørelsen, kan derfor være den ledende retsfor­mand.

I tilfælde af stemmelighed er det den ledende retsformands stemme, der er afgørende. Deltager denne ikke, er det retsformandens stemme, der er afgø­rende ved stemmelighed. Hvis der deltager flere retsformænd, hvoraf ingen er den ledende retsformand, foreslås det, at den retsformand, som har længst anciennitet, skal have den afgørende stemme. I sager, som vedrører registre­ringsafgiftsloven, er det bestemt, at der også skal deltage mindst 3 retsmed­lemmer. Heraf skal mindst én være en retsformand, mens mindst 2 skal være særligt motorsagkyndige medlemmer, der er udnævnt af skatteministeren efter skatteforvaltningslovens § 12, stk. 4. I afgørelsen indgår derfor både juridisk og motorsagkyndig ekspertise. Den retsformand, som deltager i af­gørelsen, kan være den ledende retsformand.

[**(49)**](#bookmark47) Tidligere gjaldt, at daværende retspræsident kunne bestemme, at en kon­torchef eller en fuldmægtig i Landsskatteretten skulle deltage i afgørelsen. Vedkommende har da samme beføjelser som en retsformand, men som følge af, at sekretariatsbetjeningen af Landsskatteretten pr. 2014 og frem blev

overtaget af skatteankeforvaltningen, og som følge af, at retspræsidenttitlen er afskaffet og erstattet af en titel som ledende retsformand, er retspræsiden­tens kompetence efter denne regel med L 2013 649 overført til Landsskatte­rettens ledende retsformand, dog således at udpegningen skal ske efter indstilling fra skatteankeforvaltningen.

De, der kan udpeges til at deltage i afgørelsen af en klagesag, skal være kontorchefer eller andre ansatte i skatteankeforvaltningen. Når ordet fuldmæg­tig erstattes med ordet »andre ansatte«, er det for at præcisere, at ansatte be­skæftiget med sagsbehandling, uanset om deres titel er fuldmægtig, special­konsulent, chefkonsulent eller andet, således vil kunne udpeges. Der stilles som i den gældende formulering ikke krav til den uddannelse, den pågældende ansatte har. Endelig er videreført den hidtil gældende regel om, at hvis vote­ringen ikke er enstemmig, så overgår klagen dog til behandling, hvor en retsformand skal deltage.

Den ledende retsformand kan efter inddragelse af Skatteankestyrelsen endvi­dere fastsætte regler om, at klager over visse nærmere angivne typer af afgø­relser bortset fra afgørelser truffet af Skatterådet, skal afgøres som "kontor­sager" af Skatteankestyrelsen. Se SFL § 35 b, stk. 3. Se JV 2020 afsnit A.A.1.8 og bkg 2023 967 med § 1 om Skatteankestyrelsens kompetence.

[**(50)**](#bookmark49) Bestemmelsen i § 13, stk. 3, svarer til den før L 2013 649 gældende § 13, stk. 4. Efter denne regel kan afgørelse i Landsskatteretten om afvisning af en indkommen klage eller afgørelse om genoptagelse af en allerede påkendt klage træffes af en retsformand, herunder en ledende retsformand eller af en kontorchef i Landsskatteretten. Som følge af, at sekretariatsbetjeningen af Landsskatteretten er overtaget af den nye skatteankeforvaltning, følger det for det andet, at afgørelsen i stedet for at kunne træffes af en kontorchef i Landsskatteretten skal kunne træffes af en kontorchef i skatteankeforvaltnin- gen. Det skal redaktionelt hertil bemærkes, at der her kommer et »sammen­stød« af kompetencerne også set fra en ledelsesvinkel, da den ledende rets­formand er øverste ansvarlige over for de til Landsskatteretten knyttede medlemmer - mens direktøren for skatteankeforvaltningen er personaleansvar­lig over for personalet i denne forvaltningsenhed. Dette kan give anledning til problemer, som må løses enten ved ændringslov eller dog måske i bekendt­gørelsesform. Forvaltningsretligt må det gælde, at da afgørelsen foretages på Landsskatterettens vegne, så vil en kontorchef i ankeforvaltningen alene kunne træffe afgørelsen efter bemyndigelse fra den ledende retsformand i Landsskatteretten. Efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3, kan den ledende retsformand efter inddragelse af skatteankeforvaltningen udstede regler om, at visse sagstyper (bortset fra sager truffet af Skatterådet), som ellers skal afgøres af Landsskatteretten, skal afgøres af skatteankefor- valtningen.

[**(51)**](#bookmark50) Se bkg 2021 2373 om forretningsorden for Landsskatteretten.

[**(52)**](#bookmark52) Bestemmelsen i stk. 1 er en delvis videreførelse af tidligere skattestyrelses­lovs § 36, og den regulerer den indbyrdes kompetence mellem de enkelte myndigheder, herunder skatteministeren. Følgende forvaltningsretlige organer berøres i indbyrdes hierarki:

1. Skatteministeren

2. Skatteforvaltningen

3. Skatte-, vurderings- og motorankenævn

4. Skatterådet

5. Landsskatteretten.

Reguleringen af afgrænsningens omfang sker gennem fastsættelse af kompe­tencegrænser for de enkelte myndigheders kompetence set i relation til rangorden målt på den konkrete sag.

En underordnet myndigheds kompetence er afskåret "i det omfang" en overordnet myndighed har taget stilling til sagen. Dette betyder, at den under­ordnede myndigheds kompetence kun er afskåret, hvis den overordnede myndighed har taget stilling til det samme spørgsmål. Andre forhold i ansæt­telsen kan således ændres. Skatteforvaltningen kan endvidere ændre en afgø­relse truffet af en klageinstans, hvis denne afgørelse hviler på et urigtigt faktuelt grundlag, men det er her en forudsætning for en sådan ændring, at det urigtige faktuelle grundlag ikke kan tilregnes Skatteforvaltningen. Hvis

den overordnede myndighed alene har taget stilling til et formelt spørgsmål, f.eks. en ugyldighedsbegrundende mangel/sagsbehandlingsfejl, så er den underordnede myndighed ikke afskåret fra at behandle sagen på ny, hvis dette kan ske inden for fristreglernes ramme.

Ved nr. 1 er det lovfæstet, at skatteministeren - medmindre Folketinget på særlige områder har bestemt andet - ikke kan træffe afgørelse i konkrete sager, dvs. han kan ikke træffe afgørelse om, hvordan en borger skal ansættes til skat, herunder hvordan borgeren skal ansættes vedrørende afgifter eller told, eller hvordan en fast ejendom skal vurderes. Forbuddet omfatter ikke kun den retlige vurdering eller udmåling af den egentlige beløbsfastsættelse, der ligger i en ansættelse, herunder skatteberegning, men også afgørelser vedrø­rende eventuelle bevillinger eller dispensationer mv., der indgår i grundlaget for ansættelsen eller vurderingen, eller afgørelse af spørgsmål om skattepligt. Bestemmelsen omfatter også spørgsmål om tilbagebetaling/godtgørelse af afgift. Bestemmelsen berører dog ikke skatteministerens ret og pligt til at fastsætte generelle tjenestebefalinger eller generelle retningslinjer for Told- og skatteforvaltningens administration eller for ministerens retlige og politiske ansvar herfor, herunder ansvar for at føre et overordnet tilsyn. Tilsvarende er med L 2010 545 ex tuto indføjet, at skatteministeren heller ikke kan træffe afgørelse om registrering af køretøjer.

Ved nr. 2 er det lovfæstet, at enhedsforvaltningen (Told - og Skatteforvaltnin­gen) ikke kan tage stilling til en sag, hvor et kollegialt organ har truffet afgø- relse/taget stilling til sagen. Eneste lovfæstede undtagelser er de situationer, hvor der er ekstraordinær genoptagelsesmulighed, jf. hhv. skatteforvaltnings­lovens § 27, stk. 3, § 32, stk. 3, og § 32 a, stk. 3.

Udover at Skatteforvaltningen ikke kan ændre nævnenes afgørelser, kan Skatteforvaltningen heller ikke udstede direktiver for nævnenes arbejde. Skatteforvaltningen kan ved høring tilkendegive sin mening overfor nævnene efter anmodning eller af egen drift. Når en klagesag er påbegyndt, er Skatte­forvaltningen afskåret fra af egen drift at ændre de spørgsmål, der er under behandling hos klagemyndigheden.

Ved SKM 2009 106 meddeles, at Folketingets Ombudsmand som led i en egendriftsundersøgelse af klagesager i Landsskatteretten har udtalt sig om skatteforvaltningens kompetence i verserende klagesager, hvor der endnu ikke er truffet afgørelse af klagemyndigheden, jf. lovgrundlaget i § 14, stk. 1, nr. 2. Det er Ombudsmandens opfattelse, at der ikke er grundlag for at slutte modsætningsvis fra nævnte bestemmelse, dvs. at skatteforvaltningen uanset ordlyden ikke har kompetence til at foretage ændringer vedrørende påklagede spørgsmål, når blot klagemyndigheden endnu ikke har truffet af­gørelse om spørgsmålet. Baggrunden herfor er, at det er Ombudsmandens opfattelse, at hvis deri loven er tillagt borgerne en ret til at klage, og borgerne udnytter denne mulighed, har borgerne normalt krav på klageinstansens stil­lingtagen til klagen. Ombudsmanden udtaler yderligere, at dette krav kan fraviges enten ved lov eller i kraft af klagerens samtykke hertil, dvs. ved at klageren tilbagekalder klagen og beder underinstansen om genoptagelse. Underinstansen vil dog altid kunne komme med indlæg om sagen over for klageinstansen, herunder indstille at afgørelsen ændres. I Juridisk Vejledning 2020 afsnit A.A.1.11.2 har skatteforvaltningen accepteret og tiltrådt Folke­tingets Ombudsmands henstilling, jf. følgende: \*"Skatteforvaltningen er enig i Ombudsmandens opfattelse, der navnlig kan have betydning i tilfælde, hvor der er risiko for, at en påklaget afgørelse som følge af proceduremangler kan blive annulleret som ugyldig efter udløbet af de ordinære ansættelsesfrister. Skatteforvaltningen er derfor afskåret fra under en verserende klagesag at foregribe en eventuel ugyldighedsafgørelse inden udløbet af den ordinære ansættelsesfrist og af egen drift at træffe en ny afgørelse, der træder i stedet for den tilsvarende oprindelige afgørelse. Skatteforvaltningen er derimod ikke afskåret fra at underrette klagemyndigheden om, at der i forbindelse med 1. instans-afgørelsen er sket en procedurefejl. Hvis Skatteforvaltningen anser en sådan fejl for så væsentlig, at der kan blive tale om ugyldighedsvirk- ning, bør klagemyndigheden underrettes snarest muligt og inden udløbet af fristerne for gennemførelse af en ny tilsvarende 1. instans afgørelse."

Det er med L 2013 649 indført/tilføjet at Skatteforvaltningen - med den samme modifikation - heller ikke skal kunne træffe afgørelse i en sag, hvis

skatteankeforvaltningen har taget stilling til sagen. Skatteankeforvaltningens afgørelser i klagesager får samme status i forhold til Skatteforvaltningens adgang til senere at træffe afgørelse i sagen, som de andre klagemyndigheders og Skatterådets afgørelser. Der er endvidere indsat en regel i skatteforvalt­ningslovens § 32 a, stk. 3, om, at Skatteforvaltningen kan genoptage en afgø­relse om registrering af et køretøj, selv om Skatterådet, skatteankeforvaltnin- gen eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse vedrørende samme forhold, hvis der foreligger en genoptagelsesgrund, som efter skatteforvalt­ningslovens § 32 a, stk. 1, kan begrunde ændring uden for de normale frister, og den skattepligtige ikke udtaler sig mod ændringen. Derfor er henvisnin­gerne til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 3, og § 32, stk. 3, udvidet med en henvisning til § 32 a, stk. 3.

Ved nr. 3 er det lovfæstet, at ankenævnene hhv. skatteankenævn, vurderings­ankenævn og motorankenævn ikke kan træffe afgørelse i en sag, i det omfang Skatterådet eller Landsskatteretten har taget stilling til sagen. SKM 2006 39 L (skatteankenævnets afslag på genoptagelse blev påklaget til Landsskatte­retten, som afviste klagen, fordi skatteyderen ikke rettidigt fremkom med en endelig klage. Herefter anmodede skatteyderen igen Skatteankenævnet om genoptagelse, hvis afslag indbragtes for Landsskatteretten, som henviste til, at Skatteankenævnet, ikke kunne genoptage, fordi Landsskatteretten havde behandlet sagen tidligere. Landsretten fandt ikke, at Skatteankenævnet er forhindret i at genoptage skatteansættelserne, såfremt betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Landsretten lagde vægt på, at Landsskatteretten ved den tidligere afvisningskendelse ikke havde taget ligningsmæssig stilling til de omtvistede punkter i ansættelserne. I øvrigt fandt landsretten, at der ikke forelå sådanne ganske særlige omstændigheder, der talte for genoptagelse). Se iøvrigt SKM 2012 343 LSR Landsskatteretten havde ved tidligere kendelse stadfæstet en skatteankenævnsafgørelse vedrørende tre indkomstår med den ændring, at et tab blev henført til beskatning i et andet af de forelagte ind­komstår. Det var derfor med rette, at skatteankenævnet havde afvist en efter­følgende klage over den af Skattestyrelsen, på baggrund af Landsskatterettens kendelse, udskrevne årsopgørelse.

Nævnene kan i øvrigt kun tage stilling til ansættelsen vedrørende netop det påklagede år. Se således TfS 1998 115 VLD, hvor et skatteankenævn som ledi sin begrundelse havde anført, hvad konsekvenserne af nævnets afgørelse ville blive for den skattepligtiges ansættelse for det efterfølgende år. Told- og skatteforvaltningen var ikke bundet af denne tilkendegivelse ved ligningen af det efterfølgende år, da dette "obiter dictum" ikke var en del af det påkla­gede indkomstår.

Ved nr. 4 er det lovfæstet en kompetenceafgrænsning mellem Skatterådet som øverste administrative ligningsmyndighed på den ene side og Skattean­kestyrelsen og Landsskatteretten som øverste administrative klageinstansmyn­digheder på den anden side. Bestemmelsen er ved L 2013 649 justeret lidt, så afgrænsningen også gælder, hvis skatteankeforvaltningen har taget stilling til sagen.

[**(53)**](#bookmark56) Efter den tidligere affattelse af § 14, stk. 2, i loven var skatteministeren bemyndiget til at fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatte­forvaltningens afgørelser. Ombudsmanden indledte i foråret 2006 en under­søgelse af, hvorvidt den gældende § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven in­deholder fornøden hjemmel til at udstede regler om, at told- og skatteforvalt­ningens stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling ikke kan påklages til Skatteministeriet. Ombudsmanden konkluderede i en redegørelse af 2006­10-11, at ordlyden i § 14, stk. 2, omfatter klage over told- og skatteforvaltnin­gens afgørelser, men ikke klage over told- og skatteforvaltningens sagsbe­handling. Efter ombudsmandens opfattelse var der ikke holdepunkter i lov­teksten eller forarbejderne for at fravige det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb. På den baggrund var det ombudsmandens opfattelse, at der ikke var hjemmel til udstedelse af bkg 2006 711 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen, der ikke kan påklages til Skatteministeriet. Ombuds­manden henstillede til, at Skatteministeriet ophævede bekendtgørelsen. Ombudsmanden har endvidere henstillet, at der, hvis Skatteministeriet ønsker at afskære rekurs til ministeriet i sager om Skatteforvaltningens sagsbehand­ling - hvilket ombudsmanden anførte, at han har forståelse for kunne være

hensigtsmæssigt - søges tilvejebragt ved fornøden lovhjemmel. Bkg 2006 711 blev på baggrund af Ombudsmandens henstilling ophævet ved bkg 2007 29. Ved L 2007 345 er bemyndigelsesbestemmelsen udbygget og bevaret, men opdeles i en generel bestemmelse og en særlig bestemmelse om perso­nalesager. Efter den generelle bestemmelse kan skatteministeren bestemme, at told- og skatteforvaltningens afgørelser ikke kan påklages til anden admi­nistrativ myndighed. I givet fald fraviges således skatteforvaltningslovens generelle regler om, at klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser kan indbringes for Landsskatteretten eller for et ankenævn. Det bemærkes, at Skatteministeriets bkg 2005 1029 om den kompetente myndighed indehol­der en sådan bestemmelse. Efter den særlige bestemmelse om personalesager kan skatteministeren fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser i disse sager og kan herunder fastsætte regler om tidsfrister for indgivelse af klage.

Se bkg 2018 936 om klage, herunder i personalesager, og delegering af ud­nævnelses- og afskedigelseskompetence i Skatteministeriet.

Ved L 2013 649 er skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, justeret som følge af forslaget om etablering af skatteankeforvaltningen og som følge af, at spillemyndigheden er blevet udskilt fra told- og skatteforvaltningen som en særskilt styrelse på Skatteministeriets område. Efter § 14, stk. 2, kan skatte­ministeren bestemme, at told- og skatteforvaltningens afgørelser ikke kan påklages til anden administrativ myndighed. Skatteministeren kan desuden fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens afgø­relser i personalesager, herunder fastsætte regler om tidsfrister for indgivelse af sådanne klager. Skatteministeren har fået en tilsvarende mulighed for at fastsætte regler om, at spillemyndighedens afgørelser ikke kan påklages til anden administrativ myndighed. For så vidt angår skatteankeforvaltningen følger dette af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 f. Uden en sådan afskæring vil afgørelserne kunne påklages til Skatteministeriets Departement, og her er ikke den nødvendige ekspertise til at afgøre klagesagerne. Denne kompetence er i stedet placeret hos klagemyndighederne på skatteområdet. Skatteministeren kan fastsætte regler om retten til at klage over spillemyndig­hedens og skatteankeforvaltningens afgørelser i personalesager, herunder at der kan fastsættes regler om tidsfrister for sådanne klager. Den pågældende bemyndigelse er udnyttet ved bkg 2018 936 om klage, herunder i persona­lesager, og delegering af udnævnelses- og afskedigelseskompetence i Skatte­ministeriet

Bekendtgørelsen har følgende regulering med hjemmel i lovens § 14, stk. 2: § 1. Afgørelser truffet af Skatteforvaltningen og Spillemyndigheden kan ikke påklages til Skatteministeriets departement, jf. dog stk. 2. Afgørelser truffet af Skatteforvaltningen og Spillemyndigheden i sager om aktindsigt, sammen­stilling af oplysninger og indsigt i databeskrivelser er ikke omfattet af denne bekendtgørelse.

Stk. 2. Følgende afgørelser truffet af Skatteforvaltningen og Spillemyndighe­den kan påklages til Skatteministeriets departement:

1. Afgørelser i disciplinærsager.

2. Afgørelser om uansøgt afsked.

§ 2. Følgende afgørelser truffet af Skatteankestyrelsen kan påklages til Skatteministeriets departement:

1. Afgørelser i disciplinærsager.

2. Afgørelser om uansøgt afsked.

Stk. 2. Afgørelser truffet af Skatteankestyrelsen i sager om aktindsigt, sam­menstilling af oplysninger og indsigt i databeskrivelser er ikke omfattet af denne bekendtgørelse.

§ 3. Klage til Skatteministeriets departement, jf. § 1, stk. 2, og § 2, stk. 1, skal være modtaget i Skatteministeriets departement senest 3 måneder fra modtagelsen af den afgørelse, der klages over.

§ 4. Skatteforvaltningens direktører for Administrations- og Servicestyrelsen, Gældsstyrelsen, Motorstyrelsen, Skattestyrelsen, Toldstyrelsen, Udviklings- og Forenklingsstyrelsen samt Vurderingsstyrelsen bemyndiges til på eget område i Skatteforvaltningen at udnævne og afskedige tjenestemænd i løn­ramme 1-35, bortset fra uansøgte afskedigelser.

Stk. 2. Direktøren for Skatteankestyrelsen bemyndiges til at udnævne og af­skedige tjenestemænd i lønramme 1-35 i Skatteankestyrelsen, bortset fra uansøgte afskedigelser.

Stk. 3. Direktøren for Spillemyndigheden bemyndiges til at udnævne og af­skedige tjenestemænd i lønramme 1-35 i Spillemyndigheden, bortset fra uansøgte afskedigelser.

§ 5. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. juli 2018.

Stk. 2. Bekendtgørelse nr. 1514 af 13. december 2013 om klage, herunder i personalesager, og delegering af udnævnelses- og afskedigelseskompetence i Skatteministeriet ophæves.

[**(54)**](#bookmark57) Jf. Bkg 2018.936. Se også note til § 14, stk. 2.

[**(55)**](#bookmark60) I tilknytning til § 14, stk. 2, er der for at udelukke enhver tvivl om retsstil­lingen ved L 2007 345 indsat en bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 3, hvorefter skatteministeren kan bestemme, at også andre spørgsmål end told- og skatteforvaltningens afgørelser og sagsbehandlingsspørgsmål, som knytter sig til afgørelser, i kraft af reglerne om administrativ rekurs alene kan indbringes for Skatteministeriet.

I henhold til bemyndigelsen i skatteforvaltningslovens §§ 14, stk. 3 og 64, har skatteministeren ved bkg 2018 804 bestemt, at Skatteforvaltningens be­handling af spørgsmål, som ikke er afgørelser, ikke kan påklages til Skatte­ministeriets Departement. Er der tale om klager over afgørelser og sagsbe­handling, der kan medføre, at en afgørelse anses for ugyldig, er kompetencen henlagt til det almindelige klagesystem. Som følge af den manglende klage­adgang er der ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt fastsat retningslinjer, der indebærer, at indsigelser af den nævnte art kan behandles i Skatteforvalt­ningen. Disse retningslinjer har hidtil været fastsat i SKM2014.571.SKAT. Ændringen af den organisatoriske struktur i SKAT pr. 1. juli 2018 nødven­diggjorde ændringer i retningslinjerne for behandling af indsigelser over be­handlingen af spørgsmål, som ikke er afgørelser.

Det betyder, at indsigelser over Skatteforvaltningens sagsbehandling mv. behandles af (Første-behandling): Direktøren for den styrelse, som indsigelsen vedrører eller Fagdirektøren for det område i en styrelse, som indsigelsen vedrører. Hvis indsigelsen er behandlet af en fagdirektør, orienteres styrelses­direktøren om svaret inden afsendelsen. Det svar, der fremkommer som re­sultat af første behandling, skal forsynes med en vejledning om, at klager efter anmodning har adgang til en anden og endelig behandling af indsigelsen. Er den, der har fået behandlet en indsigelse over Skatteforvaltningens sags­behandling eller medarbejdere efter ovenstående retningslinjer, utilfreds med resultatet heraf, skal en sådan indsigelse efter klagers anmodning herom be­handles af: Skatteforvaltningens Borger- og retssikkerhedschef. (Anden-be­handling).

[**(56)**](#bookmark62) Bestemmelsen er en delvis videreførelse af tidligere skattestyrelseslovs § 36 A, og den supplerer de almindelige regler om speciel inhabilitet efter forvaltningslovens kapitel 2 med særlige regler med krav til generel habilitet hos personer hos told- og skattemyndighederne. Efter stk. 1 udelukker ansæt­telse i Told- og skatteforvaltningen et samtidigt medlemskab af et kollegialt klageorgan. Det skal overordnet ses i sammenhæng med, at klageorganerne behandler klager over Told- og skatteforvaltningens afgørelser. Efter stk. 2 er medlemskab - eller status som stedfortræder - af flere kollegiale organer samtidigt udelukket.

Habilitetsreglerne i § 15, stk. 1 og 2, er med L 2008 1341 udvidet med moto­rankenævn, således at ansættelse i told- og skatteforvaltningen heller ikke er forenelig med medlemskab af et motorankenævn, og at ingen samtidig kan være medlem af mere end ét ankenævn eller medlem af et ankenævn og Skatterådet.

Habilitetsreglen i § 15, stk. 1, blet historisk også udvidet med Skatterådet. Det betyder, at ansættelse i told- og skatteforvaltningen ikke vil være forenelig med medlemskab af Skatterådet. Af lovmotiverne fremgår Skatteministeriets opfattelse af, at der ikke længere fandtes behov for en særregel om, at med­arbejdere i 1. instansen godt kunne være medlemmer af Skatterådet. Ved skatteforvaltningsloven blev det i 2005 fastsat, at medarbejdere i enhedsfor­valtningen ikke kan være medlemmer af et af de kollegiale klageorganer på Skatteministeriets område, hvilket var begrundet i et alment hensyn til, at

klager over forvaltningen ikke bør behandles af personer, der selv er medar­bejdere i samme forvaltning. For Skatterådet (tidligere Ligningsrådet), der ikke er et klageorgan, var situationen imidlertid historisk set anderledes. Hi­storisk havde det tidligere været den øverste embedsmand i den statslige skatteforvaltning (Statsskattedirektoratet) der havde beklædt stillingen som formand for Ligningsrådet, mens alle andre medlemmer var enten folketings­eller ministerudpegede. Dette var man dog i praksis gået bort fra inden 2005, og der fandtes som motivation for L 2008 1341 ikke længere behov for en regel, der ville muliggøre en tilbagevenden hertil. Reglen er ved L 2013 649 udvidet til også at gælde for ansatte i skatteankeforvaltningen, så de ansatte i denne myndighed heller ikke kan være medlem af eller stedfortræder i et skatte-, vurderings- eller motorankenævn, Skatterådet eller Landsskatteretten. En ansat i skatteankeforvaltningen kan dog efter bemyndigelse fra Landsskat­terettens ledende retsformand deltage i afgørelser i Landsskatteretten med samme beføjelser som en retsformand. I relation til Landsskatteretten får den foreslåede regel dermed den betydning, at en ansat i skatteankeforvaltningen ikke kan fungere som ordinært retsmedlem. Hensynet bag reglen om, at an­satte i enhedsforvaltningen og skatteankeforvaltningen ikke kan være med­lemmer af et ankenævn eller ordinære medlemmer af Landsskatteretten, er, at disse medlemmer skal være eksterne i den forstand, at de hverken er ansat i den myndighed, der har truffet den afgørelse, der klages over, eller i sekre­tariatet for klagemyndigheden. I relation til retsformændene i Landsskatteret­ten gør samme hensyn sig ikke gældende. Disse er således ansat i klagemyn­digheden, og her er hensynet at sikre en kombination af en skatteretlig eks­pertise, som godt kan være ansat i klagemyndigheden, og eksterne medlem­mer.

[**(57)**](#bookmark61) Ved L 2008 527 er bestemmelsen indsat. Reglen giver skatteministeren bemyndigelse til at fastsætte regler, hvorefter klageorganerne kan få oplys­ninger om fysiske og juridiske personer, der er registret hos told- og skatte­forvaltningen, hvis oplysningerne er nødvendige for behandlingen af en klage. Bestemmelsen har sit udspring i den foreliggende digitalisering af skattead­ministrationen. Der er tale om en bemyndigelsesbestemmelse til skattemini­steren, der skal sikre, at en sådan procedure sættes i værk i takt med, at den enkelte myndighed er parat hertil. Told- og skatteforvaltningen vil herved - efter bemyndigelsen er udnyttet - kunne give online adgang til indscannet materiale med henblik på, at klageinstansen kan foretage dels udsøgning, dels elektronisk indhentelse af materiale, der har dannet grundlag for 1. in­stansens afgørelse. Det materiale - som klageinstansen vil opnå adgang til at kunne hente - vil være afgørelser, som er påklaget, samt materiale, der har dannet grundlag for afgørelserne, f.eks. selvangivelser, regnskaber og årsop­gørelser. Skatteankenævnene og Landsskatteretten får med denne bestemmelse ved digital indhentelse af sagsoplysninger mulighed for at effektivisere kla­gesagsbehandlingen ved hurtigere at kunne indhente relevant materiale til brug herfor. I rapporten »Kortere sagsbehandlingstider i Landsskatteretten« var det et forslag, at der kunne indføres en adgang for klagemyndighederne til at hente sagsoplysningerne i elektronisk form. Der vil med denne regel og udmøntningen i praksis være et direkte samspil til persondataforordningen EP/Rfo 679/2016, idet ordningen vil indebære en elektronisk behandling af persondata, personoplysninger som er undergivet fortrolighed og de rettighe­der for borgeren som gælder i den forbindelse. Datatilsynet har 29-06-2018 offentliggjort sin vejledning om behandlingssikkerhed og databeskyttelse gennem design og standardindstillinger, som dataansvarlige skal overholde. Derudover gælder selvfølgelig de helt basale regler efter forvaltningsloven som følger:

• FVL § 30. Fortrolige oplysninger, der udelukkende er indhentet med henblik på statistiske uddrag eller som led i en videnskabelig undersøgelse, må ikke videregives til en forvaltningsmyndighed til anden anvendelse.

• FVL § 31. I det omfang en forvaltningsmyndighed er berettiget til at vi­deregive en oplysning, skal myndigheden på begæring af en anden for­valtningsmyndighed videregive oplysningen, hvis den er af betydning for myndighedens virksomhed eller for en afgørelse, som myndigheden skal træffe.

• Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 finder dog ikke anvendelse, hvis videregi­velsen påfører myndigheden et merarbejde, der væsentligt overstiger den interesse, den anden myndighed har i at få oplysningerne.

• FVL § 32. Den, der virker inden for den offentlige forvaltning, må ikke i den forbindelse skaffe sig fortrolige oplysninger, som ikke er af betyd­ning for udførelsen af den pågældendes opgaver.

[**(58)**](#bookmark64) Efter § 16, stk. 1, er skatteministeren bemyndiget til at fastsætte regler, hvorefter landets kommunalbestyrelser får elektronisk adgang til oplysninger, der er registreret i Told- og skatteforvaltningen. Bemyndigelsen kan anvendes til to formål. For det første kan bemyndigelsen bruges til at kompensere kommunerne for tab af oplysninger fra den kommunale skatteforvaltning om borgerne i kommunen. Disse oplysninger er hidtil brugt af kommunens øvrige forvaltningsgrene. For det andet kan bemyndigelsen bruges til at sikre de kommunale borgerservicecentre fornødne oplysninger om landets borgere til brug for den borgerservice, kommunerne skal kunne yde alle landets bor­gere. Bemyndigelsen indebærer ikke kun, at skatteministeren kan give kom­munerne adgang til nærmere fastsatte typer af oplysninger. Bemyndigelsen indebærer tillige, at skatteministeren kan stille krav til kommunalbestyrelsers sikring af, at sådanne oplysninger ikke misbruges. I begge situationer vil det blive tilstræbt, at der gælder samme regler i forhold til alle landets kommu­nalbestyrelser. Bemyndigelsen vil skulle udøves helt i overensstemmelse med reglerne i persondataforordningen og i samarbejde med Datatilsynet. Bemyndigelsen er udnyttet ved bkg 2005 1007.

[**(59)**](#bookmark65) Efter stk. 2 er skatteministeren bemyndiget til at pålægge kommunalbesty­relser at yde faktisk forvaltningsvirksomhed for borgerne i henseende til vejledning og information om skat og ejendomsvurdering. Kommunen kan ifølge L 2005 544 overlade kompetencen til et kommunalt servicecenter. Heraf fremgår bl.a. at kommunalbestyrelserne ikke er forpligtet til at oprette borgerservicecentre eller til at placere skatteopgaverne i et borgerservicecen­ter. Kommunerne er efter skatteforvaltningsloven ikke bemyndiget til at træffe nogen form for forvaltningsafgørelser. Kommunernes beføjelser efter denne regel er alene generel vejledning og information. Bemyndigelsen kan ikke anvendes til at give kommunalbestyrelser forvaltningsmyndighed på lovens område, men alene til at pålægge kommunalbestyrelser at udføre nærmere angivne typer af vejledning og information om skat og ejendoms­vurdering mv.

Kommunerne kan ikke give egentlig juridisk vejledning om regler om skat mv. eller ejendomsvurdering, men kommunen er primært tiltænkt at udøve "øvrig faktiske forvaltningsvirksomhed" ved at vejlede borgerne om blanket­ter, frister, forskudsregistrering, internetmuligheder, informationskilder og lignende service. Ønskes en egentlig juridisk vejledning om en retlig kvalifi­kation, skal der henvises til skattecenter eller rette styrelse, eller et kundekon­taktcenter under Told- og skatteforvaltningen. Der var dog under lovforslagets behandling (om skatteforvaltningsloven) i Folketinget rejst en række spørgsmål til netop afgrænsningen for den faktiske virksomhed i et borger­servicecenter. Der henvises i den forbindelse til note 1 til lovens § 1. Se bkg 2005 1007, der pålægger kommunerne at varetage opgaver af informations­mæssig og vejledningsmæssig karakter ved personlige henvendelser fra borgere og virksomheder vedrørende hele skatteområdet. Nærmere regler om rammerne for vejledning fremgår af bkg 2005 1007.

I relation til frister anses materiale for modtaget hos Skatteforvaltningen den dato, som materialet er modtaget hos kommunen. Kommunen skal vejlede om betydningen af formkrav og frister. Se herved Bkg 2005 1007 med §§ 4­5.

[**(60)**](#bookmark67) Bestemmelsen i stk. 3 har til formål at sikre, at reglerne om udveksling af oplysninger mellem Told- og skatteforvaltningen og kommunen ikke påvirkes af, hvor kommunen vælger at placere opgaverne.

[**(61)**](#bookmark68) Bestemmelsen er tavshedsforskriften for skattemyndighederne på skatteo­mrådet - og den er en delvis videreførelse af tidligere skattestyrelseslovens § 37. Der er tale om en særlig og ubetinget tavshedsforskrift. Skattemyndig­hederne skal udover den almindelige tavshedsforskrift i forvaltningslovens § 27 iagttage ubetinget og særlig tavshed over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller

privatlivet tilhørende forhold. Om samspillet med den almindelige tavsheds­forskrift i forvaltningsloven kan siges, at myndighederne på Skatteministeriets område er omfattet af specielle tavshedsforskrifter, der pålægger disse myn­digheder en tavshedspligt, der er mere vidtgående for så vidt angår en række særligt opregnede oplysninger om private forhold, og den almindelige tavs­hedspligt efter forvaltningsloven har derfor kun selvstændig betydning for oplysninger om offentlige forhold. Anvendelsesområdet for den særlige tavshedspligt omfatter hele ministerområdets lovgivning bortset fra lovgiv­ning, der ikke er lovgivning om skatter i bred forstand. Den særlige tavsheds­pligt omfatter således alle oplysninger af den nævnte art, som myndighederne bliver bekendt med i forbindelse med deres arbejde på indkomst- og ejen­domsværdiskatteområdet, afgifts-, told-, motor-, ejendomsvurderings- og inddrivelsesområdet. Ombudsmanden har i Folketingets Ombudsmands be­retning FOB 2005 621 ff.(især side 672 ff.) anført, hvilke oplysninger, der kunne anses for omfattet af den tidligere gældende bestemmelse i skattesty­relseslovens § 37 (nu SFL § 17, stk. 1). I en sag om anmodning om aktindsigt udtalte Folketingets Ombudsmand, at oplysning om, at en journalist har søgt om aktindsigt i bestemte oplysninger ikke kunne undtages fra aktindsigt efter bestemmelsen i OFL § 35, jf. SFL § 17. Se UDT nr. 9380 af 20. maj 2015. Den særlige tavshedspligt omfatter oplysninger, der kan henføres til en be­stemt fysisk eller juridisk person, og som vedrører den pågældendes økono­miske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, jf. SFL § 17, stk. 1, 1. pkt.

Myndighederne, der omfattes af begrebet "skattemyndighederne", omfatter alle styrelser, grene og personel under skatteministeriet, dvs. såvel embeds- mænd i administrationen, herunder alle de syv styrelser under told- og skat­teforvaltningen, og medlemmer af Skatte-, Vurderings- og Motorankenævn, Skatteankeforvaltningen, Landsskatteretten og Skatterådet. Tavshedspligten omfatter herudover den, som i øvrigt er beskæftiget med skatteadministrative opgaver for en af de skattemyndigheder. Den særlige tavshedspligt gælder tillige for sagkyndige medhjælpere samt i øvrigt enhver, der kommer til kundskab om sådanne forhold i kraft af aftale med det offentlige om påtaget arbejde. Er aftalen indgået med en virksomhed, gælder forpligtelsen alle, der under deres arbejde i virksomheden får kundskab om forhold som de oven­nævnte.

Den særlige tavshedspligt omfatter således alle oplysninger af den nævnte art, som myndighederne bliver bekendt med i forbindelse med deres arbejde på indkomst- og ejendomsværdiskatteområdet, afgifts-, told-, motor-, ejen­domsvurderings- og inddrivelsesområdet

Den særlige tavshedspligt gælder derfor også for myndighederne på ejendoms­vurderingsområdet (Vurderingsstyrelsen). Tavshedspligten har imidlertid ikke samme praktiske betydning på vurderingsområdet som på de øvrige lovområder, da ejendomsvurderingerne er offentligt tilgængelige. Som ek­sempel på oplysninger, som det vil være strafbart at videregive for disse myndigheder, kan nævnes iagttagelser, der er gjort under en besigtigelse, og som er vurderingen uvedkommende. Disse myndigheder må heller ikke give oplysning om indholdet af enkelte salgsindberetninger, selv om oplysningerne i vidt omfang vil kunne udledes af tingbøgerne.

Ifølge forarbejderne betyder den særlige tavshedspligt, at de tavshedsbelagte oplysninger ikke videregives til private, bortset fra parter, der opfylder partsbegrebet i afgørelsessager. For så vidt angår andre forvaltningsmyndig­heder videregives oplysningerne alene til disse efter reglerne i § 28 i forvalt­ningsloven for saglig videregivelse af fortrolige oplysninger til andre forvalt­ningsmyndigheder. Således er alle oplysninger, der hidrører fra indkomstskat­teområdet, og som ikke efter deres indhold er følsomme oplysninger, klassi­ficeret som fortrolige oplysninger i relation til forvaltningslovens tavsheds­pligtsbestemmelser. Ifølge forarbejderne indebærer reglen, at de pågældende oplysninger alene kan videregives efter en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

Tidligere er tavshedsforskrifterne på skatteområdet beskrevet i Skattemini­steriets cirk 1995 39 om skatte- og vurderingsmyndighedernes særlige tavs­hedspligt m.v. Ifølge dette cirkulæres punkt 4.2. skelnes der efter de pågæl­dende bestemmelser »ikke mellem, om oplysninger videregives til andre

forvaltningsmyndigheder eller inden for samme forvaltningsmyndighed. Fortrolighedskravet er det samme.« Det nævnte cirkulære er ophævet ved cirk 1997 57. Ifølge dette cirkulære er der ikke adgang til aktindsigt efter offentlighedslovens § 14 i oplysninger omfattet af tavshedsforskriften, og for videregivelse af oplysninger til andre offentlige myndigheder gælder forvaltningslovens § 28 og § 21 i lov om offentlige myndigheders registre. Ifølge dette cirkulære er der ikke adgang til aktindsigt efter offentlighedslo­vens § 14 i oplysninger omfattet af tavshedsforskriften, og for videregivelse af oplysninger til andre offentlige myndigheder gælder forvaltningslovens § 28 og § 21 i lov om offentlige myndigheders registre (nu persondatareglerne). Med etableringen af enhedsforvaltningen, jf. skatteforvaltningslovens § 1, vil det i højere grad end hidtil være således, at hver enkelt medarbejder i Told- og skatteforvaltningen både løser opgaver, der vedrører indkomstbe­skatning, og opgaver fra andre dele af ministerområdet - og det vil også være tilfældet efter 1. juli 2018, hvor der arbejdes på tværs afde 7 styrelser under enhedsforvaltningen.

Det er en praktisk nødvendighed for, at Told- og skatteforvaltningen kan give en betryggende retssikkerhed, at de pågældende medarbejdere alene er om­fattet af og skal have kendskab til ét regelsæt om tavshedspligt og videregi­velse. I L 2005 428 om Konsekvensændringer indeholder i § 82, nr. 11, en ændring om særlige regler i vurderingslovens § 40 om offentliggørelse af oplysninger i forbindelse med de almindelige ejendomsvurderinger. Disse særlige regler gennembryder tavshedspligtsbestemmelsen i skatteforvaltnings­lovens § 17.

Begrebet "uvedkommende" fortolkes restriktivt i forhold til private. Skatte­myndighederne må derfor ikke udlevere oplysninger omfattet af tavshedsplig­ten til andre private end den, der har afgivet oplysningen eller den, som op­lysningen er om, medmindre der foreligger en særlig lovhjemmel. I en sag om aktindsigt i SKM 2018 131 VLD fandt retten ved stadfæstelse af byrettens dom, at det var med rette, at Skattemyndigheden ikke havde imødekommet en klagers anmodning om aktindsigt i korrespondance mellem Skattemyndig­heden og et konkursbo. Klager havde drevet advokatvirksomhed i personligt regi. Advokatvirksomheden blev taget under konkursbehandling. Byretten fandt, at klageren ikke kunne få aktindsigt efter reglerne i offentlighedslovens § 35 jf. § skatteforvaltningsloven 17, stk.1, idet klageren ansås for uvedkom­mende. Retten lagde vægt på, at konkursboet var en selvstændig juridisk person, og klageren ikke var part, samt at oplysningerne ikke var givet af ham til skattemyndighederne, og oplysningerne ikke vedrørte ham personligt. Det forudsættes, at Told- og skatteforvaltningens videregivelse af oplysninger til andre offentlige myndigheder såvel som intern videregivelse af oplysninger inden for Told- og skatteforvaltningen vil være omfattet af de almindelige regler herom i forvaltningsloven og for så vidt angår personoplysninger, persondataforordningen/databeskyttelsesforordningen.

Efter forarbejderne til skatteforvaltningsloven er det forudsat, at oplysninger omfattet af tavshedspligten som hovedregel, dvs. efter anmodning, kan vide­regives til andre forvaltningsmyndigheder efter de almindelige regler herom i forvaltningsloven (FVL), hvis der er saglig grund til at videregive dette, og det er relevant for den modtagende myndighed. For så vidt angår (elektronisk behandlede) personoplysninger skal der følges reglerne efter databeskyttel­sesforordningen. Videregivelse af fortrolige oplysninger om fysiske personer er således idag reguleret af databeskyttelsesforordningen, mens videregivelse af fortrolige oplysninger om juridiske personer er reguleret af forvaltningslo­ven (FVL). Herved bliver det muligt for Told- og skatteforvaltningen at etablere online-terminaladgang for medarbejderne og dermed at udbygge borgerbetjeningen med øget adgang til elektronisk betjening, frit valg af indgang til Told- og skatteforvaltningen osv. SKM 2005 982 (i anledning af en konkret sag om uretmæssig videregivelse af fortrolige oplysninger til en anden forvaltningsmyndighed har skatteministeren bedt skatteforvaltningen, om at indskærpe reglerne på området: Den særlige tavshedspligt efter skatte­forvaltningslovens § 17, som nævnt ovenfor, omfatter hele ministerområdets lovgivning og ikke som hidtil (før 2005) kun skatteoplysninger. Oplysninger omfattet af den særlige tavshedspligt kan som hovedregel, dvs. når der fore­ligger en anmodning, videregives til en anden forvaltningsmyndighed efter

reglerne i forvaltningslovens § 28. Hvis der - undtagelsesvis - ikke foreligger en anmodning, skal den myndighed, der sidder inde med en fortrolig oplys­ning, være opmærksom på, at grundlaget for at vurdere udleveringsbehovet for en eventuel modtagende forvaltningsmyndighed vil være usikkert. Uop­fordret videregivelse af oplysninger omfattet af den særlige tavshedspligt kan eksempelvis ske, hvis der er en konkret mistanke om en lovovertrædelse, og hvis oplysningens videregivelse må forventes at kunne medvirke til, at lovovertrædelsen konstateres og dermed berigtiges. Endvidere kan lovbestem­melser, der tillægger andre forvaltningsmyndigheder en særlig ret til at ind­hente fortrolige oplysninger hos skatteforvaltningen, indgå i vurderingen af, om en fortrolig oplysning kan eller skal videregives uopfordret.

Om retningslinjerne, se endvidere SKM 2009 154 SKAT.

I SKM 2022 501 SKTST "Skatterådsaftalen" omtales de retningslinier, der gælder for offentliggørelse af afgørelser og bindende svar fra Skatterådet i aftalens pkt. 10. Udgangspunktet er, at alle afgørelser - pånær de undtagne typer - skal offentliggøres af hensyn til praksis-dannelsen. Dette gælder dog kun, hvis alle oplysninger omfattet af skattemyndighedernes særlige tavsheds­pligt efter skatteforvaltningslovens § 17 kan anonymiseres fuldt ud, dvs. at offentliggørelse ikke må komme til at indebære et brud på tavshedspligten i skatteforvaltningslovens § 17. Det skal fremgå af offentliggørelsen, hvis af­gørelsen af hensyn til tavshedspligten er offentliggjort i en forkortet eller redigeret form.

På toldområdet gælder særlige regler (lex superior) efter EU-toldreglerne. De følgende forordninger udgør lovgrundlaget for den særlige tavshedspligt på toldområdet:

Artikel 12 i Rådets forordning (EØF)EU-forordning nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 (EUTK).

Artikel 45 i Rådets forordning (EF) nr. 515/97 af 13. marts 1997 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes administrative myndigheder og om samarbejde mellem disse og Kommissionen med henblik på at sikre den rette anvendelse af told- og landbrugsbestemmelserne (bistands­forordningen)

Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1049/2001 af 30. maj 2001 om aktindsigt i Europa-Parlamentets, Rådets og Kommissionens dokumenter (aktindsigtsforordningen).

Bestemmelserne om tavshedspligt i toldkodeksen og bistandsforordningen regulerer ikke udtrykkeligt spørgsmålet om parters ret til aktindsigt i de tavshedsbelagte oplysninger. Aktindsigt må i stedet afgøres efter aktindsigts­forordningen og EU-domstolens retspraksis.

På skatteområdet findes også bestemmelser om særlig international tavsheds­pligt bl.a. i de dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO), som Danmark har indgået med andre stater. Dobbeltbeskatningsoverenskomster er folkeretlige traktater, som er en del af gældende dansk ret - uanset om de er gennemført før eller efter bemyndigelseslovens ophævelse i 1994. Af FOB 1992.238 fremgår, at bestemmelser om tavshedspligt i en DBO ikke begrænser parters ret til aktindsigt, og her vil hensynet til fremmede magter ikke kunne begrunde undtagelse fra parters ret til aktindsigt, men efter omstændighederne kontrol­hensyn. Skatteministeriet har fx indgået en dobbeltbeskatningsaftale med skattemyndighederne i USA. I denne aftale er der retligt bindende regler om, i hvilket omfang der kan ske udveksling af skatteoplysninger. Idet der er tale om et retligt bindende instrument, kan der ske overførsel af personoplysninger til skattemyndighederne i USA, uden at Skatteforvaltningen forudgående skal indhente en specifik godkendelse fra Datatilsynet.

Databeskyttelsesforordningens kapitel V (artikel 44-50) indeholder særlige regler om overførsel af personoplysninger til tredjelande, dvs. lande uden for EU/EØS. Såfremt den dataansvarlige ønsker at overføre personoplysninger til et tredjeland eller en international organisation, skal den dataansvarlige både overholde de almindelige behandlingsregler i databeskyttelsesforordnin­gens kapitel II og de særlige regler i kapitel V. Formålet med de særlige regler i databeskyttelsesforordningens kapitel V erat sikre, at den databeskyt­telse, som de registrerede er sikret i EU efter forordningens regler, ikke bliver udvandet, blot fordi oplysningerne overføres til lande eller organisationer uden for EU’s grænser. Der sondres mellem overførsel til sikre og usikre

tredjelande. Det er Kommissionen, der fastlægger hvilke lande og organisa­tioner, der kan anses som sikre, og som derfor af Kommissionen er godkendt som havende et tilstrækkeligt beskyttelsesniveau, somi det væsentlige svarer til det beskyttelsesniveau, der gælder i EU. Listen over sikre tredjelande of­fentliggøres i EU-Tidende og på deres hjemmeside. De europæiske datatilsyn har opstillet fire essentielle europæiske garantier, der altid skal efterleves, uanset om personoplysningerne overføres til et sikkert eller et usikkert tred­jeland. I de tilfælde, hvor Kommissionen ikke har fastslået, at et tredjeland eller international organisation er sikkert (såkaldt usikkert tredjeland), og der ikke på anden vis kan gives de fornødne garantier, kan overførsel af person­oplysninger kun ske, hvis én af de særlige undtagelser i databeskyttelsesfor­ordningens artikel 49 er opfyldt. Bemærk, at flere af undtagelserne ikke gælder for offentlige myndigheder, og at undtagelserne skal fortolkes restrik­tivt. Efter databeskyttelsesforordningen artikel 49 kan overførsel til et usikkert tredjeland bl.a. ske, hvis overførslen er nødvendig af hensyn til vigtige sam­fundsinteresser, for at beskytte vitale interesser, eller for at et retskrav kan fastlægges, gøres gældende eller forsvares. Datatilsynet har på sin hjemmeside [www.datatilsynet.dk](https://www.datatilsynet.dk) offentliggjort en vejledning om overførsel af personop­lysninger til tredjelande.

Ved L 2012 591 (lovforslag 173) er indført en kraftig indskrænkning af tavshedsbestemmelsen vedrørende juridiske personer - da Folketinget har vedtaget at skabe åbenhed om selskabers (juridiske personers) skattebetalin­ger. Se note ad § 17, stk. 2.

[**(62)**](#bookmark69) Med virkning fra 2012-07-01 er ved L 2012 591 indsat væsentlige undta­gelser til tavshedsforskriften i stk. 1, jf. stk. 2, som omhandler »åbenhed om selskabers skattebetalinger«, dvs. direkte offentliggørelse af juridiske perso­ners nærmere opregnede typer skatteoplysninger og skattebetalinger i Dan­mark. L 2012 591 indebærer, at oplysningerne efter offentliggørelsen ikke længere vil være fortrolige. Offentliggjorte oplysninger vil derfor ikke være omfattet af hverken skattemyndighedernes særlige tavshedspligt eller forvalt­ningslovens almindelige tavshedspligt, der gælder for andre forvaltningsmyn­digheder. Da oplysningerne ved offentliggørelse vil være tilgængelige for enhver, vil de heller ikke være omfattet af forvaltningslovens og offentlig­hedslovens regler om aktindsigt efter anmodning. Dog bemærkes, at alle andre oplysninger end de, der er specifikt angivet i bestemmelsen, fortsat vil være omfattet af skattemyndighedernes særlige tavshedspligt. Åbenheden omfatter selskaber m.v., der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, litra a og b, og fondsbeskatningslovens § 1. Dermed er både danske indregistrerede selskaber m.v. og faste driftssteder og faste ejendomme af udenlandske selskaber omfattet. Også selskaber, der bliver skattepligtige til Danmark som følge af, at ledelsens sæde er her i landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, er omfattet. Selskaber m.v., der er fritaget for selvangivelsespligt efter skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5, eller fondsbeskatningsloven § 15, stk. 2 eller 3, vil dog ikke være omfattet. Da reglen kun omfatter selskaber m.v., vil der ikke blive tale omat offentliggøre personoplysninger, jf. persondataforordningen (EP/Rfo 679/2016). De oplys­ninger, der offentliggøres, er selskabets m.v. skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår, årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår, den beregnede skat for indkomståret, og endelig hvilken skattepligtsbestemmelse i selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven selskabet m.v. er omfattet af, og om selskabet m.v. beskattes efter tonnage­skatteloven. Det kan eksempelvis angives, om selskabet m.v. er andelsbeskat­tet efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, eller foreningsbeskattet efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Selskabernes m.v. skattepligtige ind­komst opgøres efter forskellige metoder. Således opgør et andelsbeskattet selskab den skattepligtige indkomst som en procentdel af formuen og ikke som årets indkomst. En skattepligtig forening er alene skattepligtig af den erhvervsmæssige del af foreningens virksomhed. Det er derfor hensigtsmæs­sigt, at oplysningerne om den skattepligtige indkomst og beregnede skat m.v. ledsages af en oplysning om, hvilken skattepligtsbestemmelse selskabet m.v. er omfattet af. Hvis et selskab m.v. er omfattet af kulbrinteskatteloven, kan oplysninger vedrørende selskabets kulbrinteindkomst m.v. tilsvarende offent­liggøres. Disse oplysninger vedrørende kulbrinteindkomsten vil kunne offent-

liggøres særskilt specificeret på henholdsvis særskilt indkomst, jf. kulbrin­teskattelovens kapitel 2, og kulbrinteindkomst, jf. kulbrinteskattelovens ka­pitel 3. Endelig er det fastslået, at i tilfælde, hvor selskabet m.v. indgår i en sambeskatning, kan Skattestyrelsen offentliggøre oplysningerne om selskabet samlet for de sambeskattede selskaber med angivelse af, hvilke selskaber der indgår i sambeskatningen. Det vil være sambeskatningsindkomsten, den be­regnede skat heraf og de samlede anvendte underskud fra tidligere år, der offentliggøres. Offentliggørelse på sambeskatningsniveau er valgt for at kunne give et mere fuldstændigt billede af koncernens skatteoplysninger. Reglerne om obligatorisk sambeskatning medfører, at en koncern som ud­gangspunkt opfattes som én enhed i skattemæssig henseende. Det er derfor en naturlig følge heraf, at oplysningerne offentliggøres samlet for enheden. Oplysningerne om selve sambeskatningskredsen, dvs. hvilke selskaber der er sambeskattede i et givent indkomstår, vil blive opgjort ved indkomstårets slutning. Det er status på dette tidspunkt, der vil indgå i de offentliggjorte oplysninger. Det er hensigten, at oplysningerne om selskabernes m.v. skatte­forhold offentliggøres ca. en måned efter udsendelse af årsopgørelserne. Det var allerede ved lovfæstelsen af denne undtagelsesregel hensigten, at der på selvangivelserne for indkomståret 2012 og fremover eksplicit gøres opmærk­som på, hvilke oplysninger der vil blive offentliggjort, når årsopgørelserne er udsendt. Denne fremgangsmåde følges, da for eksempel oplysning om det anvendte underskud fremført fra tidligere indkomstår alene fremgår af selvangivelsen, men ikke af årsopgørelsen. Opdatering af de offentliggjorte oplysninger om selskabernes m.v. skatteforhold vil komme til at ske i takt med opdateringen i de systemer, hvorfra oplysningerne hentes. Fordelen er, at de nye oplysninger vil blive offentliggjort på hjemmesiden, i de tilfælde hvor der er fejl eller ændringer i de allerede offentliggjorte skatteforhold. Herved minimeres selskabernes m.v. indvendinger mod, atde offentliggjorte oplysninger ikke er korrekte. Disse offentliggørelser af selskabers mv. skat­tebetalinger og nettoindkomstforhold er sket første gang i december 2012 for selskabernes 2011-forhold. Offentliggørelsen benævnes »skattelisterne« og findes på [www.skat.dk](http://www.skat.dk). Der er med juridiske personer bl.a. tale om aktie­selskaber, anpartsselskaber, andelsselskaber samt fonde og foreninger, der er skattepligtige til Danmark. Åbenheden er valgt baseret på en forholdsvis simpel model, hvor der er lagt vægt på, at de oplysninger, der offentliggøres, kan baseres på eksisterende data i Told- og skatteforvaltningens systemer. Åbenheden vil omfatte de selskaber m.v., herunder faste driftssteder af udenlandske selskaber, der er skattepligtige til Danmark, og som er undergivet en selvangivelsespligt. Betingelsen om selvangivelsespligt hænger sammen med, at det dermed er muligt at basere åbenheden på data, der indgår i selska­bernes m.v. årsopgørelser. De oplysninger, der skal kunne offentliggøres, er den skattepligtige indkomst, anvendte gamle underskud og den beregnede skat for indkomståret. Tilsvarende oplysninger vil blive offentliggjort, for så vidt angår kulbrintebeskatningen. Endvidere offentliggøres, hvilken skat­tepligtsbestemmelse i selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven sel­skabet m.v. er omfattet af, samt om selskabet m.v. beskattes efter tonnage­skatteloven. I forhold til sambeskattede selskaber offentliggøres samlede oplysninger for sambeskatningskredsen. Endvidere vil indgå en oplysning om, hvilke selskaber m.v. der indgår i sambeskatningen. Oplysninger om selskabernes m.v. skatteforhold vil blive gjort offentligt tilgængelige på [www.skat.dk](http://www.skat.dk) i forbindelse med udsendelsen af årsopgørelsen. Årsopgørelsen udsendes normalt i løbet af efteråret i året efter indkomstårets udløb. Der kan søges oplysninger såvel via CVR-nr. som efter selskabets navn.

Alle andre oplysninger end de, der specifikt er angivet i undtagelsesreglen i skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2, vil fortsat være omfattet af skattemyn­dighedernes særlige tavshedspligt, jf. § 17, stk. 1. Det er værd at bemærke, at undtagelsen i stk. 2 kun omfatter oplysninger om selskaber m.v., hvorfor der aldrig kan ablive tale om at offentliggøre personoplysninger mv.

[**(63)**](#bookmark70) Indsat ved L 2022 905. Bestemmelsen indebærer, at oplysninger om, hvilken del af den betalte skat der er en følge af den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber, jf. selskabsskattelovens § 17 A, efter offentliggørel­sen ikke længere vil være fortrolige. De offentliggjorte oplysninger vil derfor hverken være omfattet af skattemyndighedernes særlige tavshedspligt eller

forvaltningslovens almindelige tavshedspligt, der gælder for andre forvalt­ningsmyndigheder.

[**(64)**](#bookmark71) Bestemmelsen er med skatteforvaltningsloven kun en delvis videreførelse af skattestyrelseslovens § 37 A, idet der opretholdes bestemmelse om adgang til »ægtefælle-aktindsigt« for samlivsår, og hvor samliv i skattemæssig hen­seende defineres efter kildeskattelovens § 4. Den særlige bestemmelse, der tidligere fandtes i skattestyrelseslovens § 37 A, stk. 2, om ægtefællers ret til at få behandlet en klage over den anden ægtefælles skatteansættelse, er ikke gentaget i skatteforvaltningsloven, idet bestemmelse herom er fundet unød­vendig som følge af lovens § 36, stk. 1, og § 40, stk. 1, hvorefter enhver, der har en væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i afgørelsen (partsbe- grebet/flerpartssager), har ret til at få behandlet en klage i skatteankenævnet og Landskatteretten, jf. reglen om klageberettigelse i SFL § 35 a, stk. 2. Be­stemmelsen er senest ændret ved L 2023 679, hvor oplysninger om ansættelse af grundskyld og dækningsafgift blev tilføjet, hvilket havde sammenhæng med Skatteforvaltningens overtagelse af ansættelse og opkrævning af hhv. grundskyld og dækningsafgift, der indebærer, at afgørelser herom er omfattet af skatteforvaltningslovens regler.

Ægtefæller er klageberettiget part vedrørende ægtefællens eller den forhen­værende ægtefælles skatteansættelser for indkomstår, hvori de var samlevende i henhold til KSL § 4. På grund af sambeskatningen, har ægtefæller en direkte økonomisk interesse i hinandens skatteansættelser. I SKM2017.319 BR, fandt retten, at efter en skilsmisse og dermed ophør af sambeskatningen mellem ægtefællerne, da var den tidligere ægtefælles skatteforhold ikke længere relevante for borgeren, og borgeren var derfor ikke part i den tidligere ægtefællens skattesager. Ægtefæller er til gengæld ikke part - og dermed klageberettiget - i den anden ægtefælles afgørelser vedrørende moms, afgifter eller ejendomsvurdering, da de ikke har en direkte økonomisk interesse i af­gørelsen.

Særlig lovhjemmel som dermed lukker op for indsigt findes i forvaltningslo­vens regler om aktindsigt for parter. Ægtefæller er dog ikke pr. automatik forsynet med direkte partsinteresse, og derfor er skatteforvaltningslovens § 18 en nødvendig bestemmelse for at sikre denne let udvidede aktindsigtsad­gang. Efter bestemmelsen har ægtefæller og forhenværende ægtefæller ret til, ved henvendelse til Told- og skatteforvaltningen, at få oplyst indholdet af den anden ægtefælles selvangivelse og ansættelse af indkomst- eller ejen­domsværdiskat, men kun oplysninger for de indkomstår, hvor de var ægte­fæller og samlevende. Vurderingen af, om de pågældende ægtefæller eller forhenværende ægtefæller kan anses for samlevende i skattemæssig forstand, skal ske efter kildeskattelovens § 4. Det fremgår af en afgørelse fra Skattemi­nisteriets Departement, at bestemmelsen også omfatter det indkomstår, hvori der er indtruffet samlivsophævelse og/eller skilsmisse/separation, jf. TfS 1987.564 DEP. Denne særlige adgang for ægtefæller og forhenværende æg­tefæller til at få oplyst indholdet af hinandens selvangivelser og ansættelser af indkomst- eller ejendomsværdiskat, åbner ikke mulighed for, at Told- og skatteforvaltningen uopfordret og automatisk kan udsende det omfattede materiale for begge ægtefæller i samme kuvert. Udlevering efter bestemmelsen kan kun ske på grundlag af en anmodning, jf. således TfS 1995.343 TSS. Det er i samme afgørelse forudsat, at forskudsopgørelser ikke er omfattet af "ægtefælle-indsigtsreglen".

[**(65)**](#bookmark63) I lovens afsnit II samles under overskriften reglerne om sagsbehandling på opgaver efter skatteforvaltningsloven. Der er tale om de særlige regler, der gælder på told- og skattemyndighedernes område, idet de almindelige retssikkerhedsgarantier efter forvaltningsloven og retsgrundsætninger så som officialmaksimen mv. i sagens natur fortsat gælder og skal iagttages ved siden af særreglerne. I forvaltningslovens regler findes således fortsat den direkte regulering af grundlæggende forvaltningsretlige krav om speciel habilitet (inhabilitetsreglerne), partshøring, partsaktindsigt, begrundelse, klagevejled­ning osv. I offentlighedsloven findes også enkelte, men dog vigtige grund­læggende sagsbehandlingsregler så som journaliseringspligtsreglen i § 15 og notatpligtreglen i § 13.

[**(66)**](#bookmark66) **Generelt**

Bestemmelsen er en del af sagsbehandlingsreglerne og supplerer reglerne i forvaltningsloven FVL § 19 om partshøring og hænger sammen med agter­skrivelsesreglen i SFL § 20 for visse sager. Bestemmelsen om sagsfremstilling er sammen med bestemmelsen om forslag til afgørelse (agterskrivelse) partshøringsbestemmelser i SFL. Reglerne om partshøring skal sikre, at parten blive bekendt med afgørelsesgrundlaget og har mulighed for at kom­mentere det, før der træffes afgørelse. Der skal ikke udarbejdes sagsfremstil­linger ved faktisk forvaltningsvirksomhed, men alene ved Skatteforvaltningens afgørelser (sagsbehandling ved forvaltningsakter).

Af de almindelige bemærkninger til loven fremgår, at de særlige krav om sagsfremstilling og høring på skatteministerens sagsområde lovfæstes. Reg­lerne om partshøring skal sikre, at parten blive bekendt med afgørelsesgrund­laget og har mulighed for at kommentere det (kontradiktion), før der træffes afgørelse. Når en afgørelse træffes efter anmodning fra en part og afgørelsen fuldt ud imødekommer partens anmodning, så er der intet i sagen, som parten skal gøres bekendt med. Parten skal således ikke igen høres, men kun have en afgørelse. Der skal ikke udarbejdes sagsfremstillinger ved faktisk forvalt­ningsvirksomhed, men alene ved told- og skatteforvaltningens (1. instansens) afgørelser. Endvidere har skattemyndighederne en særlige tavshedspligt efter hvidvaskloven, som skal iagttages i sådanne særlige sager.

Der er heller ikke krav om sagsfremstilling, hvis Skatteforvaltningen og sa­gens parter i sagsforløbet bliver enige om afgørelsen, uanset hvem der har startet sagen. Se SFL § 19, stk. 1, 2. pkt. Der er ikke krav om sagsfremstilling, hvis fx Skatteforvaltningen har konstateret, at et selskab har glemt et rente­fradrag og selskabet er enig i, at indkomstansættelsen skal nedsættes med beløbet. Der er heller ikke krav om sagsfremstilling, hvis det er selskabet, der har anmodet om et glemt rentefradrag, og selskabet ved sagsbehandlingen er enig med forvaltningen i, at det glemte fradrag er mindre end først antaget. Told- og skatteforvaltningen skal for de tilfælde, der er omfattet af bestem­melsen, udarbejde en sagsfremstilling og foretage høring herover, før den træffer en afgørelse. Det vil med de undtagelser, jf. nedenfor, derfor primært være afgørelser om selskabsligning, moms, afgifter og told. Der skal ikke laves sagsfremstillinger i personsager m.v., idet høringen her alene sker via agterskrivelsesreglen i SFL § 20. Reglerne om sagsfremstilling findes i § 19, § 36, stk. 5, § 38, stk. 4, og § 42, stk. 5.

Reglen gælder kun i afgørelsessager (forvaltningsakter), og her opstår grænsedragningen mellem forvaltningsafgørelser og faktisk forvaltningsvirk­somhed (beslutninger og procesledelse) som kan give anledning til tvivl. En forvaltningsafgørelse er traditionelt defineret som en retsakt/forvaltningsakt; det vil sige en udtalelse, der går ud på at fastsætte, hvad der er eller skal være ret i et foreliggende konkrete tilfælde, jf. forvaltningslovens § 2. Det er skatteforvaltningens opfattelse at der, uanset en fremført underskudssaldo i felt 85, ikke er en skatteansættelse af saldoen, så vil en ændring af saldoen på Skattestyrelsens initiativ alligevel være en afgørelse, således at frengangs- måden i skatteforvaltningslovens § 19 skal følges. Se styresignal SKM 2013 425 SKAT.

Der skal også af Skatteankestyrelsen (SANST) udarbejdes sagsfremstilling i forbindelse med klagebehandling ved ankenævnene, Skatteankenævn og Landsskatteretten, Vurderingsankenævn, og Motorankenævn, men dette sker i "klageleddet" for samtlige sager. Se hertil de enkelte forretningsordener for ankenævnene, og bkg 2021 2372 om Skatteankestyrelsen med § 14, stk. 1, jf. også SFL § 35 d. Der skal med andre ord også udarbejdes sagsfremstillinger i de sager, hvor afgørelserne kan klages til Skatteankeforvaltningen og anke­nævnene, men det er ikke Skatteforvaltningen, der skal udarbejde dem. Sagsfremstillingen udarbejdes til brug for klagebehandlingen og ikke til brug for Skatteforvaltningens afgørelse.

**Undtagelser**

Der er ikke et krav om udarbejdelse af sagsfremstilling i sager, hvor afgørelsen træffes efter anmodning fra den pågældende borger, og Told- og skattefor­valtningen fuldt ud kan imødekomme anmodningen. Sagens parter skal endvidere kunne afstå fra at få en sagsfremstilling til udtalelse, og denne mulighed er tænkt anvendt i sager, hvor sagens parter selv ønsker en hurtig afgørelse. Der skal ikke udarbejdes sagsfremstilling og ske høring herover i

de sager, der er af en så enkel karakter, at de efter landsskatterettens ledende retsformands bestemmelse kan afgøres uden deltagelse af læge retsmedlem­mer, jf. § 13, stk. 3, 1. pkt., medmindre man efter en konkret vurdering af den modtagne klage beslutter, at Told- og skatteforvaltningen bør udarbejde en sagsfremstilling og foretage høring herover til brug for Landsskatterettens afgørelse af klagen. Der skal ikke udarbejdes sagsfremstilling og ske høring i sager om bindende svar.

Der skal ikke udarbejdes sagsfremstilling og ske høring herover i de sager, hvor en klage efter skatteministerens bestemmelse efter § 14, stk. 2, ikke skal afgøres af Landskatteretten - det vil være sager af en driftsmæssig karakter. Ved L 2013 649 og som konsekvens af forslaget om en ny klagestruktur er lovens § 19, stk. 5, nyaffattet. Tilsvarende er sket teknisk tilpasning ved æn­dringsloven L 2019 1125 (LF 23) med § 1, nr. 7. Hensigten med ændringen er at sikre, at det er samme sagstyper som hidtil, der ikke skal udarbejdes sagsfremstilling i.

A) Derfor er listen over sager, hvor der **ikke** skal udarbejdes sagsfremstilling af 1. instansen således:

• Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et skatteankenævn. Det vil sige personskattesager, som ikke visiteres til Landsskatteretten.

• Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et vurderingsankenævn. Kravene i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 1-3, om udarbejdelse af en sagsfremstilling og høring, før der træffes en afgørelse, skal ikke gælde i vurderingssager. Dette skal ses i lyset af, at kravet om udarbejdelse af en sagsfremstilling efter gældende regler ikke omfatter afgørelser, der kan afgøres af et vurderingsankenævn, som fremadrettet som udgangspunkt skal være klagemyndighed i vurderingsklager, jf. skatteforvaltningslovens §§ 6-6 b.

• Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et motorankenævn. Det vil sige motorvurderingssager, som ikke visiteres til Landsskatteretten.

• Afgørelser, hvis en klage herover kan afgøres af skatteankeforvaltningen. Det vil sige de såkaldte kontorsager.

• Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af Landsskatteretten efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. eller 3. pkt., stk. 3, 2. pkt., eller stk. 5. Det vil sige sager afde typer, som ville kunne visiteres til et ankenævn eller skatteankeforvaltningen, men hvor skatteankeforvaltningen visiterer sagen til Landsskatteretten, fordi den er principiel eller hænger sammen med andre sager, som verserer eller samtidig visiteres til Landsskatteretten. Sammen med de fire punkter ovenfor sikrer dette punkt, at alle de sager, som er af typer, som kan behandles af et ankenævn eller skatteankeforvaltningen, undtages fra kravet om udarbejdelse af sagsfremstilling, uanset at det ved eventuel påklage af de pågældende sager viser sig, at de konkret skal behand­les af Landsskatteretten.

• Afgørelse, som efter skatteministerens afgørelse efter skatteforvaltningslo­vens § 14, stk. 2, ikke kan påklages til skatteankeforvaltningen, et skatte-, vurderings- eller motorankenævn eller Landsskatteretten.

• Skatteforvaltningens afgørelser om bindende svar. Det vil dog sige de sager om bindende svar, som ikke er principielle, og derfor ikke oversendes til behandling i Skatterådet.

• Afgørelser om revisorerklæringspålæg efter skattekontrollovens § 43, stk. 1 (transfer priciing).

B) Kravet om obligatorisk udarbejdelse af sagsfremstilling vil herefter gælde i følgende sager, som Skattestyrelsen afgør:

• Sager om moms, afgift og sager i tilknytning hertil.

• Sager om beskatning af juridiske personer (dog ikke dødsboer) samt sager i tilknytning hertil.

• Sager omfattet af lov om inddrivelse af gæld til det offentlige bortset fra sager, hvor klage over en sådan afgørelse skal afgøres af skatteankeforvalt- ningen efter regler udstedt i medfør af den foreslåede § 35 b, stk. 3, og bortset fra sager, hvor told- og skatteforvaltningen afgør en anmodning om bindende svar.

• Endvidere gælder kravet om udarbejdelse af sagsfremstilling i sager, hvor Skatterådet afgør anmodninger om bindende svar.

***Opsummering***

Opsummerende kan siges, at kravet om, at Told- og skatteforvaltningen (dvs. en af styrelserne) skal udarbejde en sagsfremstilling vedrører primært afgø­relser om selskabsligning, moms, afgifter og sager om told.

Se om afgrænsningsvanskeligheder SKM 2007.283 LSR - Et konkursbo var på baggrund af kurators foreløbige redegørelse anset for skattefri. Efterføl­gende blev konkursboet tilført yderligere likvide midler. På grundlag af bo­regnskabet blev konkursindkomsten anset for skattepligtig efter konkursskat­telovens §§ 14 og 15, hvilket blev meddelt fallenten uden forudgående høring. Landsskatteretten fandt, at der ikke er krav om sagsfremstilling og høring i sager vedrørende skattepligt for konkursboer, da en eventuel klage til Landsskatteretten skal afgøres uden deltagelse af læge medlemmer. Ansæt­telsen kunne også foretages uden forudgående høring efter forvaltningslovens almindelige bestemmelser, idet klageren måtte antages at være bekendt med, at skattemyndigheden var i besiddelse af oplysningen om, at det var lykkedes kurator at tilføre konkursboet yderligere midler. Betingelserne i konkursskat­telovens § 15, stk. 3 blev anset for opfyldt, og afgørelsen blev stadfæstet og fandtes gyldigt foretaget.

Hvis kravet om sagsfremstilling slet ikke overholdes i sager, hvor det er et krav, vil der være svigtet en lovbestemt retssikkerhedsgaranti - dvs. en tilbli­velsesmangel ved forvaltningsakten - og dette vil medføre en ugyldighed ved anfægtelse, jf. således SKM 2001.225 LSR, SKM2007.283.LSR og SKM 2014.472 LSR.

Det medførte dog ikke ugyldighed, at en ellers udarbejdet sagsfremstilling ikke var afsluttet med indsættelse af den skattepligtiges bemærkninger til agterskrivelsen, idet bemærkningerne ikke gav anledning til yderligere be­grundelse i forhold til begrundelsen i agterskrivelsen, jf. SKM2005.276.VLR. Der er kun krav til udsendelse afen sagsfremstilling og til sagsfremstillingens indhold, men der er ikke krav til formen af Toldstyrelsens sagsfremstillinger, jf. SKM2009.278.LSR.

[**(67)**](#bookmark72) **Indhold**

De oplysninger, en sagsfremstilling efter stk. 2 skal indeholde, er angivet som minimumsoplysninger, herunder skal bl.a. oplyses om den afgørelse, som told- og skatteforvaltningen vurderer, at de foreliggende oplysninger må føre til, og en begrundelse for denne vurdering.

Sagsfremstillingen skal derfor som minimum indeholde:

• En redegørelse for de faktiske forhold, som Skatteforvaltningen tillægger betydning ved afgørelsen.

• Den afgørelse, som Skatteforvaltningen vurderer oplysningerne fører frem til.

• Begrundelse for afgørelsen, der opfylder FVL § 24 med krav til en be­grundelse. Det vil blandt andet sige henvisning til retsregler og angivelse af de hovedhensyn, der har været bestemmende for en eventuel skønsu­døvelse.

• Angivelse af de faktiske omstændigheder, der henføres under den givne regel efter det konkrete faktasæt i det foreliggende tilfælde. Sagsoplys­ningen skal derfor vises og begrundes.

Minimumsindholdet skal fx i toldsager være:

• En henvisning til de dokumenter og oplysninger, som Toldstyrelsen vil basere afgørelsen på.

• Angivelse af høringsfristen.

• En henvisning til personens ret til indsigt i de oplysninger og dokumenter, som Toldstyrelsen vil basere afgørelsen på.

• En redegørelse for de faktiske forhold, Toldstyrelsen tillægger betydning ved afgørelsen.

• Den afgørelse, som Toldstyrelsen vurderer oplysningerne fører frem til. • Begrundelse for afgørelsen, der opfylder de krav, som fremgår af FVL

§ 24 til en begrundelse. Det vil blandt andet sige, at der i afgørelsen skal henvises til de retsregler i henhold til hvilke afgørelsen er truffet, og de hovedhensyn der har været bestemmende for en eventuel skønsudøvelse. Se FVL § 24 der udfylder EUTK, GF og DF.

**Høring**

Der skal ske høring af sagens parter om sagsfremstillingen i forbindelse med en sådan høring skal meddeles, at afgørelsen vil blive truffet som anført, hvis ikke sagens parter fremkommer med en begrundet skriftlig eller mundtlig indsigelse inden høringsfristens udløb.

Efter stk. 1 skal Told- og skatteforvaltningen udarbejde en sagsfremstilling, som skal sendes til partshøring før forvaltningsmyndigheden træffer en afgø­relse. Reglen skal for 1. instansen, der skal lave sagsfremstilling, anvendes i sammenhæng med lovens § 20 om agterskrivelser. Told- og skatteforvalt­ningen kan undlade at udarbejde en sagsfremstilling, hvis afgørelsen træffes efter anmodning fra sagens parter, og afgørelsen fuldt ud imødekommer an­modningen, hvilket dog ikke gælder i tilfælde, hvor afgørelsen vil berøre flere, der ikke alle er enige i afgørelsen. Told- og skatteforvaltningen ved ikke altid, hvem der er parter i en sag. Forvaltningen må derfor foretage hø­ringen på grundlag af de oplysninger om sagens parter, som Told- og skatte­forvaltningen er i besiddelse af.

Efter stk. 3 skal sagens parter have sagsfremstillingen til udtalelse, medmindre de positivt giver afkald derpå. Høringsfristen er lovfæstet til 15 dage fra da­teringen af høringsskrivelsen. Der må dog tages forbehold for, at der i andre retsregler kan være foreskrevet en kortere høringsfrist, f.eks. i EU-retten. Spørgsmålet er herefter om der kan kortes i denne frist efter aftale med skatteyderen. Dette var ikke tilfældet efter tidligere skattestyrelseslovs § 3, stk. 4, som var obligatorisk, men efter skatteforvaltningslovens § 19, stk. 3 in fine kan skatteyder helt give afkald på høringen - og som det mindre i det mere må kunne argumenteres for en aftalt kortere frist. Skattepraksis må dog vise om skatteyder bindes af aftaler om kortere frist. Ved høring over sags­fremstilling kan Told- og skatteforvaltningen efter stk. 4 meddele, at afgørel­sen vil blive truffet som beskrevet, hvis ikke den pågældende inden hørings­fristens udløb er fremkommet med en begrundet skriftlig eller mundtlig ind­sigelse mod afgørelsen. Særskilt fremsendelse til en ægtefælle kan ifølge lovmotiverne normalt undlades i de tilfælde, hvor ægtefællerne har samme folkeregisteradresse. Efter stk. 5, nr. 3, kan udarbejdelse afen sagsfremstilling og høring herover undlades, hvis afgørelsen kan påklages til Landsskatteretten og er af en så enkel type, at den efter landsskatteretspræsidentens bestemmelse efter § 13, stk. 3, 1. pkt., kan afgøres uden deltagelse af læge retsmedlemmer. Det skal dog her fremhæves, at minimumsgarantien for parten efter forvalt­ningslovens obligatoriske høringsregel i forvaltningslovens § 19 ikke kan undlades opfyldt, hvorfor høring i sådanne tilfælde skal gennemføres samtidig med eller via agterskrivelsen, jf. reglen i skatteforvaltningslovens § 20. Landsskatteretten kan dog på grundlag af en konkret vurdering af en modtagen klage bestemme, at Told- og skatteforvaltningen skal udarbejde en sagsfrem­stilling og foretage høring herover til brug for Landsskatterettens behandling af klagen, jf. § 42, stk. 5.

\*\*Retsvirkningen af sagsbehandlingsfejl (høringsfejl) \*\*

Om retsvirkningen af manglende sagsfremstilling, hvor den pligtmæssigt skulle have været udarbejdet kan henvises til skattepraksis også efter tidligere gældende skattestyrelseslovens § 14 og § 12 A, jf. § 21 mv., som også videre­ført med praksis efter skatteforvaltningsloven.

Hvis der ikke udarbejdes en sagsfremstilling, som sendes til høring hos sagens parter, så er der tale om en væsentlig sagsbehandlingsfejl, der som hovedregel medfører, at afgørelsen er ugyldig, idet der herved svigter en væsentlig rets­sikkerhedsgaranti. Det medførte ugyldighed, at skatteforvaltnigen ikke for­inden, der blev truffet afgørelse i sagen, havde udarbejdet og fremsendt en sagsfremstilling efter SFL § 19, jf. kSKM2014.472.LSR. Se helt tilsvarende afgørelserne om helt manglende sagsfremstilling i TfS 1994 772 LSR, TfS 2001 522 LSR, SKM 2001.225 LSR, TfS 2004 792 LSR, som alle medførte ugyldighed.

Ved SKM 2005 276 VLD fandt Landsretten, at det klagende selskabs bemærk­ninger i brevet af 2003-05-13 ikke indeholdt en besvarelse af de stillede spørgsmål. Den omstændighed, at skatteforvaltningen ikke i forbindelse med afgørelsen indarbejdede bemærkningerne i en endelig sagsfremstilling, men indskrænkede sig til at konstatere den manglende besvarelse, kunne ikke føre til, at afgørelsen var ugyldig.

I SKM 2009.278 LSR fandt Landsskatteretten efter en meget konkret vurde­ring, at “agterskrivelsen" kunne siges at indeholde en tilstrækkelig sagsfrem­stilling uanset den manglende benævnelse af sagsfremstilling - og fejlen medførte ikke ugyldighed.

[**(68)**](#bookmark73) Ved L 2023 1796 er der i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5, indsat nye nr. 9 og 10.

Præciseringen af, at undtagelserne i nr. 9 og 10, ikke omfatter afgørelser, der allerede er undtaget efter § 19, stk. 5, nr. 4, er alene for at undgå en dobbelt undtagelse af de pågældende afgørelser. Denne ændring af § 19, stk. 5, vil også medføre, at afgørelser om genoptagelse og ændring af køretøjers regi­strering efter lov om registrering af køretøjer og bekendtgørelse om registre­ring af køretøjer (bkg 2023 866), samt afgørelser om genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgifts­loven eller vægtafgiftsloven, der ikke allerede er omfattet af undtagelsen i § 19, stk. 5, nr. 4, vil være undtaget for kravet om partshøring efter skattefor­valtningslovens § 19, stk. 1-4, i det omfang, at den særlige procedure i § 20 e følges.

Dette skal også ses i sammenhæng med ændringslovens § 4, nr. 3, hvorefter afgørelser om genoptagelse og ændring af et køretøjs registrering eller gen­optagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgiftslovens §§ 1 og 3-10, brændstofforbrugsafgiftslovens §§ 1-3 c eller vægtafgiftslovens §§ 1-8 omfattes af "den særlige procedure" i SFL § 20 e.

[**(69)**](#bookmark78) **Generelt**

*Agterreglen - begrundet og oplyst forslag til afgørelse*

Bestemmelserne i stk. 1-3 har en lang tradition bag sig - og er en delvis vi­dereførelse af tidligere skattestyrelseslovs § 3, stk. 4, § 12 A, stk. 1, § 19, stk. 1, og § 21, stk. 3. Agterreglen tjener som garantiforskrift til formaliseret og korrekt partshøring og kontradiktionsadgang på skatteområdet, samt en “varslet afgørelse”. Reglen spiller nøje sammen med det grundlæggende princip, som gælder for forvaltningen, nemlig officialmaksimen, dvs. myn­digheden har ansvaret for sagens forsvarlige og tilstrækkelige oplysning. Bestemmelsen er senest ændret ved L 2023 679, hvorefter også afgørelser vedrørende grundskyld og dækningsafgift er omfattet, hvilket har sammen­hæng med Skatteforvaltningens overtagelse af ansættelse og opkrævning af hhv. grundskyld og dækningsafgift, der betyder, at afgørelser herom er om­fattet af skatteforvaltningslovens regler.

Officialprincippet betyder, at Skatteforvaltningen skal sikre, at en sag er til­strækkeligt oplyst til, at der kan træffes en afgørelse på et korrekt og fyldest­gørende grundlag. Skatteforvaltningen skal derfor sørge for, at alle relevante oplysninger fremskaffes og inddrages i sagen. Dette gælder både vedrørende de faktiske og de retlige forhold. Når dette er sket opstår partshøringen, og dette er formaliseret i "agterreglen/varslingsreglen". Partshøringen efter ag­terreglen er dog udvidet i forhold til forvaltningslovens almindelige partshø­ringsregel, idet alle faktiske omstændigheder "fakta" skal være oplyst så langt som forvaltningen kan komme på det pågældende tidspunkt, og der skal ikke kun ske partshøring af faktum i afgørelsesgrundlaget, men der skal også ske partshøring i "jus", dvs. at høringen allerede på varslingstidspunktet skal opfylde begrundelseskravene i forvaltningslovens § 24. Dette er en helt særlig retssikkerhedsgaranti på skatteområdet med en lang tradition bag sig, og procedurereglen skal skabe en garanti for, at afgørelser træffes på korrekt og fuldt ud varslet og begrundet grundlag. Der henvises i øvrigt om beskri­velse af agterreglen og samspillet til forvaltningsloven mv. til **Hans Henrik Bonde Eriksen** i TfS 2000 90.

Tilsidesættelse af reglerne om partshøringsreglen anses som en væsentlig sagsbehandlingsfejl, der som overvejende udgangspunkt vil medføre, at myndighedernes afgørelse bliver ugyldig, jf. TfS 1997 105 LSR og TfS 1997 146 LSR, hvor Landsskatteretten i sidstnævnte kendelse anså skatteforvalt­ningens afgørelse for ugyldig, idet afgørelsen var truffet på grundlag af noget materiale, som var af væsentlig betydning for sagens afgørelse, men som ikke havde været forelagt for den skattepligtige til udtalelse.

Ved TfS 2007 954 LSR illustreres, at reglen er en vigtig retssikkerhedsgaranti for borgeren. I sagen blev en afgørelse om skønsmæssig ansættelse af ind-

komst kendt ugyldig, da der ikke var udsendt agterskrivelse, forinden afgø­relse i form af årsopgørelse blev udsendt.

Tilmed skal partshøringen være reel og fyldestgørende, jf. herom sagen LSR 2020.17-0987358 (Landsskatterettens kendelse af 30. september 2020), og det vil sige, at relevante og væsentlige indsigelser og oplysninger, der gives af parten, skal indgå i sagen og skal sagsbehandles og kommenteres, så det sikres, at bedømmelsesgrundlaget er korrekt. I sagen fandt Landsskatteretten, at afgørelsen fra Skatteforvaltningen var ugyldig, og præmisudtalelserne i Landsskatterettens kendelse er ret bemærkelsesværdige og med en "løftet pegefinger om at iagttage grundighed" som følger:

*"Korrekt og fyldestgørende partshøring indebærer ikke kun selve udsendelsen af agterskrivelsen, men også en efterfølgende inddragelse af fremsatte be­mærkninger til denne, herunder nye faktiske oplysninger, i det omfang de tilgår sagen. SKAT modtog repræsentantens bemærkninger af2. marts 2017 forud for udsendelsen af den påklagede afgørelse, men har hverken inddraget bemærkningerne eller besvaret anmodningen om en kort udsættelse af fristen for at fremkomme med yderligere oplysninger. SKAT har således begået en parthøringsfejl i sagen. SKAT havde ved udarbejdelsen af agterskrivelsen ikke taget hensyn til klagerens mulighed for tillæg til anskaffelsessummen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5. Den manglende inddragelse af indsigelserne af 2. marts 2017 førte til, at SKAT ikke konkret tog stilling hertil, før SKAT traf afgørelse i sagen. I forbindelse med klagen til Skattean­kestyrelsen har SKAT tilkendegivet, at der skulle have været givet tillæg til anskaffelsessummen efter reglerne herom i ejendomsavancebeskatningsloven. Det er herefter rettens opfattelse, at det ikke kan udelukkes, at en fyldestgø­rende partshøring ville have ført til et ændret bedømmelsesgrundlag og dermed også et andet indhold af afgørelsen. Fejlen kan derfor ikke anses for at være konkret uvæsentlig. Landsskatteretten anser SKATs afgørelse for at være ugyldig."*

Af retssikkerhedsvejledning fra 1992 fra Departementet - og særligt af lov­forarbejder til tidligere skattestyrelsesloven, jf. ex lovforslag 192, jf. L 1999 381, fremgår også om agterskrivelser, at der skulle være foretaget forsvarlig sagsoplysning inden en sådan kunne udsendes til borgeren/parten - af bemærk­ningerne fremgik: *”Det skal i den forbindelse bemærkes, at en agterskrivelse ikke må afsendes, hvis ikke skattemyndighederne på afsendelsestidspunktet i øvrigt er i besiddelse af det fornødne grundlag for at gennemføre den varslede ansættelsesændring. Det skal endvidere bemærkes, at en agterskri­velse skal indeholde en begrundelse, således at den skattepligtige kan tage stilling til, om ændringen er rigtig.”*

Skatteforvaltningen skal som hovedregel altid foretage høring, når der træffes afgørelser om:

1. Skat

2. Moms

3. Afgifter

4. Told

5. Ejendomsvurdering (se dog lex specialis ad deklarationsprocessen i SFL § 20 a)

6. Motor

Uanset at en fremført underskudssaldo i felt 85 ikke som sådan er en skatte­ansættelse af saldoen, så vil en ændring af saldoen på Skattestyrelsens initiativ alligevel være en afgørelse/forvaltningsakt, således at fremgangsmåden i SFL § 19 skal følges. Se styresignal SKM2013.425.SKAT.

**Underskrift eller digital udstedelse uden underskrift**

Ved SKM 2012 119 SKAT blev det bestemt, jf. § 4 i bkg 2010 784 (nu bkg 2019 1197), at årsopgørelser, forskudsopgørelser for fysiske og juridiske personer, ejendomsværdimeddelelser, meddelelser om værdifastsættelse af motorkøretøjer samt underretninger efter skatteforvaltningslovens § 20 kan udsendes uden underskrift og i retlig henseende være sidestillet med et doku­ment med personlig underskrift. Folketingets Ombudsmand påpegede, at sådan regulering burde ske ved bekendtgørelse – og følgelig blev bkg 2013 908 udsendt.

**Sagstyper**

Bestemmelsen omfatter afgørelser om ansættelse af indkomst- eller ejendoms­værdiskat, herunder gaveafgift, og ejendomsvurderinger. Told- og skattefor­valtningen skal udsende forslag til afgørelse, når afgørelsen vedrører:

• Ansættelse af indkomstskat (herunder også arbejdsmarkedsbidrag)

• Ejendomsværdiskat

• Gaveafgift

• Ejendomsvurdering

• Told

Høringspligten omfatter den type af oplysninger, der skal indgives ved oplys­ningsskema mv. efter Skattekontrolloven. Afgørelse af om der fx er et fradragsberettiget underskud, om der skal indrømmes skattelempelse efter en dobbeltbeskatningsaftale osv. er omfattet af høringspligten, da det er ba­seret på den type af oplysninger, der skal indgives efter Skatteontrolloven. Høringspligten omfatter til gengæld ikke en ændret skatteberegning, der er en konsekvens af fx overførsel af uudnyttet underskud, bundfradrag eller personfradrag mellem ægtefæller, fremførsel af fradragsberettiget underskud eller beregning af skattelempelse efter en dobbeltbeskatningsaftale med en fremmed stat. Se herved bemærkningerne til § 1 nr. 2 og 3 i lovforslag nr. 192 af 4. marts 1999 og pkt. 4.9 i lovforslag nr. 110 af 24. februar 2005. Se også SKM2010.332.BR.

En kvinde fik reduceret underskudsoverførsel i indkomståret 2001 som følge af forhøjelse af sin daværende mands indkomst. Da der var tale om en kon­sekvensændring af ren beregningsmæssig karakter, havde skatteforvaltningen ikke haft pligt til at høre hustruen efter skatteforvaltningslovens § 20. Retten fandt heller ikke, at der var pligt til partshøring efter de almindelige forvalt­ningsretlige regler i forvaltningslovens § 19 og § 20, jf. herved SKM2010.332.BR som stadfæstet i SKM2011.675.ØLR. Hvis derimod sagen omhandler ægtefællens indkomst- eller ejendomsværdiskat, der ændres som en direkte følge af en ansættelse for den skattepligtiges ægtefælle, skal der ske høring af ægtefællen på sædvanlig vis, når der ikke alene er tale om den blotte ændrede skatteberegning, og det betyder, at hvis ægtefællerne har fordelt renteudgifter mellem sig, og det ved ligning af den skattepligtiges ægtefælle konstateres, at de samlede renteudgifter er mindre end selvangivet, så skal ægtefællen varsles og høres om den afledte ændring efter lovens § 20.

På gaveafgiftsområdet skal en gaveanmeldelse indgives af såvel gavegiver som gavemodtager, og såvel gavegiver som gavemodtager hæfter for gaveaf­giften. Derfor skal såvel gavegiver som gavemodtager høres over den påtænk­te ansættelse, og såvel gavegiver som gavemodtager skal tiltræde et eventuelt afkald på en fuld høringsfrist. Tilsvarende kan der på vurderingsområdet være andre end ejeren af den faste ejendom, der har en væsentlig retlig inter­esse i vurderingen af ejendommen. Agterskrivelse skal herefter som udgangs­punkt anvendes i de sagstyper, hvor afgørelsen kan påklages til skatteanke­nævn eller vurderingsankenævn, samt i sager om selskabsligning.

Hvor der er sket høring over en agterskrivelse med sagsfremstilling med oplysning om, at afgørelsen vil blive truffet som nævnt i sagsfremstillingen, hvis ikke den pågældende borger er fremkommet med en skriftlig og begrun­det indsigelse imod sagsfremstillingen inden høringsfristens udløb, kan videre høring undlades. Som hidtil skal der ikke ske underretning om den trufne afgørelse, hvis der ikke er fremsat indsigelse imod agterskrivelsen. Hvis derimod der af borgeren gives indsigelse, da skal træffes afgørelse ved ken­delse og med begrundelse efter forvaltningslovens § 24.

**Partsbegrebet**

En part er enhver, som har en konkret, væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i sagen,og dette defineres også som "klageberettigelsen", jf. parts­begrebet i SFL § 35a, stk. 2. Det skatteretlige partsbegreb er identisk med det almindelige forvaltningsretlige partsbegreb. Se pkt. 49 - 55 i Vejledning om Forvaltningsloven nr. 11740 af 4. december 1986. Derfor skal der ved afgørelser om ansættelse af indkomstskat, herunder gaveafgift, eller ejendoms­værdiskat ske høring af alle, der har en retlig, væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i afgørelsen. Om det skatteretlige partsbegreb, se **Jan Pedersen** i TfS 2012 273.

De få fortolkningsbidrag i forarbejderne har betydet, at det er praksis, der har afgrænset kredsen af parter. Helt typisk er det styrken af interessen, der skal afgrænses, og en person, som kun bliver indirekte berørt af afgørelsen, er ikke part, og tilmed er en person som kun har en afledt interesse heller ikke part.

Særskilt fremsendelse til en ægtefælle kan ifølge lovmotiverne normalt undlades, når ægtefællerne er samlevende og har samme folkeregisteradresse. Told- og skatteforvaltningen ved dog ikke altid, hvem der er parter i en sag, og forvaltningen må derfor foretage høringen på grundlag af de oplysninger om sagens parter, som Told- og skatteforvaltningen er i besiddelse af, og selvfølgelig efter en forsvarlig overholdelse af officialmaksimen i den kon­krete sag.

En juridisk person, som fx et aktieselskab, kan være adressat for en afgørelse. I så fald er den juridiske person part i afgørelsessagen. Den juridiske persons partbeføjelser udøves af de personer, der har fuldmagt til at handle på vegne af den juridiske person. Fysiske personer, herunder fx nuværende eller tidli­gere medlemmer af ejerkredsen eller ledelsen i et selskab, kan efter omstæn­dighederne have selvstændig partsstatus i selskabets sag. Om det er tilfældet, afhænger af en konkret vurdering af, om de pågældende har en væsentlig, individuel og retlig interesse i sagens udfald. Det vil være undtagelsen, at medlemmer af ejerkredsen har en så væsentlig og direkte interesse i sagens udfald, at de kan betragtes som parter.

I TfS 2001 198 HD blev selskabsopgørelser, som efter deres ordlyd angik »forhøjelse af ansættelse« for et sambeskattet datterselskab, anset for skatte­ansættelser. Den manglende høring af moderselskabet kunne efter en konkret væsentlighedsvurdering ikke føre til ugyldighed, idet moderselskabet havde modtaget datterselskabets skatteansættelse i kopi og under et møde haft lej­lighed til at ytre sig om ansættelsen. I TfS 2001 292 Ø blev et ægtepars an­sættelsesforhøjelser ikke fundet ugyldige som følge af manglende partshøring i forbindelse med Ligningsrådets behandling af sagen om beskatning af kursgevinster for lånte midler, da påligningen blev foretaget af de lokale skattemyndigheder, der havde foretaget høring. Undladelse af høring af æg­tefællen medførte heller ikke ugyldighed, da ægtefællen alene var berørt af afgørelsen som følge af underskudsoverførsel.

I Den Juridiske Vejledning 2020 afsnit A.A.7.2. beskrives i oversigtsform praksis som følger:

I **gavesager** er både gavegiver og gavemodtager part, da begge hæfter for betalingen af gaveafgiften, jf. BAL § 30, stk. 1.

I **overdragelsessager** vil både køber og sælger helt typisk være parter, jf. enstrenget ligning efter AFL § 45 og EBL § 4.

**Ægtefæller** er klageberettiget part vedrørende ægtefællens eller den forhen­værende ægtefælles skatteansættelser for indkomstår, hvori de var samlevende. På grund af sambeskatningen af ægtefæller, har ægtefæller en direkte økono­misk interesse i hinandens skatteansættelser.

En **ejer afen ejendom** er klageberettiget vedrørende ejendommens vurdering. Sælgeren af ejendommen er også klageberettiget, hvis sælger fortsat hæfter for ejendommens skatter. En kommune er klageberettiget, hvis kommunen efter planlovens § 47 kan forpligtiges til at overtage ejendommen.

Et **selskabs** afledte interesse i et andet selskabs momssag blev anset for så tilstrækkelig væsentlig, at selskabet havde partsstatus. Der blev henset til, at udfaldet af pensionsservicesselskabets klagesag ved Landsskatteretten havde en umiddelbar betydning for selskabet, idet enhver nettotilbagebetaling fra ToldSkat skulle videregives til bl.a. selskabet. Se SKM2011.323.LSR, dog modsat resultat i SKM2011.160.LSR og SKM2019.602.LSR, hvor der ikke er partsstatus.

Efter Skattestyrelsens opfattelse, er det i **omstruktureringssager** selskabet som er part, da det er selskabet som laver omstruktureringen. Aktionærerne er ikke part i selskabets omstruktureringssag, da aktionærernes interesse i sagen alene er indirekte. En **kommanditist** er kun part i sin egen sag, men ikke part i de andre kommanditisters sager, uanset ændringen vedrører et punkt, som er fælles for dem alle.

Hvis borgeren er død, er det **dødsboet,** som er part, og ikke arvingerne, i hvert fald ikke ud fra en generel betragtning, der kan dog være konkrete til-

fælde af arvingsudlæg mv. som trækker både boet som den konkrete arving ind som part alt efter sagens forhold. Generelt set er arvingen ikke part og dermed ikke klageberettiget, da arvingen kun berøres indirekte af boets værdiansættelser. Se FOB 2003 345. Dog kan afdødes ægtefælle - efter de almindelige regler herom - klage over afdødes skatteansættelser for de år, hvori de var samlevende.

I **konkursboer**, er det boet som er klageberettiget part vedrørende afgørelser for indkomstår forud for konkursåret. For fysiske personer er boet ikke kla­geberettiget for det indkomstår hvori konkursdekretet afsiges, da indkomst­årets skattekrav ikke kan anmeldes i konkursboet. Se KL § 29 og TfS 1987 578 HR. Kurator kan dog udlægge sager til at fallenten selv foretager eller viderefører konkrete sager.

I FOB 2015.61 udtalte Ombudsmanden, ati alle de situationer hvor en rådgi­ver havde fået overdraget kravet på omkostningsgodtgørelse, er rådgiveren i sagens natur direkte part i omkostningsgodtgørelsessagen.

Illustrerende eksempler fra praksis, hvor der ikke partstatus:

Selskaber, som er ophørt ved likvidation og konkurs m.v., hvor konkursbe­handlingen er afsluttet, har ikke retsevne, og har ikke partsstatus, medmindre selskabet reasummeres ved skifteretten (i København, Sø - og Handelsrettens skifteafdeling). Byretten fastslog, at et selskab, der havde været administra­tionsselskab i en sambeskattet koncern, ikke var klageberettiget i en sag om de tidligere datterselskabers skatteansættelse, idet selskabets interesse i at undgå at tilbagebetale sambeskatningsbidrag ansås som en afledet økonomisk interesse. Da selskabet således ikke havde en direkte økonomisk interesse som krævet i den dagældende SFL § 40, stk. 1 (nu SFL § 35a, stk. 2) var administrationsselskabet ikke klageberettiget. Heller ikke ved at påklage sambeskatningsindkomsten kunne selskabet få prøvet gyldigheden og den materielle rigtighed i SKATs afgørelser, jf. SKM2014.856.BR.

En virksomhed (overdrageren) havde overdraget et krav på overskydende skat til en anden virksomhed (transporthaveren). SKAT havde i forbindelse med noteringen af transporterne taget forbehold for, at der eventuelt ville blive foretaget modregning af skattekrav og øvrige statskrav samt krav, der måtte være berettiget i henhold til dansk rets almindelige regler for modreg­ning. SKAT foretog modregning af kravet over for overdrageren, og spørgsmålet var, om transporthaveren havde partsstatus i modregningssagen (og dermed var klageberettiget). Landsskatteretten anførte, at selvom virk­somheden havde en økonomisk interesse, var det ikke en så direkte retlig interesse, at transporthaveren var klageberettiget efter dagældende SFL § 40, stk. 1, jf. SKM2013.475.LSR. Se tillige SKM2011.160LSR hvor et selskab (transporthaveren), havde fået overdraget kravet på tilbagebetaling af moms fra et andet selskab (overdrageren). Da SKAT traf den påklagede afgørelse, var det uafklaret om overdrageren havde et krav på tilbagebetaling. Derudover havde SKAT ved noteringen af transporten meddelt, at fyldestgørelse af det anmeldte krav først ville ske efter fradrag af eventuelle krav på personlig skat/moms og efter modregning af øvrige statskrav. Transporthaveren havde ikke partsstatus i SKATs afgørelse i overdragerens sag om tilbagebetaling af moms. Se modsat SKM2011.323.LSR, hvor transporthaveren havde part­sstatus, da et selskab havde fået overdraget kravet på tilbagebetaling af for meget betalt moms.

En forening, der havde købt en del af en ejendom, og der i henhold til aftale med sælgeren skulle foretages delvis refusion af udgifterne til skatter og af­gifter vedrørende ejendommen, kunne alene anses at have en indirekte og økonomisk interesse i ejendomsvurderingen. Foreningen var derfor ikke klageberettiget og kunne ikke anmode om genoptagelse af vurderingen, jf. SKM2019.218.LSR.

Byretten fandt, at ejerne (aktionærkredsen) af sagsøgte holdingselskaber ikke havde en væsentlig, direkte og individuel interesse i udfaldet af Landsskatte­retssagen. Endvidere blev det lagt til grund, at de heller ikke havde en afledt interesse af en sådan intensitet, at det kunne begrunde partsstatus. Retten bemærkede i den forbindelse, at de ikke var afskåret fra at anfægte rigtigheden af Landsskatterettens kendelse under en eventuel erstatningssag, jf. SKM2013.404.BR.

Landsretten slog i en sag om aktindsigt fast, at sagsøgeren ikke var part i forvaltningslovens forstand, og han kunne derfor ikke få aktindsigt efter reglerne i forvaltningsloven. Sagsøgeren, der gennem en årrække havde drevet advokatvirksomhed i personlig regi, blev i 2014 taget under konkurs­behandling. Konkursboet blev afsluttet i 2015, og i den forbindelse udbetalte SKAT moms til konkursboet, idet konkursboets momstilsvar var negativt. Sagsøgeren anmodede om aktindsigt i konkursboets korrespondance med SKAT vedrørende momsregistreringen og udbetalingen af det negative momstilsvar. Retten fandt, at sagsøgeren hverken var adressat for SKATs afgørelse, og heller ikke på anden måde havde en væsentlig, direkte, indivi­duel og retlig interesse i SKATs afgørelse, der kunne føre til, at sagsøgeren måtte anses for part i forvaltningslovens forstand. Retten fandt endvidere ikke, at sagsøgeren havde en så væsentlig afledt og indirekte interesse i sagen, der kunne begrunde partsstatus. Retten lagde bl.a. vægt på, at sagsøgers ønske om at kontrollere SKATs afgørelse ikke kunne medføre partsstatus samt det faktum, at udbetalingen af det negative momstilsvar alene ville have positiv betydning for boet og sagsøger, jf. SKM2018.131.VLR.

Landsskatteretten fandt, at en kreditor i et konkursbo, som ønskede at videre­føre en sag i Landsskatteretten, som konkursboet havde opgivet, ikke kunne anses for part i sagen, jf. SFL § 35 a, stk. 2 og SKM2017.590.LSR.

Et selskabs interesse i Skatteforvaltningens afgørelse om moms af ydelser leveret af selskabets samarbejdspartner var ikke tilstrækkelig væsentlig, di­rekte og individuel til at give selskabet partsstatus i sagen. Selskabet havde påtaget sig at friholde samarbejdspartneren for momskravet, jf. således SKM2019.602.LSR.

Bilforhandlernes brancheforening ønskede aktindsigt i mindstebeskatnings- priser. Landsskatteretten fandt, at bilforhandlerne ikke er part i de sager, hvor bilimportørerne foretager indberetning til SKAT af standardpriser og mindstebeskatningspriser. Bilforhandlerne er part i deres individuelle regi­streringsafgiftssager, jf. SKM2010.540.LSR.

En direktør for et selskab, der var gået konkurs, var ikke klageberettiget part vedrørende selskabets skatteansættelse, jf. SKM2008.166.ØLR og tilsvarende SKM2011.449.LSR. En aktionær havde ikke en individuel og direkte inter­esse i udfaldet af sager om skatteansættelse og skatteopkrævning for et selskab i likvidation, jf. EDP nr. 2005.621.

En lønmodtager er ikke part i arbejdsgiverens sag, uanset om sagen får virkning for lønmodtagerens skatteansættelse, da lønmodtageren kan påklage ændringen af sin egen skatteansættelse. Ligeledes er arbejdsgiveren ikke part i lønmodtagerens skattesag, da arbejdsgivers interesse er indirekte og afledet, jf. SKM2008.87.LSR.

En lejer i en udlejningsejendom med flere lejemål er ikke klageberettiget part vedrørende ejendommens vurdering, selvom ejendomsskatten overvæltes på huslejen, da lejers interesse alene er indirekte. Se bemærkningerne til § 38 i LFF 110 af 24. februar 2005. I modsætning hertil, kan en lejer som er eneste lejer i en erhvervsejendom og som afholder alle skatter og afgifter på ejendommen, have en så væsentlig direkte retlig interesse i ejendommens vurdering, at han er part i relation til ejendomsvurderingen og dermed klage­berettiget. Se SKM2006.461.LSR, men se dog også SKM2017.221.LSR og skærpelsen af ordlyden om "klageberettigelsen" i SFL § 35 a, stk. 2 sidste pkt, hvor det kun er den som hæfter direkte over for det offentlige for ejen­domsskatterne, der har partsstatus og klageberettigelse. Et selskab, der ejede kapitalandele i et selskab, som var lejer i den pågældende ejendom, var ikke en klageberettiget part vedrørende vurderingsmyndighedens afslag på ekstra­ordinær genoptagelse af ejendomsvurderingerne, jf SKM2018.550.LSR.

En anmelder er ikke part i den sag, som Skatteforvaltningen rejser på bag­grund af anmeldelsen, da anmelder ikke har nogen væsentlig, direkte og in­dividuel retlig interesse i sagen. Dette gælder hvad enten anmelderen er anonym eller er kendt af forvaltningen.

Betalingsstandsningsboer, tvangsakkordboer og gældssaneringsboer er ikke egentlige boer og er derfor ikke klageberettigede parter. Den juridiske eller fysiske person kan fortsat selv disponere og herunder også klage over en af­gørelse. Se KL § 15, § 162 og § 209 modsætningsvist.

**Situationer**

En skattepligtig skal ubetinget selvangive til brug for ansættelsen af ind­komstskat, herunder gaveafgift, og efter anmodning fra myndighederne til brug for ansættelsen af ejendomsværdiskat og ejendomsvurdering. Bestem­melsen i stk. 1, 1. pkt., omfatter bl.a. også de situationer, hvor en selvangivel­sespligtig, der er omfattet af ordningen med en fortrykt selvangivelse, undlader at indgive selvangivelse og dermed er blevet ansat i overensstemmelse med de fortrykte oplysninger, jf. skattekontrollovens § 4, men også de situationer, hvor der ikke indgives selvangivelse og hvor der foretages taksation (skøns­mæssig ansættelse). Skal ansættelsen efterfølgende ændres eller takseres, finder denne særlige høringsbestemmelse anvendelse. Kravene i forvaltnings­loven til begrundelse af en forvaltningsafgørelse findes i forvaltningslovens § 24, og der eri skatteforvaltningsloven en direkte henvisning til forvaltnings­lovens almindelige regler - hvilket altså medfører, at forvaltningslovens af­gørelseskrav (begrundelse) skal gælder allerede på dette fremrykkede tids­punkt, dvs. ikke blot ved afgørelse men også ved høring og varsling via ag­terskrivelse.

Den ubetingede høring efter skatteforvaltningsloven gælder også i de tilfælde, hvor der i sagsforløbet kommer nye faktiske oplysninger, nye retlige oplys­ninger eller hvor SKAT ændrer sin retlige vurdering. Der skal foretages en fornyet høring i form af et nyt forslag til afgørelse/ny sagsfremstilling. Det er uden betydning for en fornyet høring, at der ikke blev afgivet udtalelse ved den første høring.

Fra skattepraksis om væsentlighedsvurderingen ved ugyldighedsspørgsmål skal fremhæves TfS 2005 12 HD. Skatteministeriet anerkendte, at det beroede på en myndighedsfejl, at en agterskrivelse og en skrivelse med en afgørelse blev sendt til en adresse, hvor skatteyderen ikke længere boede, og at de samme skrivelser blev sendt til en adresse, hvor skatteyderens revisor ikke længere havde kontor. Det var ikke af myndighederne godtgjort, at skattey­deren og revisoren trods fejladresseringen havde modtaget agterskrivelsen, men skatteyderen havde dog modtaget meddelelse om ansættelsen. Højesteret lagde ved en væsentlighedsvurdering vægt på, at myndighedsfejlen ikke havde haft betydning for sagens udfald, og at skattemyndighederne ikke havde pligt til at underrette skatteyderen om den foretagne ansættelse. Fejlen kunne derfor ikke føre til afgørelsens ugyldighed.

Ved SKM 2006 677 HD (skrive-/fortegnsfejlen) fandt Højesteret, at en »mangelfuld« agterskrivelse med forkert fortegnsangivelse på den varslede regulering ikke kunne medføre ugyldighed. Højesteret lagde vægt på, at der ved agterskrivelsen var modtaget en meddelelse om, at skatteforvaltningen grundet manglende dokumentation ikke kunne godkende fradrag for renteud­gifter til bl.a. Bank of Ireland, og at agterskrivelsen efter sin ordlyd klart an­gav, at skatteforvaltningen ikke kunne godkende fradraget for de nævnte renteudgifter. Den fejlagtige fortegnsangivelse foran beløbet fremstod som en åbenbar fejlskrift, der ikke med rette kan føre til en anden forståelse af agterskrivelsen. Højesteret fandt således, at sagsøgeren måtte have indset, at agterskrivelsen var et varsel om forhøjelse af skatteansættelsen. Da skattean­sættelsen efterfølgende ved afgørelsen var ændret i overensstemmelse med det varslede, og da agterskrivelsen var afsendt og afgørelsen truffet inden for de angivne frister, var såvel agterskrivelsen af 2001-04-25 som afgørelsen af 2001-07-12 gyldige. Højesteret fandt derfor ikke, at afgørelsen var ugyldig som følge af mangler ved begrundelsen. Højesteret bemærkede videre, at den omstændighed, at begrundelsen i agterskrivelsen og afgørelsen ikke var den samme, ikke kunne føre til andet resultat.

SKM 2012 10 B: Ved byretsdommen stadfæstedes, at det sagsøgende selskab ikke kunne foretage afskrivninger på leasede aktiver, da leasingarrangementet ikke havde skattemæssig eller økonomisk realitet. Skattemyndighederne havde ikke begået sagsbehandlingsfejl i forbindelse med skatteansættelsen, idet byretten fandt, at SKAT var i besiddelse af de selvsamme oplysninger som selskabet, da afgørelsen blev truffet. Da hverken SKAT's agterskrivelse eller selskabets svar på agterskrivelsen indeholdt oplysninger om en Difko- anpart, havde SKAT heller ikke haft nogen anledning til at foretage partshø­ring vedrørende Difko-anpartserhvervelsen. Byretten fandt derfor, at SKAT's afgørelse ikke var ugyldig. Sagsøgeren havde heller ikke godtgjort, at der

indgik andre afskrivningsberettigede aktiver i det tilsidesatte afskrivnings­grundlag.

SKM 2013 98 B (ugyldighedsvurdering ved manglende partshøring). Vedrø­rende ugyldighed lagde retten til grund som ubestridt, at SKAT ved agterskri­velse af 2006-10-27 havde fremsendt sagsfremstilling til sagsøgeren på adressen, hvor han var registreret i folkeregisteret med kontaktadresse, og at brevet kom retur til SKAT. Af et fremlagt skatteydernotat af 2006-06-23 fremgik, at SKAT havde fået oplyst, at sagsøgeren var flyttet, ligesom det af Landsskatterettens kendelse i sagen fremgik, at sagsøgeren fra 2006-01­16 og frem boede på adressen 3. Retten fandt, at SKAT under disse omstæn­digheder burde have genfremsendt brevet med agterskrivelsen til den nye adresse, da man var bekendt med en ny adresse for sagsøgeren, og da man havde fået brevet med agterskrivelsen retur. Ved at undlade dette havde SKAT undladt på fuldt tilstrækkelig vis at opfylde kravet om partshøring. Henset til, at R1 på vegne af sagsøgeren havde påklaget SKAT’s afgørelse, havde sagsøgeren imidlertid ikke godtgjort, at han ikke forinden havde haft kendskab til afgørelsen. Da Landsskatteretten havde stadfæstet SKAT’s af­gørelse efter en sagsbehandling, hvor sagsøgerens synspunkter havde været inddraget, fandt retten, at den fejl, der var sket ved, at SKAT ikke havde sendt agterskrivelsen til den anden adressen, ikke kunne medføre afgørelsens ugyldighed, idet fejlen ikke kunne antages at have haft betydning for sagens udfald. Det kunne ikke føre til et andet resultat, at SKAT ikke havde vejledt sagsøgeren på engelsk om indholdet af afgørelsen, navnlig henset til at sagsøgeren var repræsenteret af R1 under sagens behandling ved Landsskat­teretten. Vedrørende kildeskattelovens § 48 E fandt retten ikke, at vederlags­kravet var opfyldt. Skatteministeriet blev herefter i det hele frifundet.

SKM 2012.85 LSR Skatteforvaltningens afgørelser om pålæg af lønindehol­delse blev anset for ugyldige, da myndigheden ikke havde overholdt hørings­forskriften og ikke havde afholdt personligt møde med klageren trods anmod­ning herom.

SKM2016.286.BR: Sagsøgeren havde - via køb af anparter i et K/S - erhvervet halvdelen af en udlejningsejendom, som K/S'et havde overtaget 4 måneder tidligere. I forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige avance efter ejendommens salg nedsatte skattemyndighederne sagsøgerens anskaffelses­sum, hvilket førte til en forhøjelse af den skattepligtige avance. Sagsøgeren havde opgjort sin anskaffelsessum efter praksis om køb af brugte anparter og gjorde i øvrigt gældende, at ejendommen var steget i værdi i perioden fra K/S'ets køb af ejendommen og frem til hendes køb af anparterne i K/S'et. Retten fandt, at der ikke var tale om køb af brugte anparter. Den påståede værdistigning var endvidere ikke dokumenteret. Der var derfor ikke grundlag for at hjemvise opgørelsen af sagsøgerens anskaffelsessum til SKAT. Det forhold, at SKAT havde lavet en fortegnsfejl i agterskrivelsen, kunne ikke føre til ugyldighed. Det kunne heller ikke føre til ugyldighed, at SKAT ikke havde sendt en særskilt afgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 20, stk. 2, sidste pkt. Skatteministeriet blev derfor frifundet i forhold til opgørelsen af anskaffelsessummen og formelle fejl. Ministeriet havde under retssagen taget bekræftende til genmæle i forhold til opgørelsen af sagsøgerens afståelsessum. I SKM 2018.285 LSR tilsidesatte Landsskatteretten SKATs afgørelse som ugyldig, idet SKAT ikke har foretaget høring i sagen efter FVL § 19. Det er Landsskatterettens opfattelse, at selskabet ikke kan anses at have været be­kendt med, at oplysningerne ville indgå i SKATs beslutningsgrundlag.

I Højesteretsdommen i TfS 2004 136 HD (SKM 2004.110 HD) havde skat­temyndighederne i forbindelse med selskabets ansættelse for 1994/95 og som en følge af en landsskatteretskendelse for skatteåret 1991/92 foretaget en konsekvensændring og indtægtsført yderligere varelagernedskrivninger frem til 1994/95, dog helt uden at sende en agterskrivelse. Selskabet gjorde gæld­ende, at ansættelsen var uberettiget, samt at forhøjelsen var foretaget uden forudgående varsel. Landsretten fandt, at der var tale om en formel mangel, der dog ikke var væsentlig og dermed ikke kunne begrunde ugyldighed. Højesteret fandt derimod, at ansættelsen var ugyldig, da den af skattemyndig­hederne yderligere foretagne lagernedskrivning ultimo 1993/94, som indgik i ansættelsen, havde fundet sted på myndighedernes eget initiativ og som

følge af en helt manglende varsling mv., og derfor også var foretaget efter udløbet af forhøjelsesfristen.

Træffer Skatteforvaltningen afgørelse inden udløbet af høringsfristen, vil det normalt også medføre ugyldighed, da dette jo gør partshøringen illusorisk.

\*\*\*Samspil mellem agterreglen og fristreglerne \*\*\*

En interessant afgørelse findes i SKM 2017.589 LSR om ekstraordinær an­sættelsesændring efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2. Landsskatteretten nåede frem til ugyldighed, idet agterreglen såvel ad høring som begrundelse ikke var overholdt. Der henvises til Landsskatterettens præmissæt, som fint illustrerer retssikkerhedsgarantien, der ligger bag reglen i skatteforvaltnings­lovens § 20 og med tilhørende samspil med reglerne i §§ 26-27.

"*Som det fremgår af skatteforvaltningslovens § 20, stk. 1, skal told- og skat­teforvaltningen underrette den skattepligtige, hvis told- og skatteforvaltningen påtænker at ændre skatteansættelsen eller ansætte denne skønsmæssigt. Den skattepligtige skal samtidig have lejlighed til at udtale sig om den påtænkte skatteansættelse, jf. skatteforvaltningslovens § 20, stk. 2. Det bemærkes i den forbindelse, at det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en an­sættelse kun kan foretages i de i § 27, stk. 1, nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen senest 6 måneder efter, at told- og skattefor­valtningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i lovens § 26. Klageren har imidlertid ikke modtaget underretning om den påtænkte ændring af klagerens indkomst for indkomstårene 2009-2012, idet klageren alene har modtaget underretning om selve afgørelsen af skatteansættelsen i form af årsopgørel­serne af 22. februar 2017. SKAT har således ikke opfyldt bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 20, stk. 1 og2, og der er herved sket en tilsidesæt­telse af en væsentlig garantiforskrift, der må anses for egnet til at påvirke afgørelsens materielle rigtighed. Endvidere ses det ikke med tilstrækkelig sikkerhed at kunne afvises, at den manglende høring af klageren konkret kunne have betydning for skatteansættelsen. Hertil kommer, at afgørelserne ikke er forsynet med en begrundelse i overensstemmelse med forvaltningslo­vens § 24. På denne baggrund anses SKATs afgørelser af 22. februar 2017 for at være behæftet med væsentlige sagsbehandlingsmangler, der medfører, at de påklagede afgørelser er ugyldige.*"

Hvis Skatteforvaltningen har varslet rettidigt inden udløbet af 6 måneders fristen, jf. SFL § 27, stk. 2, og stadig inden udløbet af 6 måneders fristen finder anledning til at korrigere den først udsendte varsling, så har Skattefor­valtningen i JV 2020 afsnit A.A.7.4.5 fastsat: Hvis varsling nr. 2 i sin helhed skal erstatte og dermed annullere varsling nr. 1, skal dette udtrykkeligt for­muleres i varsling nr. 2 med henblik på at sikre, at 3 måneders fristen for foretagelse af ansættelsen, jf. SFL § 27, stk. 1, 2. pkt. og SFL § 32, stk. 2, 2. pkt., først løber fra tidspunktet for varsling nr. 2. Hvis derimod varsling nr. 2 er udtryk for en fortsættelse/korrektion af varsling nr. 1, som således ikke annulleres, vil 3 måneders fristen for foretagelse af ansættelsen løbe fra tidspunktet for varsling nr. 1.

[**(70)**](#bookmark79) **Hørings- og varslingsfristen**

Agterreglen er en “afsendelsesregel”, jf. ordvalget "underretning" og "date­ring" - se herved også SKM 2005.77 HD. Beviset for afsendelse har været oppe en del gange i praksis og må forventes at komme igen i den "digitale verden", hvor digitale afsendelser på skatteområdet skal diskuteres ad afsen­delseskriteriet. Beviset følger de almindelige bevisregler inden for forvalt­ningsretten for myndighedernes "afsendelser", jf. også Justitsministeriets Vejledning til forvaltningslovens regler. Det er told- og skatteforvaltningen, der som myndighed har bevisbyrden for, at varslingen er afsendt rettidigt. Det er ikke tilstrækkeligt at henvise til generelle postrutiner, idet det er den konkrete varsling, der skal føres bevis for afsendelse af. Der er derimod ikke noget krav om, at varslingen skal være kommet frem inden et bestemt tids­punkt. I SKM 2005.77 HD vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en kommune havde afsendt en agterskrivelse inden for fristen i den dagældende skattesty­relseslovs § 35, stk. 1. **Der forelå ikke et egentligt bevis for afsendelsen, men under hensyn til, at der i kommunens sag fandtes dels en brevkopi af agterskrivelsen, og dels et journalnotat om udarbejdelse af agterskri­velsen, samt på grundlag af en vidneforklaring fra en ansat i kommunen**

**og indhentede oplysninger om kommunens rutiner i forbindelse med postafsendelse, fandt landsretten det godtgjort, at agterskrivelsen var afsendt inden for fristen.** Højesteret stadfæstede dommen i henhold til de af landsretten anførte grunde.

Der skal sendes en afgørelse, når borgeren har givet indsigelser til et for- slag/agterskrivelse, og dette gælder uanset om indsigelsen bevirker fremsen­delse af et fornyet forslag grundet nye oplysninger m.v., jf. SFL § 20, stk. 2,

1. pkt.

Fristen til kontradiktionen (partshøringen) er efter SFL § 20, stk. 2 sat til mindst 15 dage regnet fra dateringen. I skatteforvaltningsloven er sat en mulighed for at borgeren kan samtykke i en kortere frist. En kortere frist kan kun begrundes i et påviseligt initiativ fra borgerens side sådan som reglen er formuleret, og told- og skatteforvaltningen må derfor ikke selv påvirke til accept af kortere frist. Som anført i tidligere lovmotiver til agterreglen i skattestyrelsesloven er høringsfristen en minimumsfrist og tilsidesættelse heraf vil som udgangspunkt medføre afgørelsens ugyldighed. Skattemyndig­hederne kan i sagens natur give længere frist som følge af den konkrete sags karakter. I afgørelsen TfS 1995 605 havde skattemyndighederne forlænget indsigelsesfristen over for myndighedernes agterskrivelse fra 1993-12-20 til 1993-12-27. Den endelige ansættelse blev dog foretaget allerede pr. 1993­12-23. Da afgørelsen måtte anses truffet inden indsigelsesfristens udløb, var ansættelsen ugyldig. Landsskatteretten udtalte i afgørelsen: *»Efter en samlet vurdering fandt Landsskatteretten, at skatteforvaltningens afgørelse af 23/12 1993 var ugyldig, idet skattestyrelseslovens § 3, stk. 1, ikke var opfyldt. Der var herunder henset til, at skatteforvaltningen - uanset den ved brev af 20/12 1993 meddelte fristforlængelse til den 27/12 1993 - foretog skatteansættelsen den 23/12 1993, og til, at den i forvaltningens brev af 20/12 1993 angivne frist til 27/12 1993 var gældende, uanset om parterne ønskede en mundtlig forhandling eller ej. På dette grundlag fandt Landsskatteretten - med tilslut­ning af Told- og Skattestyrelsen - at der forelå en formalitetsmangel, som medførte afgørelsens ugyldighed.«*

Hvis den skattepligtige ønsker et møde kan Skatteforvaltningen kræve, at mødet afholdes inden indsigelsesfristens udløb. Se TfS1997,350LSR. Som begrundelse herfor er blandt andet henvist til, at det ikke kunne påhvile Skatteforvaltningen som en risiko, at den skattepligtiges advokat var på ferie og at den skattepligtige ikke selv ville deltage i et møde.

Hvis borgeren ønsker et møde afholdt fremgår det af TfS 1997 350 LSR, at skattemyndighederne kan kræve, at et eventuelt møde afholdes inden indsi­gelsesfristens udløb - dette skal dog ses i lyset af om eventuel adgang for myndighederne til at gennemføre forhøjelsen er ved at forældes via fristreg­lerne, jf. lovens § 26. Grundlæggende har parten ifølge forvaltningslovens § 21 adgang til at begære en sag berostillet med henblik på afgivelse af yder­ligere indlæg, udtalelser mv. Træffer SKAT afgørelse inden udløbet af hø­ringsfristen, vil det normalt ifølge praksis medføre ugyldighed.

SKAT sendte afgørelse til borgers folkeregisteradresse og ikke til den af SKAT bekendte nye adresse. Retten fandt, at dette var en fejl, men afgørelsen blev *ikke* anset for ugyldig, da fejlen ikke havde haft indholdsmæssig betyd­ning, dvs. det antoges ikke at medføre nogen konkret risiko for fejl i sagens materielle udfald, jf. SKM 2013 751 ØLR. I en konkret sag SKM 2004.470 HD var der ikke ugyldighed efter en konkret væsentlighedsvurdering. Der blev ikke statueret ugyldighed i en situation, hvor skattemyndighederne havde sendt forslag til ansættelsen og brev med afgørelsen af ansættelsen til den adresse, der fremgik af folkeregistret (CPR-registret). Skatteyder havde meddelt til de lokale skattemyndigheder, at der ikke længere var bopæl på folkeregisteradressen. Ændringerne af ansættelsen blev samtidig sendt til revisors gamle adresse. Højesteret fandt, at skattemyndigheden var skyld i fejladresseringen, og at det ikke var godtgjort, at foreløbig ændring af ansæt­telsen var modtaget. Uanset dette fandt Højesteret, at fejlen efter en konkret væsentlighedsvurdering ikke havde haft betydning for sagens udfald, og dermed blev ansættelsen ikke anset for ugyldig.

[**(71)**](#bookmark85) Høring efter agterreglen kan dog undlades, når en afgørelse træffes efter direkte anmodning fra sagens part (parter), og anmodningen imødekommes fuldt ud, eller dog når Skatteforvaltningen og sagens parter i øvrigt er helt

enige om afgørelsen. Imødekommelse fuldt ud eller enighed om afgørelsen, forudsætter enighed om såvel det talmæssige resultat som begrundelsen for afgørelsen. Hvis en anmodning om genoptagelse ikke fuldt ud kan imøde­kommes, skal Skatteforvaltningen varsle den påtænkte afgørelse, inden der træffes endelig afgørelse.

[**(72)**](#bookmark87) I lovens § 20, stk. 4, er henvisningen til skatteforvaltningslovens § 38, stk.

1, om kredsen af klageberettigede i lovens § 33, stk. 1 og 3-5, ændret til en henvisning til den ved L 2013 649 nyaffattede § 35 a, stk. 2. Grunden til ændringen er, at der er indsat en ny fælles regel om afgrænsningen af klage­berettigede i § 35 a, stk. 2, og at § 38, stk. 1, derfor ophæves. Ændringen er alene begrundet i flytningen af den bestemmelse, der henvises til. Det under­streges hermed også at for ejendomsvurderingssager gælder agterreglen sammen med den særlige deklarationsregel i § 20 a, men det indskærpes, at der er ejendommens ejer og andre, der hæfter direkte over for kommunen for ejendomsskatter, dækningsafgifter. Den direkte hæftelse skal foreligge og den skal ikke være "afledt" ellers opfyldes partsbegrebet efter reglen ikke. Der er skabt sammenhæng mellem agterreglen og klageberettigelsesreglen i SFL § 35 a, stk. 2 in fine.

Ved L 2017 688 er indsat tilføjelse i § 20, stk. 4, 2. pkt. Bestemmelsen defi­nerer kredsen, der kan have krav på et varsel forud for ændring af en vurde­ring, og ændringen er en konsekvens af samtidig ændring i § 35 a, stk. 2, 2. pkt. ved hvilken kredsen af klageberettigede i ejendomsvurderingssager – der tillige er kredsen af personer, der skal varsles efter § 20, stk. 4, - fremadrettet skal være ejeren af den faste ejendom og andre, der over for stat eller kommune hæfter for skatter, der opkræves på grundlag af den pågælden­de ejendomsvurdering. Kredsen af personer, der skal varsles forud for en ændring af en vurdering eller en del af en vurdering, vil således fortsat være kredsen af klageberettigede, der imidlertid ved L 2017 688 er afgrænset væ­sentligt anderledes end tidligere.

[**(73)**](#bookmark89) Ved L 2017 688 er indsat nyt kapitel 7 a i loven om ”processen” ved afgø­relse i vurderingssager mv. Den hidtidige skatteforvaltningslov havde ikke særskilte regler eller bemærkninger om høring forud for foretagelse af almin­delige vurderinger og omvurderinger. En ejendomsvurdering er imidlertid en forvaltningsretlig afgørelse, jf. herved også FOB 1993.220. Dette gælder uanset, om der principielt bare er tale om en rent maskinelt genereret vurde­ring. Det følger endvidere af alment gældende forvaltningsretlige officialprin­cip, at relevante oplysninger, der er modtaget på afgørelsestidspunktet, skal indgå i grundlaget for afgørelsen.

Etableringen af det nye ejendomsvurderingssystem, dvs. ændringen fra vur­deringsloven til ejendomsvurderingsloven, har også medført et nyt kapitel 7 a i skatteforvaltningsloven, der dels indeholder regler, der vil give vurde­ringsmyndigheden mulighed for at gennemføre høring af ejendomsejerne ved en særlig lovhjemlet deklarationsproces, dels regler, der indfører en af­gørelsesperiode, som giver vurderingsmyndigheden mulighed for at håndtere den potentielt store mængde nye oplysninger, der måtte indgå vedrørende den store mængde ejendomme, der i et år skal vurderes stort set samtidig. I forlængelse heraf vil dette nye kapitel i skatteforvaltningsloven indeholde regler, der skal sikre, at også oplysninger, der modtages i afgørelsesperioden, vil blive behandlet af vurderingsmyndigheden, enten allerede ved vurderingen eller i forbindelse med en efterfølgende genbehandling af vurderingen. Genoptagelsesreglerne for hhv. ordinær som ekstraordinær genoptagelse er også ændret - og er grundlæggende blevet mere restriktive på vurderingsom­rådet.

[**(74)**](#bookmark90) Med den ved L 2017 688 indsatte § 20 a, stk. 1, følger at vurderingsmyn­digheden ved almindelige vurderinger og omvurderinger, jf. ejendomsvurde­ringsloven, kan anvende en særlig deklarationsprocedure, der er nærmere beskrevet i bestemmelsens stk. 2 og 3. En ejendomsvurdering er grundlæg­gende en forvaltningsretlig afgørelse, jf. også FOB 1993.220, og dette gælder også, selvom der er tale om en rent maskinelt genereret vurdering. Vurde­ringsstyrelsen skal iagttage de sagsbehandlingsregler, der fremgår af de al­mindelige regler, når Vurderingsstyrelsen behandler og træffer afgørelse om vurdering af fast ejendom. Der er imidlertid med det "nye ejendomsvurde­ringssystem", jf. ejendomsvurderingsloven (EVL), der har karakter af masse-

forvaltning, etableret mulighed for, at Vurderingsstyrelsen ved almindelige vurderinger og omvurderinger kan vælge at anvende denne særlige deklara­tionsprocedure som lovfæstet i SFL § 20 a, i stedet for at gennemføre part­sinddragelse efter FVL §§ 19-21 og SFL § 20. Det følger af lovens ordlyd, at deklarationen alene sendes til den/de registrerede aktuelle ejere af den på­gældende ejendom. Det er hensigten ifølge Vurderingsstyrelsen, at man som det klare udgangspunkt vil anvende denne procedure´.

Grundlæggende er målet med vurderingen, at det er afgørende for ensartede og præcise ejendomsvurderinger, at det nødvendige datagrundlag er til stede. Vurderingsstyrelsen har derfor mulighed for at supplere de oplysninger, der indhentes fra offentlige registre med oplysninger fra ejendomsejeren. Det følger af EVL § 53, 1. pkt., at ejeren eller en tidligere ejer af en ejendom efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen Vurderingsstyrelsen, skal meddele oplysninger om ejendommen, som efter told- og skatteforvaltningens Vurde­ringsstyrelsens skøn er nødvendige for vurderingen af denne ejendom eller af andre ejendomme, og som ikke allerede er registreret hos told- og skatte­forvaltningen iVurderingsstyrelsen. Bestemmelsen indebærer en pligt for ejere af ejendomme til at medvirke til at tilvejebringe et oplyst grundlag for ejendomsvurderingerne. Samme pligt påhviler de tidligere ejere, for så vidt de ligger inde med de oplysninger, der udbedes. Undlader ejeren eller den tidligere ejer forsætligt eller groft uagtsomt at afgive oplysninger, de skal afgive efter EVL § 53 bestemmelsen, eller afgiver ejeren urigtige eller vild­ledende oplysninger, kan der pålægges straf efter EVL § 79. Foruden retten til at anmode om oplysninger efter EVL § 53 har Vurderingsstyrelsen efter de almindelige forvaltningsretlige principper mulighed for at anmode ejen­domsejerne om konkrete oplysninger vedrørende landets ejendomme, uden at dette indebærer en pligt, der kan medføre sanktioner, hvis oplysningerne ikke afgives. Ejendomsejerne har herudover i forbindelse med deklaration, jf. SFL § 20 a eller anden almindelig partshøring efter SFL § 20 mulighed for at supplere de faktiske oplysninger, som Vurderingsstyrelsen er i besid­delse af, så vurderingen kan foretages på det bedst mulige grundlag. Se nærmere herom JV 2020 afsnit A.A.7.4.10.1 om deklarationsproces og part­sinddragelse, herunder om eksempler på hvilke konkrete forhold, der alene inddrages, hvis ejeren gør opmærksom på det.

FVL §§ 19-21 finder ikke anvendelse, når Vurderingsstyrelsen anvender deklarationsproceduren. Det betyder også, at når Vurderingsstyrelsen anvender deklarationsproceduren og træffer afgørelse i afgørelsesperioden, vil ejen­domsejer således ikke kunne forlange, at vurderingen udsættes, indtil ejen­domsejeren har afgivet udtalelse i sagen, således som det ellers ville være tilfældet efter FVL § 21. Ejendomsejeren kan derimod indtil udløbet af de­klarationsperioden komme med sin udtalelse, og Vurderingsstyrelsen skal i så fald tage stilling til oplysningerne ved vurderingen. Vurderingsstyrelsen er dog modsat ikke afskåret fra at gennemføre partsinddragelse af ejendom­sejeren efter FVL §§ 19-21, men vil dog som det klare udgangspunkt gøre brug af deklarationsproceduren. Vurderingsstyrelsen kan også i den situation, hvor Vurderingsstyrelsen i forbindelse med vurderingsprocessen har anvendt deklarationsproceduren ved behandlingen af samme ejer, ejendom og vurde­ring, gennemføre partsinddragelse af ejendomsejeren efter FVL §§ 19 og 20, fx hvis der efter deklarationen tilgår Vurderingsstyrelsen nye væsentlige oplysninger, der nødvendiggør høring af ejendomsejer. I så fald er der dog samtidig i SFL § 20 d fastsat en særlig regulering af vurderingsmyndighedens pligt til af egen drift at identificere parter i vurderingssager.

Sagt med andre ord indebærer L 2017 688, at vurderingsmyndigheden ikke skal foretage partshøring efter FVL, hvis/når vurderingsmyndigheden gen­nemfører deklarationsprocessen. Kun hvis vurderingsmyndigheden efter de­klarationen bliver bekendt med nye faktiske oplysninger af væsentlig betyd­ning for ejendommen, skal vurderingsmyndigheden vurdere, om der skal foretages en ny deklaration eller alternativt partshøring efter forvaltningslo­vens regler, §§ 19 og 20, som ellers ville fastlægge høringspligten. Ved en deklaration bliver ejendomsejer orienteret om de faktiske oplysninger af væsentlig betydning for vurderingen af den pågældendes ejendom eller andre ejendomme af betydning for denne, uanset om ejer kan forventes at være bekendt med, at vurderingsmyndighederne ligger inde med oplysningerne

eller ej. Ejeren får via deklarationen mulighed for at berigtige oplysninger samt supplere grundlaget for vurderingen med yderligere oplysninger, hvis der efter ejers oplysninger er andre oplysninger af væsentlig betydning for vurderingen, der ikke fremgår af deklarationen.

[**(75)**](#bookmark92) Efter stk. 2, gælder, at vurderingsmyndigheden ved en deklarationsproce­dure forud for vurderingen kan underrette ejendomsejeren om de faktiske oplysninger om den pågældendes og andre faste ejendomme, der forventes tillagt væsentlig betydning for vurderingen af den pågældendes ejendom. \*\*\*Ejendomsejeren \*\*\*

Det følger af SFL § 20 a, at deklarationen alene sendes til de registrerede aktuelle ejere af den pågældende ejendom. Det vil også gælde i det tilfælde, hvor ejendommen er blevet handlet, og hvor den nye ejer ikke har overtaget ejendommen på tidspunktet for deklarationen. Bestemmelsen skal som nævnt ses i sammenhæng med bestemmelsen i SFL § 20 d, der regulerer modtager­kredsen for meddelelser og afgørelser i sager om ejendomsvurdering.

De registrerede aktuelle ejere er i praksis de ejere, der i Det Fælleskommunale Ejendomsstamregister (ESR), er registreret som ejere. Når Ejerfortegnelsen idriftsættes, vil de registrerede aktuelle ejere dog være de ejere, der i Ejerfor­tegnelsen er registreret som ejere. De oplysninger, der er registreret i ESR (senere i Ejerfortegnelsen), vil således blive lagt til grund ved udsendelsen af underretninger og meddelelser, medmindre Vurderingsstyrelsen bliver opmærksom på, at de registrerede oplysninger er åbenbart fejlagtige. Hvis de registrerede aktuelle ejere har indmeldt en administrator til Det Fælleskom­munale Ejendomsstamregister (ESR), eller senere Ejerfortegnelsen, vil un­derretninger og meddelelser dog blive sendt til den aktuelt registrerede admi­nistrator som repræsentant for den eller de pågældende ejere.

Hvis der er andre, der mener, at de har partsstatus i vurderingssagen, vil de selv kunne anmode Vurderingsstyrelsen om at modtage de nævnte underret­ninger og meddelelser om sagen. Vurderingsstyrelsen vil i forlængelse af en sådan anmodning vurdere, om anmodningen kan imødekommes, jf. det gene­relle forvaltningsretlige partsbegreb. Fx vil en køber, der har overtaget en ejendom, der er under vurdering, men som endnu ikke er registreret som ejer, kunne rette henvendelse til Vurderingsstyrelsen og påberåbe sig partsstatus efter en konkret vurdering.

***Indholdet af deklarationen***

Vurderingsstyrelsen skal ved deklarationen:

• Underrette ejendomsejer om de faktiske oplysninger om den pågældendes og andres faste ejendomme, der forventes tillagt væsentlig betydning for vurderingen af den pågældendes ejendom, herunder;

• de oplysninger, der generelt kan forudsættes at have væsentlig betydning for ejendomsvurderingen.

• de særlige oplysninger, der måtte være registreret vedrørende den ejen­dom, der skal vurderes, og

• underrette ejendomsejer om, at Vurderingsstyrelsen kan træffe afgørelse om vurdering på grundlag af de oplysninger, der foreligger ved afgørel­sesperiodens start.

Det følger af vejledningspligten i FVL § 7, at Vurderingsstyrelsen også skal vejlede ejendomsejeren om, at Vurderingsstyrelsen vil inddrage oplysninger, der modtages efter deklarationsperiodens udløb, hvis Vurderingsstyrelsen ikke når at træffe afgørelse i afgørelsesperioden.

Det kan ikke generelt afgøres, om de oplysninger, der vil indgå i et fremtidigt vurderingssystem, i almindelighed kan siges at være til ugunst for ejendom­sejeren. Det kan heller ikke på forhånd afgøres, i hvilket omfang visse oplys­ninger, der er registreret vedrørende en konkret ejendom, efter forvaltnings­loven ville nødvendiggøre en almindelig partshøring af ejeren. Det kan med andre ord ikke på forhånd generelt afgøres, om særlige faktiske oplysninger, der ikke er en del af de oplysninger, der generelt vil være til rådighed for vurderingsmyndigheden, vil have væsentlig betydning for vurderingen. Ved deklarationen skal derfor lægges til grund, at de faktiske oplysninger, der er af væsentlig betydning for vurderingen, potentielt kan være til ugunst for ejendomsejeren, og at alle særlige oplysninger kan være af væsentlig betyd­ning. Hvis det efterfølgende konstateres, at andre oplysninger har væsentlig

betydning for en konkret vurdering, skal der ske en efterfølgende fornyet deklaration eller partshøring. Der kan ikke på forhånd udsondres oplysninger, som på forhånd kan undtages fra deklarationen, hvis de adskiller sig fra de oplysninger, der generelt foreligger om landets ejendomme. For så vidt angår de generelt foreliggende oplysninger, skal der alene ske deklaration af de faktiske oplysninger, der generelt vurderes at være af væsentlig betydning, mens oplysninger, der adskiller sig fra de oplysninger, der generelt foreligger om landets ejendomme, skal deklareres, uanset om de umiddelbart forekom­mer væsentlige.

Vurderingsmyndigheden skal samtidig ved deklarationen underrette ejendom­sejeren om, at vurderingsmyndigheden kan træffe afgørelse på grundlag af de oplysninger, der foreligger, når afgørelsesperioden indtræder, samt om tidspunktet herfor, jf. § 20 b.

Ejeren får herved en "noget standardiseret" mulighed for at orientere sig om det forventede vurderings-/afgørelsesgrundlaget, og kommentere og rette eventuelle fejl i dette samt gøre opmærksom på andre forhold, der efter ejendomsejerens vurdering har væsentlig betydning for vurderingen af ejen­dommen.

Ved foretagelse af ejendomsværdiopgørelse (ejendomsvurdering), tages der ved beregningen af ejendomsværdien for ejerboliger udgangspunkt i kvadrat­meterpriserne for frie salg af sammenlignelige ejendomme (referenceejen­domme), der er handlet inden for en tidsmæssigt afgrænset periode på op til seks år op til vurderingsterminen. På baggrund af disse beregnes en kvadrat­meterpris for området, vurderingsejendommen er beliggende i. Beregningen tager også højde for forskelle i karakteristika mellem vurderingsejendommen og de nærmeste handlede ejendomme. I deklarationen vil ejer derfor blive præsenteret for de forhold ved referenceejendommene, som forventes at give en væsentlig justering i områdets kvadratmeterpris. Ved væsentlig forstås her de forhold ved referenceejendommene, der forventes at resultere i en ju­stering på mindst to procent. Det er oplysninger om forholdene pr. vurderings­terminen, der vil være afgørende for den vurdering, der skal foretages. Det er derfor oplysningerne pr. vurderingsterminen, der skal informeres om i deklarationen. Ansættelsen af ejendomsværdien og grundværdien pr. 1. januar 2020 foretages dog på grundlag af ejendommenes størrelse og forholdene i øvrigt ved udgangen af den 31. december 2019, ligesom vurderingen sker efter prisforholdene på dette tidspunkt. Det følger af den midlertidige ordning i EVL § 81, stk. 5. Det vil derfor være forholdene ved ejendommen ved ud­gangen af den 31. december 2019, som deklareres for ejeren i forbindelse med vurderingen i 2020.

Hvis det efterfølgende konstateres, at andre oplysninger har væsentlig betyd­ning for en konkret vurdering, skal der som altovervejende udgangspunkt ske en efterfølgende fornyet deklaration (også kaldet en gendeklaration) eller alternativt en partshøring efter FVL. Gendeklaration og partshøring kan dog undlades, hvis partshøring er unødvendigt, fx fordi de nye oplysninger er modtaget fra ejendomsejer i forlængelse af en partshøring eller deklaration, og fordi ejendomsejer således må anses for at være bekendt med både oplys­ningerne og med, at Vurderingsstyrelsen vil tage stilling til disse ved vurde­ringen. Fornyet deklaration og partshøring kan efter Vurderingsstyrelsens opfattelse også undlades, hvis de beskyttelseshensyn, der efter forvaltnings­loven ophæver pligten til partshøring, gør sig gældende.

\*Særlige forhold (specifikke data) - ejendomme er unika \*

Det er med EVL § 58 slået fast, at hver enkelt vurdering af en ejendom grundlæggende skal anses som en særskilt og selvstændig sag, der som ud­gangspunkt skal behandles af Vurderingsstyrelsen på ny, uden at Vurderings­styrelsen skal være forpligtet til at undersøge, om der i forbindelse med tidli­gere vurderinger af samme ejendom er fremkommet oplysninger, der poten­tielt kan være relevante for fremtidige vurderinger af ejendommen.

Det vil ikke altid være muligt på forhånd at tage stilling til, om oplysninger om særlige forhold vedrørende en ejendom, der ikke er en del af de oplys­ninger, der generelt vil være til rådighed for Vurderingsstyrelsen, vil kunne få betydning for vurderingen af ejendommen. Deklarationen kan derfor inde­holde alle oplysninger om særlige forhold vedrørende den ejendom, der skal vurderes. Særlige forhold om den ejendom, der skal vurderes, er oftest forhold,

der ikke generelt foreligger registrerede oplysninger om, når ejendomsvurde­ringerne skal foretages, dvs. oplysninger, der fx ikke fremgår af Bygnings- og Boligregistret (BBR), Plandataregistret eller af de geografiske data, som Styrelsen for Dataforsyning og Effektivisering leverer til vurderingsformål. Det forhold, at en oplysning om et særligt forhold vedrørende den ejendom, der skal vurderes, er medtaget i deklarationen, vil derfor ikke altid være et udtryk for, at oplysningen har betydning for vurderingen. Forhold, der ved en vurdering efter EVL er anset for at være uden væsentlig betydning for ejendomsvurderingen, vil som udgangspunkt heller ikke blive vist i deklara­tionen, der gennemføres forud for efterfølgende vurderinger. Det skyldes, at Vurderingsstyrelsen efter EVL § 58 efter eget skøn kan anvende oplysninger, som er registreret i forbindelse med tidligere vurderinger, herunder i forbin­delse med klagebehandling, og at der som udgangspunkt ikke er grundlag for at inddrage oplysninger, der ved tidligere vurderinger er anset for at være uden væsentlig betydning i grundlaget for vurderingsarbejdet. Da Vurderings­styrelsen efter EVL § 58 er berettiget til at undlade at inddrage oplysninger fra tidligere vurderinger i vurderingsarbejdet, uanset om disse oplysninger er anset som væsentlige for tidligere vurderinger, vil der også kunne opstå situationer, hvor der ikke i en efterfølgende deklaration oplyses om forhold, der har haft betydning ved tidligere vurderinger. Baggrunden for dette er, at der på anden vis kan være taget højde for oplysningerne ved en senere vurde­ring bl.a. som følge af ændringer af datagrundlaget, herunder ved ændrede referenceejendomme.

Det indebærer, at vurderingerne som udgangspunkt skal kunne foretages på grundlag af modelberegninger, der baseres på data, som indhentes af Vurde­ringsstyrelsen vurdering for vurdering, og at Vurderingsstyrelsen kun er forpligtet til at forholde sig til forhold, der er påberåbt i forbindelse med forberedelsen af den konkrete vurdering, samt forhold, der ved tidligere vurderinger er anset for at have så væsentlig betydning for vurderingen, at forholdene har ført til korrektion af det modelberegnede vurderingsforslag i det omfang der er anledning til at antage, at forholdet også giver grundlag for korrektion ved efterfølgende vurderinger. Det kan fx være tilfældet, hvis forholdet påberåbes af ejendomsejer på ny, eller hvis Vurderingsstyrelsen får anden konkret anledning til på ny at tage stilling til særlige oplysninger om ejendommen, fx fordi det modelberegnede forslag til vurdering afviger væsentligt fra tidligere vurderinger uden at dette er begrundet i ændrede data fra offentlige registre.

Det fremgår dog også, at Vurderingsstyrelsen altid skal træffe konkret afgø­relse vedrørende forhold, der er påberåbt i forbindelse med den konkrete vurdering, og at Vurderingsstyrelsen, uanset EVL § 58, er berettiget til efter et konkret skøn at inddrage oplysninger i vurderingen, der er modtaget i forbindelse med tidligere vurderinger. Vurderingsstyrelsen vil i så fald i de­klarationen efter SFL kapitel 7 a eller ved anden partsinddragelse efter FVL §§ 19-20 gøre ejendommens ejer opmærksom på, at Vurderingsstyrelsen påtænker at inddrage oplysningen i grundlaget for den kommende vurdering. Ejendomsejer vil dermed ved deklaration eller anden partshøring få indsigt i, hvad Vurderingsstyrelsen påtænker at tage højde for ved vurderingen. Ejer får dermed grundlag for at forholde sig til, om ejer ønsker at gøre andre op­lysninger gældende på ny, samt mulighed for netop at påberåbe sig andre oplysninger på ny.

\*Almindelig partshøring - eller genhøring \*

Vurderingsmyndigheden vil ikke være afskåret fra at foretage inddragelse af ejeren ved almindelig partshøring i stedet for at anvende deklarationspro­ceduren, heller ikke selv om vurderingsmyndigheden tidligere i forbindelse med behandlingen af den samme vurdering har anvendt deklarationsmetoden. Vurderingsmyndigheden kan konkret vælge at foretage partshøring af ejen­domsejer på anden vis end ved deklaration, herunder også hvis der f.eks. efter deklarationen tilgår vurderingsmyndigheden nye væsentlige oplysninger, der nødvendiggør ny partshøring. Ejendomsvurderinger foretages pr. vurderings­termin. Det skal være oplysninger om forholdene pr. vurderingstermin, der skal partshøres om, og det skal også være disse oplysninger, der skal dekla­reres.

Ejendomsejerne forventes dog ikke ved deklarationen at blive meddelt en frist, inden for hvilken de skal udtale sig omde deklarerede oplysninger eller komme med yderligere bemærkninger. Det er i stedet lovfæstet, at vurde­ringsmyndigheden ved deklaration underretter ejendomsejer om, at vurde­ringsmyndigheden kan træffe afgørelse på grundlag af de oplysninger, der foreligger, når den afgørelsesperiode, der følger af § 20 b i skatteforvaltnings­loven, indtræder. Det er derfor også lovbestemt, at vurderingsstyrelsen sam­tidig skal underrette ejendomsejeren om, hvornår afgørelsesperioden indtræ­der, jf. § 20 b, jf. sammenhængen til § 20 a, stk. 3.

[**(76)**](#bookmark95) Af § 20 a, stk. 3, fremgår, at deklarationen skal foretages senest 4 uger før afgørelsesperioden indtræder, jf. § 20 b. Deklarationsperioden vil ikke kunne have en varighed på mindre end 4 kalenderuger, men vil derimod godt kunne have en varighed på mere end 4 kalenderuger. Deklarationsperiodens længde vil ikke nødvendigvis skulle være den samme for alle ejendomsejere i forbindelse med en given almindelig vurdering eller omvurdering. Perioden fra deklaration til afgørelsesperiodens start vil imidlertid for alle skulle være mindst 4 uger.

Både deklarationsperioden, der skal være på minimum 4 uger, og afgørelses­perioden på 6 uger, skal beregnes på grundlag af hele kalenderuger. Hvis Vurderingsstyrelsen sender en deklaration f.eks. den 1. september, vil dekla­rationsperioden altså tidligst kunne udløbe den 29. september samme år, og Vurderingsstyrelsen vil skulle tage højde for oplysninger, der modtages af Vurderingsstyrelsen til og med den 29. september. Første dag i afgørelsespe­rioden vil i så fald være den 30. september. Afgørelsesperiodens længde vil ikke nødvendigvis være den samme for alle ejendomsejere, idet afgørelses­periodens start fastsættes konkret i hver enkelt deklaration, der sendes til hver enkelt ejendomsejer vedrørende hver enkelt af vedkommendes ejendom­me.

Hvis ejendomsejer er enig i de oplysninger, der er udstillet i deklarationen, kan ejendomsejer undlade at reagere på deklarationen. I så fald vil vurderingen blive foretaget på grundlag af de deklarerede oplysninger og udsendt til ejendomsejer, medmindre Vurderingsstyrelsen af anden vej bliver bekendt med andre oplysninger af væsentlig betydning for vurderingen. I så fald vil ejendomsejer modtage en ny deklaration eller anden partshøring, før Vurde­ringsstyrelsen træffer afgørelse om vurderingen.

Hvis ejendomsejer imidlertid ikke er enig i de oplysninger, der er udstillet i deklarationen, eller mener, at der er andre oplysninger, der er af væsentlig betydning for vurderingen af ejendommen, kan ejendomsejer meddele dette til Vurderingsstyrelsen. Nogle afde oplysninger, der er væsentlige for vurde­ringen, er imidlertid indhentet af Vurderingsstyrelsen i offentlige registre, der er ejet af andre offentlige myndigheder end Vurderingsstyrelsen. Fejl i disse oplysninger, skal rettes af den myndighed, der ejer de fejlagtige data, og derfor skal henvendelser om sådanne fejl som udgangspunkt ske til den pågældende myndighed. Ejendomsejer skal dog af Vurderingsstyrelsen vej­ledes om, hvordan dette kan ske. Hvis en ejendomsejer dokumenterer, at et givent forhold åbenbart afviger fra det, der er registreret i et register, der er ejet af en anden myndighed, vil Vurderingsstyrelsen dog foretage vurderingen på det objektivt korrekte grundlag, hvis Vurderingsstyrelsen bliver opmærk­som på den dokumenterede åbenbare fejl i registret. Er der ikke tale om en dokumenteret åbenbar fejl, vil Vurderingsstyrelsen derimod træffe afgørelse på grundlag afde oplysninger, der allerede fremgår af det register, der er ejet af en anden myndighed. I så fald skal Vurderingsstyrelsen genoptage vurde­ringen under henvisning til SFL § 20 b, stk. 3, hvis oplysninger, der er modtaget i afgørelsesperioden, kan give grundlag for at ændre vurderingen. Hvis oplysningerne er modtaget efter afgørelsesperiodens udløb, vil Vurde­ringsstyrelsen i visse tilfælde efterfølgende kunne ændre afgørelsen efter reglerne om genoptagelse og revision i SFL §§ 33 og 33 a.

Ejendomsejers rettelser eller tilføjelser vil blive behandlet forskelligt afhængig af, hvornår de meddeles til Vurderingsstyrelsen, samt hvordan de er registre­ret.

Det må antages, at borgerne kan få en række udfordringer med at forstå disse deklarationer og hvad man skal gøre for at få rettet fejlregistreringer - og dette indebærer, at en hel del vejledning fra Vurderingsstyrelsen må anses

at være påkrævet. Tilmed kan det som borger være meget vanskeligt at forstå, at man reelt skal rette henvendelse til anden myndighed end Vurderingssty­relsen for at få "basis/registeroplysninger" ændret, og dette selvom Vurde­ringsstyrelsen kommunikerer om og bruger oplysningerne. Dertil kommer også et yderst komplekst formelt samspil til de frister, der gælder, herunder genoptagelsesfrister, der gælder for vurderingerne og som i meget vidt omfang er begrænsede til faktuelle fejlrettelser. En borger/ejendomsejer må som ud­gangspunkt gennemføre en klage direkte på baggrund af vurderingen/afgø- relsen, og sikre at prøvelsesmuligheden både gælder grundlag og udmålings­skønnet (vurderingsskønnet).

[**(77)**](#bookmark96) SFL kapitel 7 a er indført ved L 2017 688, og trådt i kraft pr. 1. januar 2018. Der er ved L 2018 278 vedtaget enkelte justeringer af reglerne i SFL kapitel 7 a. Disse justeringer er trådt i kraft den 1. juli 2018. § 20 b er senest ændret væsentligt ved L 2020 1061.

Reglerne om Vurderingsstyrelsens afgørelse om vurdering af fast ejendom, der foretages efter forudgående deklaration, fremgår af SFL §§ 20 b og 20 c. Ved L 2020 1061 blev de tidligere bestemmelser i § 20 b, stk. 2-5, helt ophævet, og i stedet indsattes efter stk. 1 kun følgende andet stykke: »Stk.

2. Told- og skatteforvaltningen træffer i afgørelsesperioden, jf. stk. 1, afgø­relse på grundlag af de oplysninger, der foreligger ved afgørelsesperiodens indtræden.«

Med disse ændringer i L 2020 1061, jf. ændringslovens § 5, nr. 2, så er reg­lerne for, hvilke oplysninger der skal danne grundlag for vurderingen ændret væsentligt. Det blev i forarbejderne anført, at når de tidligere bestemmelser i stk. 2-5 er ophævet, så er der herefter ikke grundlag for myndighedens be­slutning om at genoptage vurderinger på baggrund af oplysninger, der er indkommet i afgørelsesperioden.

Skatteforvaltningens mulighed for at inddrage oplysninger, som indkommer **efter** afgørelsesperiodens indtræden afskæres nu med reglen i sin nuværende affattelse, og det vil sige, at der alene skal kunne træffes afgørelse på grundlag afde oplysninger, der foreligger ved afgørelsesperiodens indtræden. Udsendelse af vurderinger i det nye ejendomsvurderingssystem foretages som masseadministration, ligesom det var tilfældet i det gamle vurderingssy­stem. Arbejdsgangen og sagsbehandlingen er imidlertid i endnu højere grad styret af digitalisering og automatiske løsninger, hvorfor der er behov for at fastlåse de oplysninger, der danner grundlag for vurderingen, på bestemte tidspunkter.

Formålet med ændringen ved L 2020 1061 er således at sikre en simpel og enkel administration, og at det bliver muligt at kommunikere om de nye vurderinger på en enkel og forståelig måde, og den enkelte ejendomsejers valgmuligheder bliver mere simple og håndterbare.

En redaktionel bemærkning til reglen er, at der i et forvaltningsretligt perspek­tiv, vil kunne være visse konkrete situationer, hvor reglen med sin "begræns­ning" kan komme på kant med officialmaksimen, som jo er en retsgrundsæt­ning, der ligger "mindst på lovs plan". Myndighedens ansvar for rette og forsvarlige sagsoplysning og afgørelsesgrundlag gælder også på områder, som foreliggende, og også for "masseadministrationsopgaver".

[**(78)**](#bookmark77) Det vil, jf. stk. 2, være afgørende for, om Skatteforvaltningen vil skulle forholde sig til indsendte oplysninger, at oplysningerne er modtaget af Skat­teforvaltningen under deklarationsproceduren, som slutter ved afgørelsespe­riodens start. Er oplysningerne først modtaget af Skatteforvaltningen på et senere tidspunkt, vil de ikke indgå i vurderingen.

Såfremt en ejendomsejer efter tidspunktet for deklarationens udløb ønsker at få oplysninger med i vurderingen, må ejendomsejer enten klage over den nye vurdering eller anmode om at få vurderingen genoptaget efter de almin­delige regler om genoptagelse af vurderinger i skatteforvaltningslovens § 33. Ejendomsejerne vil fortsat som led i den såkaldte deklarationsperiode have mindst fire uger til at komme med oplysninger, ligesom der efter udsendelsen af vurderingen fortsat vil være mulighed for at klage inden for tre måneder. Efterfølgende vil der kunne anmodes om genoptagelse efter reglerne i skat­teforvaltningsloven. Ejendomsejerne vil således fortsat have mulighed for at påvirke og få ændret forkerte vurderinger.

Afgørelsesperioden kan tidligst indtræde 4 uger efter deklarationsmeddelel­sens udsendelse. Afgørelsesperioden udløber 6 uger efter afgørelsesperiodens indtræden, medmindre skatteministeren fastsætter et senere tidspunkt.

Som yderligere motivering ved indsættelse af stk. 2., fremgår afde alminde­lige lovbemærkninger som følger:

*"Skatteforvaltningens mulighed for at inddrage oplysninger efter afgørelses­periodens indtræden afskæres, og at der alene skal kunne træffes afgørelse på grundlag af de oplysninger, der foreligger ved afgørelsesperiodens ind­træden. Udsendelse af vurderinger i det nye ejendomsvurderingssystem fore­tages som masseadministration, ligesom det var tilfældet i det gamle vurde­ringssystem. Arbejdsgangen og sagsbehandlingen er imidlertid i endnu højere grad styret af digitalisering og automatiske løsninger, hvorfor der er behov for at fastlåse de oplysninger, der danner grundlag for vurderingen, på be­stemte tidspunkter. Formålet med forslaget er at sikre en simpel og enkel administration. Derudover skal forslaget være med til at sikre, at det bliver muligt at kommunikere om de nye vurderinger på en enkel og forståelig måde, og den enkelte ejendomsejers valgmuligheder bliver mere simple og håndter­bare. Det vil med forslaget være afgørende for, om Skatteforvaltningen vil skulle forholde sig til indsendte oplysninger, at oplysningerne er modtaget af Skatteforvaltningen under deklarationsproceduren, som slutter ved afgø­relsesperiodens start. Er oplysningerne først modtaget af Skatteforvaltningen på et senere tidspunkt, vil de ikke indgå i vurderingen. Det foreslås, at såfremt en ejendomsejer efter tidspunktet for deklarationens udløb ønsker at få oplys­ninger med i vurderingen, må ejendomsejer enten klage over den nye vurde­ring eller anmode om at få vurderingen genoptaget efter de almindelige regler om genoptagelse af vurderinger i skatteforvaltningslovens § 33. Ejendomsejerne vil efter forslaget fortsat som led i den såkaldte deklarations­periode have mindst fire uger til at komme med oplysninger, ligesom der efter udsendelsen af vurderingen fortsat vil være mulighed for at klage inden for tre måneder. Efterfølgende vil der kunne anmodes om genoptagelse efter reglerne i skatteforvaltningsloven. Ejendomsejerne vil således fortsat have mulighed for at påvirke og få ændret forkerte vurderinger. Som følge af for­slaget foreslås en række konsekvensændringer."*

[**(79)**](#bookmark80) Vurderingsstyrelsen kan træffe afgørelse om ejendomsvurdering efter ud­løbet af den afgørelsesperiode, der er fastsat i SFL § 20 b, stk. 1. Vurderings­styrelsen kan altså træffe afgørelse om ejendomsvurdering senere end 6 uger efter afgørelsesperiodens indtræden eller en af skatteministeren forlænget frist.

Vurderingsstyrelsen skal dog i så fald træffe afgørelse på grundlag af alle oplysninger, der foreligger på afgørelsestidspunktet. Det fremgår af SFL § 20 c.

Det er dog kun en forlængelse, der besluttes af skatteministeren, der kan føre til, at afgørelsesperiodens længde kommer til at overstige den i SFL § 20 b fastsatte længde på 6 uger. Det er således alene under forudsætning af, at skatteministeren fastsætter et senere tidspunkt for afgørelsesperiodens udløb, at Vurderingsstyrelsen kan træffe afgørelse efter reglerne i SFL § 20 b senere end 6 uger efter afgørelsesperiodens indtræden.

Hvis Vurderingsstyrelsen ikke senest 6 uger efter afgørelsesperiodens indtræ­den eller en af skatteministeren fastsat længere frist har truffet afgørelse om vurdering eller omvurdering, skal Vurderingsstyrelsen således træffe afgørelse på grundlag af alle de oplysninger, der foreligger på afgørelsestidspunktet. Det fremgår af SFL § 20 c.

[**(80)**](#bookmark81) Indsat ved L 2018 278.

[**(81)**](#bookmark82) Efter § 20 d skal partsinddragelse og anden kommunikation, der sendes af Vurderingsstyrelsen ved almindelig vurdering og omvurdering af en fast ejendom, alene sendes til de registrerede aktuelle ejere af den pågældende ejendom. Der skal derfor kun sendes til andre, hvis Vurderingsstyrelsen har "andet særligt kendskab til", at disse andre har partsstatus i vurderingen af den pågældende ejendom, jf. forvaltningsrettens almindelige partsbegreb. De særlige regler om partshøring ved anvendelse af deklarationsmetoden efter SFL § 20 a tager netop højde for, at det er vanskeligt for Vurderingssty­relsen af egen drift at identificere alle parter i alle vurderingssager. Af SFL § 20 a fremgår, at deklarationen skal sendes til de aktuelle ejere af ejendom-

men. Der gælder iøvrigt ikke særlige regler for, hvordan partsinddragelse kan gennemføres, idet det dog vil være naturligt at tage udgangspunkt i den almindelige regel om høring ved agterskrivelse, jf. SFL § 20.

Der er med SFL § 20 d foretaget en afgrænsning af Vurderingsstyrelsens pligt til afsøgning af mulige parter i vurderingssager. SFL § 20 d skal sikre, at Vurderingsstyrelsen kan sende underretninger og meddelelser til den samme personkreds, uanset om underretningen eller meddelelsen sendes som led i almindelig partsinddragelse og afgørelse efter forvaltningsloven eller under anvendelse af de særlige regler om deklaration og afgørelse i SFL ka­pitel 7 a. Bestemmelsen afgrænser, hvilke parter der uden konkret anmodning eller Vurderingsstyrelsens særskilte kendskab til vedkommendes partsstatus skal modtage underretninger og meddelelser fra Vurderingsstyrelsen om vurdering af fast ejendom. Vurderingsstyrelsen skal efter SFL § 20 d kun sende underretninger og meddelelser i forbindelse med behandlingen og af­gørelsen af vurderingen af en konkret fast ejendom til:

Fysiske og juridiske personer, der ved udsendelsen af underretningen eller meddelelsen er registreret som aktuelle ejere af den pågældende ejendom. Andre, som Vurderingsstyrelsen undtagelsesvis på anden måde har fået særskilt kendskab til har partsstatus i den pågældende vurdering.

Ovennævnte og bestemmelsen betyder i praksis, at breve fra Vurderingssty­relsen til sagens parter, herunder alle former for partsinddragelse og afgørelser om vurdering, vil blive sendt til de registrerede aktuelle ejere af den pågæl­dende ejendom. Vurderingsstyrelsen vil ikke sende disse breve og afgørelser til andre, medmindre Vurderingsstyrelsen har særligt kendskab til, at de konkret har partsstatus i den pågældende vurdering.

De registrerede aktuelle ejere er i praksis de ejere, der i Det Fælleskommunale Ejendomsstamregister (ESR), er registreret som ejere. Når Ejerfortegnelsen idriftsættes, vil de registrerede aktuelle ejere dog være de ejere, der i Ejerfor­tegnelsen er registreret som ejere. De oplysninger, der er registreret i ESR (senere i Ejerfortegnelsen), vil derfor blive lagt til grund ved udsendelsen af underretninger og meddelelser, medmindre Vurderingsstyrelsen bliver op­mærksom på, at de registrerede oplysninger er åbenbart fejlagtige.

Hvis de registrerede aktuelle ejere har indmeldt en administrator til Det Fælleskommunale Ejendomsstamregister (ESR), eller senere Ejerfortegnelsen, vil underretninger og meddelelser dog blive sendt til den aktuelt registrerede administrator som repræsentant for den eller de pågældende ejere. Hvis der er andre, der mener, atde har partsstatus i vurderingssagen, vil de selv kunne og skulle anmode Vurderingsstyrelsen om at modtage de nævnte underretnin­ger og meddelelser om sagen. Vurderingsstyrelsen vil i forlængelse af en sådan anmodning vurdere, om anmodningen kan imødekommes, jf. det al­mindelige forvaltningsretlige partsbegreb. F.eks. vil en køber, der har overta­get en ejendom, der er under vurdering, men som endnu ikke er registreret som ejer, kunne rette henvendelse til Vurderingsstyrelsen og påberåbe sig partsstatus efter en konkret vurdering, men en række andre situationer kan også tænkes, hvor partsbegrebet er opfyldt, dvs. en part er enhver, som har en konkret, væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i sagen. Se også reglen om klage og klageberettigelse i SFL § 35a, stk. 2. Det bemærkes, at klager over vurderinger, se SFL § 6, stk. 1, kan indgives af ejeren af ejendom­men og andre, der har en væsentlig, direkte retlig interesse i vurderingens resultat. Den nævnte afgrænsning af partsbegrebet svarer til de hidtil gældende regler om, hvem der er parter. Det skatteretlige partsbegreb er identisk med det forvaltningsretlige partsbegreb. Se pkt. 49 - 55 i vejl 1986 11740 om Forvaltningsloven. En kommune er part og klageberettiget, hvis kommunen efter planlovens § 47 kan forpligtes til at overtage ejendommen. Se bemærk­ningerne til § 38 i lovforslag 2005 110. En lejer i en udlejningsejendom med flere lejemål er ikke klageberettiget part vedrørende ejendommens vurdering, selvom ejendomsskatten overvæltes på huslejen, da lejers interesse alene er indirekte og "afledet". Se herom bemærkningerne til § 38 i LFF 110 af 24. februar 2005. I modsætning hertil, kan en lejer som er eneste lejer i en er­hvervsejendom og som afholder alle skatter og afgifter på ejendommen, have en så væsentlig direkte retlig interesse i ejendommens vurdering, at han er part i relation til ejendomsvurderingen og dermed klageberettiget. Se SKM2006.461.LSR. Se dog også SKM2017.221.LSR

Vurderingsstyrelsen er forvaltningsretligt forpligtet til at foretage nødvendig partsinddragelse m.v. i forhold til andre, der har partsstatus i en konkret vurderingssag, og dette også hvis Vurderingsstyrelsen på anden vis end ved en særskilt anmodning konkret bliver opmærksom på, at en anden end en registreret ejer af ejendommen har partsstatus i en konkret vurdering. Det vil på denne baggrund bero på en konkret vurdering, hvornår Vurderingsstyrelsen kan anses for at være blevet gjort opmærksom på forhold, der kan foranledige, at Vurderingsstyrelsen skal partsinddrage andre end de registrerede ejere. Hvis Vurderingsstyrelsen vurderer, at en fysisk eller juridisk person, der har gjort gældende, at den pågældende har partsstatus, imidlertid ikke findes at have partsstatus, skal Vurderingsstyrelsen behandle og afgøre anmodningen om indsigt efter OFL, jf. OFL § 7. Vurderingsstyrelsen skal i den forbindelse iagttage den særlige tavshedspligt, der følger af SFL § 17, da alle andre end parter er "uvedkommende".

[**(82)**](#bookmark83) Vurderingsmyndigheden kan herefter ved almindelig vurdering og omvur­dering af fast ejendom opfylde sin forpligtelse til at gennemføre partsinddra­gelse ved at inddrage den modtagerkreds, der er defineret i skatteforvaltnings­lovens § 20 a om deklaration, også når partsinddragelsen ikke sker efter de­klarationsmodellen. Vurderingsmyndigheden skal, når vurderingsmyndighe­den får særskilt kendskab til andre, der har partsstatus i den pågældende sag, også partsinddrage dem. Bestemmelsen indebærer ikke en egentlig begræns­ning af kredsen af parter i ejendomsvurderingssager, idet den alene afgrænser, hvilke parter, der uden konkret anmodning eller myndighedens særskilte kendskab til vedkommendes partsstatus skal modtage underretninger og meddelelser fra vurderingsmyndigheden om vurdering af fast ejendom.

[**(83)**](#bookmark84) I lovens systematik er med virkning fra 1. januar 2022 ved L 2021 2193 indsat nyt kapitel 7 b, om "Særlig procedure for partshøring ved fastsættelse af afgiftspligtig værdi af køretøjer".

Skatteforvaltningsloven havde før denne ændring ikke særskilte regler om partshøring forud for fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Fastsættelse af den afgiftspligtige værdi af nye og brugte køretøjer er en forvaltningsretlig afgørelse, der har karakter af masseforvaltning, og derfor skulle de alminde­lige forvaltningsretlige regler om partshøring i forvaltningslovens § 19 skal iagttages. Dette gælder uanset, om der er tale om manuel sagsbehandling forud for en afgørelse eller hel eller delvis maskinelt genererede afgørelser. For at en borger eller virksomhed kan påsætte nummerplader på et køretøj, er det dog en forudsætning, at borgeren eller virksomheden har betalt den registreringsafgift, der er beregnet på baggrund af en konkret vurdering af køretøjets afgiftspligtige værdi. I lyset af at Skatteforvaltningen årligt træffer afgørelse i ca. 50.000 sager om værdifastsættelse af nye og brugte køretøjer, er det fundet nødvendigt, at Skatteforvaltningens sagsbehandling i forbindelse med værdifastsættelsen, herunder beregning af det afgiftspligtige beløb, kan vælges tilrettelægges hurtigt og effektivt uden unødig ventetid for borgere og virksomheder. Dette hensyn har medført indførelse af et nyt kapitel 7 b i skatteforvaltningsloven med en særregel i § 20 e.

Ved L 2023 1796 er kapiteloverskriften tilrettet til følgende:

»Kapitel 7 b. Særlig procedure ved fastsættelse af afgiftspligtig værdi af kø­retøjer, ændring af køretøjers registrering og beregning af visse afgifter«.

Overskriften til kapitel 7 b havde tidligere ordlyden "Særlig procedure for partshøring ved fastsættelse af afgiftspligtig værdi af køretøjer". Ved lovændringen er overskriften til kapitel 7 b nyaffattet for at afspejle, at den særlige procedure i kapitel 7 b efter ændringen også vil kunne finde anven­delse i sager om genoptagelse og ændring af køretøjers registrering eller genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven og vægtafgiftsloven. Selv om overskriften ændredes fra "procedure for partshøring" til ordvalget "særlig procedure" er der ikke tiltænkt nogen ændring af den hidtidige procedure i § 20 e. Over­skriften skal således blot rumme, at der i stedet for en ordinær partshøring gives en særligt lempelig adgang ved genoptagelse.

[**(84)**](#bookmark86) \*\*Indledning om kapitel 7 b/§ 20 e \*\*

Ved L 2021 2193 er indsat § 20 e under nyt kapitel 7 b.

Skatteforvaltningsloven indeholdt tidligere ikke særskilte regler om partshø­ring forud for fastsættelse af den afgiftspligtige værdi. Derfor var forvaltnin-

gen alene underlagt de almindelige regler i forvaltningslovens regler om sagsforberedelse, partshøring og begrundelse mv. Disse regler gælder i sagens natur fortsat, dog med respekt af denne nye hørings- og afgørelsesregel, der af forvaltningen kan vælges anvendt som særlig procedure.

For at en borger eller virksomhed kan påsætte nummerplader på et køretøj, er det en forudsætning, at borgeren eller virksomheden har betalt den registre­ringsafgift, der er beregnet på baggrund af en konkret vurdering af køretøjets afgiftspligtige værdi. I lyset af, at Skatteforvaltningen årligt træffer afgørelse i ca. 50.000 sager om værdifastsættelse af nye og brugte køretøjer, er det fundet nødvendigt, at Skatteforvaltningens sagsbehandling i forbindelse med værdifastsættelsen, herunder beregning af det afgiftspligtige beløb, kan tilret­telægges hurtigt og effektivt uden unødig ventetid for borgere og virksomhe­der.

Behovet om at indføre en særlig procedure for partshøring i værdifastsættelse af nye og brugte køretøjer skal, som indledningsvist nævnt ovenfor, ses i lyset af det meget store antal årlige værdifastsættelser, der foretages, og hensynet til at borgere og virksomheder ikke bør opleve unødig ventetid, før de kan få deres køretøjer indregistreret og taget i brug.

**"Køretøjs afgiftspligtige værdi"**

Den afgiftspligtige værdi for nye køretøjer fastsættes efter registreringsafgifts­lovens §§ 8 og 9. Den afgiftspligtige værdi for et nyt køretøj er dets alminde­lige pris, indbefattet moms, men uden afgift efter registreringsafgiftsloven. Det følger af registreringsafgiftslovens § 9, at den almindelige pris for et nyt køretøj ved salg til en bruger kan anmeldes til Skatteforvaltningen af den, som har fastsat prisen, og at anmeldelsen skal indeholde oplysninger om, hvilket udstyr den anmeldte pris omfatter. Den afgiftspligtige værdi for brugte køretøjer fastsættes efter registreringsafgiftslovens § 10. For brugte køretøjer fastsættes den afgiftspligtige værdi til køretøjets almindelige pris indbefattet moms, men uden afgift efter registreringsafgiftsloven. Det følger af bkg 2021 1030 § 26, stk. 2, at den afgiftspligtige værdi af et brugt køretøj fastsættes med udgangspunkt i prisen for et tilsvarende brugt køretøj eller for et køretøj af så vidt muligt tilsvarende mærke og model i normalt vedli­geholdt stand. I sager om fastsættelse af den afgiftspligtige værdi af nye og brugte køretøjer indgår de faktiske oplysninger om køretøjet, som borgere og virksomheder har oplyst til Skatteforvaltningen i forbindelse med anmod­ningen om en værdifastsættelse. For at oplyse sagen tilstrækkeligt vil det oftest også være nødvendigt for Skatteforvaltningen at indhente yderligere oplysninger om køretøjet fra f.eks. køretøjets producent. Derudover indgår oplysninger fra synshaller i oplysningsgrundlaget via Motorregistret (DMR). **Hvilke afgørelsestyper omfattes?**

§ 20 e omfatter afgørelser om værdifastsættelse af nye og brugte køretøjer, som er undtaget fra sagsfremstillingspligten i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5, nr. 3 og 4.

Hvis der ved en samleafgørelse f.eks. samtidigt træffes afgørelse om både afgiftspligtens indtræden og værdifastsættelsen, som det er tilfældet i visse kontrolsager, finder § 20 e ikke anvendelse. I sådanne tilfælde vil der i medfør af sagsfremstillingspligten efter lovens § 19 blive foretaget forudgå­ende høring efter forvaltningslovens § 19 over hele afgørelsen, herunder værdifastsættelsen og den beregnede registreringsafgift.

Bestemmelsen i § 20 e finder således kun anvendelse, hvis der alene træffes afgørelse om værdifastsættelse og beregning af registreringsafgiften.

Skatteforvaltningen kan vælge at partshøre efter den særlige procedure, men skal ikke nødvendigvis partshøre efter den særlige procedure. Derfor vil det i visse sagstyper være relevant for Skatteforvaltningen fortsat og alene at partshøre efter de almindelige regler i forvaltningslovens § 19, herunder særligt i forbindelse med de "blandede" kontrolsager, hvor Skatteforvaltningen både træffer afgørelse om afgiftspligt samt fastsættelse af køretøjets værdi og registreringsafgift.

Særreglen i § 20 e afskærer ikke Skatteforvaltningen fra at kunne genoptage en afgørelse i forbindelse med en klagesag, dog under forudsætning af, at borgeren eller virksomheden er enig heri, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 5. Reglen påvirker heller ikke i øvrigt partens adgang til at anmode om genoptagelse eller Skatteforvaltningens adgang til af egen drift at genop-

tage afgiftstilsvaret efter skatteforvaltningslovens § 31. Det samme er tilfældet i forhold til genoptagelse af selve værdifastsættelsen af et køretøj efter de ulovbestemte principper om remonstration/genoptagelse.

[**(85)**](#bookmark86) § 20 e, stk. 1, regulerer grundlæggende, at Skatteforvaltningen kan vælge at træffe afgørelse om fastsættelse af et køretøjs afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftslovens §§ 9, 9 a eller 10 under anvendelse af særlig proce­dure for hurtig afgørelse med vedhængende partshøring om sagens faktiske oplysninger, jf. nærmere reguleret i § 20 e, stk. 2 og 3.

Dette skal forstås således, at Skatteforvaltningen kan vælge at partshøre efter den særlige procedure, men ikke nødvendigvis skal partshøre efter den sær­lige procedure. Således vil det i visse sagstyper være relevant for Skattefor­valtningen alene at partshøre efter forvaltningslovens § 19, herunder særligt i forbindelse med de "blandede" kontrolsager, hvor Skatteforvaltningen både træffer afgørelse om afgiftspligt samt fastsættelse af køretøjets værdi og re­gistreringsafgift.

Ved L 2023 1796 er skatteforvaltningslovens § 20 e, stk. 1, nyaffattet, så det fremgår, at Skatteforvaltningen under anvendelse af en særlig procedure, jf. stk. 2 og 3, kan træffe afgørelse om:

1. fastsættelse af et køretøjs afgiftspligtige værdi efter registreringsafgifts­lovens §§ 9, 9 a eller 10,

2. genoptagelse og ændring af et køretøjs registrering, eller

3. genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgifts­lovens §§ 1 eller 3-10, brændstofforbrugsafgiftslovens §§ 1-3 c eller lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. §§ 1-8.

Nyaffattelsen vil med virkning fra 2024-01-01 indebære, at Skatteforvaltnin­gen også kan træffe afgørelse om genoptagelse og ændring af køretøjers re­gistrering efter lov om registrering af køretøjer eller genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgifts­loven eller vægtafgiftsloven, under anvendelse af den samme særlige proce­dure, som gælder ved fastsættelse af den afgiftspligtige værdi af nye og brugte køretøjer. Ændringen er alene en udvidelse af anvendelsesområdet for den hidtil gældende § 20 e og medfører ikke en ændring af den eksiste­rende procedure i værdifastsættelsesager.

Med ændringen imødekommes de systemmæssige udfordringer i Køretøjsre­gisteret, der medfører, at Skatteforvaltningen ved genoptagelse af store antal afgørelser ikke systemmæssigt kan understøtte, at deri forslaget til afgørelse angives den afgiftsmæssige betydning af afgørelsen.

Skatteforvaltningen vil med L 2023 1796 også i sager om genoptagelse og ændring af køretøjers registrering efter lov om registrering af køretøjer, samt genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven eller vægtafgiftsloven kunne vælge at anvende den særlige procedure.

Skatteforvaltningen vil således kunne vælge at partshøre efter skatteforvalt­ningslovens § 19 i afgørelserne omfattet af undtagelsen i de § 19, stk. 5, nr. 9 og 10, værende tilfælde, eller træffe afgørelsen efter den særlige procedure i § 20 e. Således vil det i visse sagstyper fortsat være relevant for Skattefor­valtningen at partshøre efter skatteforvaltningslovens § 19, herunder særligt hvor Skatteforvaltningen træffer afgørelse i "blandede sager", hvor der også indgår forhold, som ikke er omfattet af den særlige procedure, f.eks. hvor der også foretages en genoptagelse og ændring af tidspunktet for afgiftstilsva­rets indtræden.

Det kan ligeledes være relevant for Skatteforvaltning at partshøre efter for­valtningslovens § 19 i sager, der som følge af skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5, nr. 4, er undtaget fra sagsfremstillingspligten i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 1-4. Dette kan f.eks. være afgørelser om genoptagelse og ændring af køretøjers registrering efter lov om registrering af køretøjer i de tilfælde, at der med sikkerhed ikke er afgiftsmæssige konsekvenser ved ændringen. Ændringen skal ses i sammenhæng med, at afgørelser om genoptagelse og ændring af køretøjers registrering efter lov om registrering af køretøjer og bekendtgørelse om registrering af køretøjer (bkg 2023 866), samt afgørelser om genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgifts-

loven, brændstofforbrugsafgiftsloven eller vægtafgiftsloven, undtages for kravet om partshøring efter skatteforvaltningslovens § 19, stk. 1-4.

[**(86)**](#bookmark88) Den særlige procedure rummer en "forlods afgørelse" med begrundelse og tilhørende kontradiktions-/partshøringsmulighed. Dette indebærer, at selve afgørelsen træffes, men skal ledsages af sagens faktiske oplysninger, der fo­religger på tidspunktet for Skatteforvaltningens afgørelse, hvorefter borgeren eller virksomheden får mindst 15 dage fra afgørelsens datering til at fremsende bemærkninger med henblik på, at Skatteforvaltningen skal træffe en ny afgø­relse på grundlag af de oplysninger, der foreligger ved høringsfristens udløb. Høringen kommer så at sige subsekvent med afgørelsen og ikke før afgørel­sesfasen.

Høringen omfatter både faktiske oplysninger om køretøjet, herunder f.eks. køretøjets alder, stand og kilometerstand, og referencekøretøjer i annoncer for lignende køretøjer og andet sammenligningsgrundlag. Dette som lex specialis træder i stedet for forvaltningslovens § 19 om partshøring.

Med udgangspunkt i det konkrete køretøj vil Skatteforvaltningen skulle ud­søge annoncer på sammenlignelige køretøjer, der vil indgå som forberedende materiale til Skatteforvaltningens endelige værdifastsættelse. Skatteforvalt­ningen skønner herefter, hvilke annoncer der vil være relevante, og som vil skulle danne baggrund for værdifastsættelsen. Skatteforvaltningens vurdering, der dokumenterer den fastlagte værdifastsættelse, vil skulle anvendes som bilag til den afgørelse, der træffes. Afgørelsen vil indeholde de valgte annon­cer, så borgere og virksomheder har det fulde overblik over det materiale, som er indgået i Skatteforvaltningens afgørelse.

Bestemmelse finder kun anvendelse, hvis der alene træffes afgørelse om værdifastsættelse og beregning af registreringsafgiften.

Skatteforvaltningen kan vælge at partshøre efter den særlige procedure, men skal ikke nødvendigvis partshøre efter den særlige procedure. Således vil det i visse sagstyper være relevant for Skatteforvaltningen alene at partshøre efter forvaltningslovens § 19, herunder særligt i forbindelse med de "blandede" kontrolsager, hvor Skatteforvaltningen både træffer afgørelse om afgiftspligt samt fastsættelse af køretøjets værdi og registreringsafgift.

Skatteforvaltningen får mulighed for undlade at partshøre efter forvaltnings­lovens § 19 og kan i stedet anvende en særlig procedure for partshøring om køretøjets faktiske oplysninger, annoncemateriale og andet sammenlignings­grundlag til brug for værdifastsættelsen.

Ved vurderingen af et køretøjs afgiftspligtige værdi inddrager Skatteforvalt­ningen blandt andet annoncemateriale på sammenlignelige køretøjer.

Med § 20 e, stk. 2, gælder, at Skatteforvaltningens afgørelse om fastsættelse af et køretøjs afgiftspligtige værdi ved anvendelse af den særlige procedure skal ledsages af sagens faktiske oplysninger, der er lagt til grund for afgørel­sen, og parten skal samtidig gøres bekendt med adgangen til at fremkomme med bemærkninger til afgørelsen inden for en frist på mindst 15 dage fra af­gørelsens datering.

For at sikre, at den særlige procedure for partshøring opfylder det formål, der ligger bag forvaltningslovens regler og principper om partshøring, er det vigtigt, at de oplysninger, der generelt kan forudsættes at have betydning for værdifastsættelsen, skal vedlægges afgørelsen.

Skatteforvaltningen vil skulle sende de faktiske oplysninger om køretøjet, annoncematerialet m.m., der lægges til grund for værdifastsættelsen, til bor­gere og virksomheder sammen med afgørelsen om værdifastsættelsen, hvorefter borgere og virksomheder får mindst 15 dage fra afgørelsens datering til at fremkomme med yderligere oplysninger hertil. Dette betyder, at borgere og virksomheder får kendskab til det annoncemateriale m.m., som Skattefor­valtningen har tillagt betydning ved værdifastsættelsen af det konkrete mo­torkøretøj, samt Skatteforvaltningens begrundelse herfor.

Borgere og virksomheder får mulighed for at fremkomme med yderligere oplysninger til selve annoncematerialet end ved partshøring efter forvaltnings­lovens § 19, der alene vedrører indholdet af materialet og uden Skatteforvalt­ningens konkrete vurdering heraf, herunder Skatteforvaltningens vurdering af materialets betydning for selve afgørelsen.

Skatteforvaltningen vil på afgørelsestidspunktet skulle underrette borgeren og virksomheden om, at borgeren og virksomheden har adgang til at frem-

komme med bemærkninger mindst 15 dage fra afgørelsens datering, og at Skatteforvaltningen, hvis der fremkommer bemærkninger fra parten, vil træffe en ny afgørelse på grundlag afde oplysninger, der foreligger, når fristen er udløbet.

I lovbestemmelsen er fristen sat til mindst 15 dage fra afgørelsens datering, som er identisk med fristen efter "sagsfremstillings-høringen" i skatteforvalt­ningslovens § 19, stk. 3, hvor borgere og virksomheder har 15 dage til at komme med bemærkninger i de tilfælde, hvor Skatteforvaltningen efter skatteforvaltningslovens § 19 skal sende borgeren og virksomheden en sagsfremstilling forud for en afgørelse.

Sendes en afgørelse med fysisk post, vil Skatteforvaltningen kunne fastsætte en længere frist. Det samme gør sig gældende, hvis der er tale om særligt komplicerede sager.

Borgere og virksomheder får mulighed for at orientere sig om Skatteforvalt­ningens afgørelsesgrundlag, og få rettet eventuelle misforståelser og gøre opmærksom på andre forhold, der efter borgerens og virksomhedens vurdering har betydning for værdifastsættelsen af det konkrete køretøj.

Parten skal gøres bekendt med, at muligheden for, at Skatteforvaltningen kan træffe en ny afgørelse på grundlag af partens bemærkninger, bortfalder, hvis parten vælger at klage over afgørelsen truffet efter den særlige procedure.

Efter skatteforvaltningslovens § 20 e, stk. 2, skal afgørelsen, såfremt Skatte­forvaltningen træffer afgørelse om fastsættelses af et køretøjs afgiftspligtig- værdi ved anvendelse af den særlige procedure i § 20 e, stk. 1, ledsages af sagens faktiske oplysninger, der foreligger på tidspunktet for Skatteforvalt­ningens afgørelse, hvorefter borgeren eller virksomheden får mindst 15 dage fra afgørelsens datering til at fremsende bemærkninger med henblik på, at Skatteforvaltningen skal træffe en ny afgørelse på grundlag afde oplysninger, der foreligger ved høringsfristens udløb. Skatteforvaltningslovens § 20 e, stk. 2, er ved L 2023 1796 ændret, så »om fastsættelse af et køretøjs afgifts­pligtige værdi ved anvendelse af den særlige procedure« udgår. Der er tale om en konsekvensrettelse som følge af, at § 20 e, stk. 1, er nyaffattet, så den særlige proces også skal kunne anvendes ved genoptagelse og ændring af et køretøjs registrering eller genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgiftslovens §§ 1 eller 3-10, brændstofforbrugsafgiftslovens §§ 1-3 c eller vægtafgiftslovens §§ 1-8. Ved afgørelser om ændring af et køretøjs registrering kan de faktiske oplysninger f.eks. være oplysninger om en forkert registreret målenorm for udledning af CO2 og den korrekte målenorm.

[**(87)**](#bookmark91) § 20 e, stk. 3, medfører, at hvor parten har bemærkninger til en afgørelse, truffet efter den særlige procedure, da skal Skatteforvaltningen træffe en ny afgørelse på grundlag af de oplysninger, der foreligger ved høringsfristens udløb.

Selv hvor borgerens eller virksomhedens yderligere oplysninger ikke giver Skatteforvaltningen grundlag for at ændre værdifastsættelsen, så vil dette skulle meddeles i form af en ny og begrundet afgørelse, som vil kunne påkla­ges efter skatteforvaltningslovens regler.

Giver oplysningerne grundlag for at ændre værdifastsættelsen, vil der også skulle træffes en ny begrundet afgørelse, der ligeledes vil kunne påklages efter skatteforvaltningslovens regler.

Reglen om en særlig procedure for partshøring adskiller sig fra den alminde­lige genoptagelsesregel i skatteforvaltningslovens § 31, som forudsætter, at borgeren eller virksomheden fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde en ændring. Med § 20 e - om en særlig procedure for partshøring - vil alle oplysninger, som borgeren og virksomheden frem­sender inden for den fastsatte frist på f.eks. mindst 15 dage fra afgørelsens datering, derimod skulle indgå i sagsbehandlingen. Reglen er derved ikke afgrænset til kun at vedrøre oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der vil kunne begrunde en ændring efter skatteforvaltningslovens § 31, men omfatter også oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der ikke nødvendig­vis vil kunne begrunde en ændring. Bestemmelsen bliver således, som ved partshøring efter forvaltningslovens § 19, en partsinddragelse, hvor også generelle eller specifikke indsigelser bliver behandlet, uanset om disse indsi­gelser giver grundlag for en ændring af den afgiftspligtige værdi.

Fremkommer borgeren eller virksomheden ikke med nogen oplysninger inden for den fastsatte frist, vil den oprindelige afgørelse være den endelige, og klagefristen på tre måneder vil løbe allerede fra denne oprindelige afgørelsens datering, jf. § 20 e, stk. 1 og 2, sammenholdt med skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3.

Parten skal gøres bekendt med og være opmærksom på, at muligheden for, at Skatteforvaltningen kan træffe en ny afgørelse på grundlag af partens be­mærkninger, bortfalder, hvis parten umiddelbart klager over afgørelsen truffet efter den særlige procedure.

[**(88)**](#bookmark93) § 20 e, stk. 4, regulerer, at Skatteforvaltningens "kompetence" ophører og adgang til at træffe en ny afgørelse efter § 20 e, stk. 3, bortfalder, hvis den afgørelse, der er truffet efter bestemmelsen i § 20 e, stk. 1, påklages.

Borgere eller virksomheder vil kunne påklage en afgørelse til klagemyndig­heden, uanset at fristen for at indsende yderligere oplysninger, jf. § 20 e, stk.

2, endnu ikke er udløbet. Dette scenarie vil kunne aktualiseres, hvis borgeren eller virksomheden ikke ønsker at forlænge sagsbehandlingstiden, men deri­mod ønsker at få sagen klagebehandlet.

Påklages en afgørelse efter bestemmelse i § 20 e, stk. 1, således efter de al­mindelige regler om klage i skatteforvaltningsloven, bortfalder Skatteforvalt­ningens mulighed for at kunne træffe afgørelse efter § 20 e, stk. 3, uagtet, at borgeren eller virksomheden har indsendt yderligere oplysninger.

Indsender borgeren eller virksomheden derimod yderligere oplysninger, vil Skatteforvaltningen skulle træffe afgørelse efter bestemmelsen i § 20 e, stk.

3. Det vil i så fald være denne nye afgørelse, som klageinstansen vil skulle tage stilling til, og hvor der vil gælde en ny klagefrist på 3 måneder fra den nye afgørelses datering, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3.

Hvis borgeren eller virksomheden ikke kommer med bemærkninger, vil de almindelige regler om klage i skatteforvaltningsloven finde anvendelse. I de tilfælde træffes der ikke en ny afgørelse, som udskyder klagefristens påbe­gyndelse, og klagefristen på 3 måneder løber derfor fra den oprindelige afgø­relses datering.

[**(89)**](#bookmark94) Reglerne om bindende svar afløser de tidligere regelsæt om bindende for­håndsbesked og bindende ligningssvar i skattestyrelsesloven. Der er ikke tale om en direkte videreførelse af nogen af de to regelsæt, men om en sammen­skrivning af reglerne. Om reglerne om bindende svar, se **Poul Erik Hjerrild- Nielsen** i TfS 2009 649 og den juridiske vejledning 2017-1 A.A.3. Der er mulighed for at indgive anmodning elektronisk på [www.skat.dk](http://www.skat.dk). Der er ved L 2015 540 sket væsentlige ændringer af reglerne ved bindende svar om værdiansættelse af aktiver.

Se SKM 2006 44 SKAT om bindende svar i relation til moms- og lønsums­afgiftslovens regler om fællesregistrering og delregistrering.

[**(90)**](#bookmark98) Efter stk. 1 kan der indhentes bindende svar fra Told- og skatteforvaltningen om de skattemæssige virkninger for spørgeren af en foretagen eller påtænkt disposition. Det er en forudsætning, at dispositionen er foretaget eller påtæn­kes foretaget af spørgeren, eller at spørgeren repræsenterer den, der har fore­taget eller påtænker at foretage dispositionen. Der gives ikke bindende svar på spørgsmål om den moms- eller afgiftsmæssige virkning for juridiske per­soner, der ikke har et CVR-/SE-nummer, idet en sådan juridisk person som udgangspunkt ikke kan identificeres med fornøden sikkerhed, før den er re­gistreret. Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger. Der gives således kun bindende svar om forhold, hvor der kan eller skal træffes en forvaltningsafgørelse, og afgørelsen skal vedrøre spørgsmål om beskatning. Der gives ikke bindende svar om faktisk forvaltningsvirksomhed eller om eksempelvis kontrol, straf, gebyrer og forrentning. Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger af en disposition. Det vil sige handlinger, der har en skattemæssig konsekvens, hvad enten den fører til skattepligt eller til skattefritagelse. På moms- og afgiftsområdet forstås ved en sådan disposi­tion leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser. Alle afgifts- eller betalingspligtige kan få et bindende svar. Det gælder såvel de, der er afgifts­eller betalingspligtige her til landet, som de, der vil blive afgifts- eller beta-

lingspligtige her til landet. Alle godtgørelsesberettigede vil desuden kunne få et bindende svar. Bindende svar gives som udgangspunkt om al skattelov­givning, bortset fra lovgivning om told, samt om bevillinger eller dispensa­tioner for så vidt angår påtænkte dispositioner. Der kan dog kun gives bin­dende svar om skattelovgivning, der administreres af Told- og skatteforvalt­ningen, jf. § 1. Der er nu i stk. 5 givet mulighed for bindende svar om regi­streringsafgift. Ifølge vejledningen på [www.skat.dk](http://www.skat.dk) vil sagsbehandlingstiden normalt være 3 måneder og 5-6 måneder, når Skatterådet svarer. I praksis går der dog op til 12 mdr.

Om bindende svar se Poul Bostrup i Skatteforvaltningsloven med kommen­tarer side 399-430, Jurist- og Økonomforbundets forlag 2017, Jan Pedersen i Skatteforvaltning skatteproces skattekontrol side 48-55, Jurist- og Økonom­forbundets forlag 2022, Mette Holm Høgsbro: Skatte- og afgiftsprocessen, Jurist- og Økonomforbundets forlag 2010 side 175-264, Den Juridiske Vej­ledning 2023-1 A.A.3.

[**(91)**](#bookmark97) Efter stk. 2 kan der indhentes bindende svar fra Told- og skatteforvaltnin­gen, respektive Skatterådet, om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en påtænkt disposition. Det er en forudsætning, at dispositionen er foretaget eller påtænkes foretaget af spørgeren, eller at spørgeren repræ­senterer den, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionen. Der gives ikke bindende svar på spørgsmål om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en gennemført disposition. Eksempelvis vil en bran­cheforening som sådan ikke kunne spørge på vegne af medlemmer. Er fore­ningen udstyret med fuldmagt til at repræsentere et medlem i netop den sag, som spørgsmålet vedrører, kan foreningen få et bindende svar for medlemmet. Der gives bindende svar for andre end spørgeren af en påtænkt disposition, men kun hvis spørgsmålet er om virkningen af indkomstskat, ejendomsvær­diskat eller afgift efter pensionsbeskatningsloven. Eksempelvis kan en virk­somhed få et bindende svar om de indkomstskattemæssige virkninger for kunder af et produkt, som virksomheden påtænker at markedsføre.

Ved L 2008 1341 er der pr. 2009-01-01 givet mulighed for at stille spørgsmål om påtænkte dispositioner for andre på afgiftsområdet, det vil sige moms og afgifter.

Følgende arter af spørgsmål er ifølge Den Juridiske Vejledning 2023-1 A.A.3.2 undtaget fra muligheden for at få bindende svar:

Alle spørgsmål vedrørende toldlovgivningen, se SFL § 21, stk. 3. Alle spørgsmål omfattet af ejendomsvurderingsloven, se punkt 4.7.3 i almindelige bemærkninger til skatteforvaltningsloven. Alle spørgsmål om bevillinger og dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner, se SFL § 21, stk. 3, se SKM2010.719.SR, SKM2010.750.SR og SKM2013.244.SR. Alle spørgsmål om beregning og opkrævning af boafgift, hvor skifteretten har kompetence, se BAL § 12, se SKM2009.534.LSR. Alle spørgsmål hvor Spillemyndigheden har kompetencen, idet Spillemyndigheden ikke er en del af Skatteforvaltnin­gen.

Der gives ikke bindende svar vedrørende omkostningsgodtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19, jf. SKM2021.452.SR.

Hvis Skattestyrelsen afviser at besvare en anmodning om bindende svar, fordi betingelserne for at opnå dette i § 21 ikke er opfyldt, kan spørgsmålet påklages administrativt, jf. SKM2021.479.LSR. Hvis afvisning sker efter § 24 kan spørgsmålet ikke påklages administrativt.

Kurator i et konkursbo kunne i SKM2021.259.SR ikke spørge om de skatte­mæssige konsekvenser for fallenten, der var afgået ved døden, og forudsæt­ningerne for at få et bindende svar i skatteforvaltningslovens § 21 var ikke opfyldt, hvorfor der skete afvisnin

[**(92)**](#bookmark99) Efter stk. 4 er Told- og skatteforvaltningen forpligtet til at forelægge visse typer af bindende svar for Skatterådet til afgørelse, fordi de er af principiel karakter. Det er imidlertid ikke fundet hensigtsmæssigt i lovteksten at nævne begrebet »principielle sager«, fordi en anvendelse af dette begreb ville efter­lade en unødig fortolkningstvivl. I stedet fremgår det af lovteksten, hvad det er for en type anmodninger om bindende svar, der som princip altid skal fo­relægges for Skatterådet til afgørelse. De kriterier, der har betydning, er nævnt i stk. 4, nr. 1-5. Det drejer sig om sager, som vedrører et større antal skattey­dere, større økonomiske værdier, fortolkning af væsentlig betydning for

lovgivningen eller EU-retlige spørgsmål af væsentlig rækkevidde, eller som i øvrigt har påkaldt sig eller er egnet til at påkalde sig betydelig offentlig in­teresse. Det sidste kan f.eks. skyldes, at den skattepligtige er en offentligt kendt virksomhed, eller at der tidligere har været offentlig debat om det emne, som sagen vedrører. Der er ikke i lovteksten sat tal på, hvor mange skattey­dere en sag skal vedrøre, eller hvor stort et beløb den skal dreje sig om, for at sagen hører blandt de sager, som skal forelægges for Skatterådet til afgø­relse. Det skyldes, at der er tale om relative begreber, hvor grænsedragningen må afhænge af, hvilket retsområde der er tale om. En sag om indkomstbeskat­ning af lønmodtagere skal således vedrøre et større antal skatteydere end en sag om en punktafgift, der kun betales af et mindre antal virksomheder, for at skulle forelægges for Skatterådet til afgørelse. Endvidere skal der foreligge et vist element af fortolkningstvivl, idet det ikke er hensigten, at Skatterådet skal tage stilling til sager, hvor der allerede foreligger en fast administrativ praksis. Bestemmelsen i stk. 4 er udtryk for en afgrænsning af, hvilke sager der *skal* forelægges for Skatterådet til afgørelse. Bestemmelsen suppleres af § 2, stk. 2, hvorefter Told- og skatteforvaltningen altid kan vælge at forelægge en sag for Skatterådet til afgørelse. Det betyder, at Told- og skatteforvaltnin­gen godt kan vælge at forelægge en anmodning om et bindende svar for Skatterådet til besvarelse, selv om den ikke falder ind under én eller flere af kategorierne i § 21, stk. 4. Ved vurderingen af, om en anmodning om et bindende svar bør forelægges, vil det bl.a. blive tillagt betydning, om spørge­ren har udtrykt ønske om at få svar fra Skatterådet, eller om det må anses for hensigtsmæssigt at indhente syn og skøn i sagen. Det er i øvrigt forudsat, at Skatterådets formand og Told- og skatteforvaltningen aftaler retningslinjer for forvaltningens udvælgelse af sager efter kriterierne i stk. 4. Et bindende svar er udtryk for skattemyndighedernes retsopfattelse. Derfor vil den retsop­fattelse, der er lagt til grund for et bindende svar, blive fulgt af myndighederne ved deres administration af den disposition, der er omfattet af det bindende svar. Spørgeren kan naturligvis påklage et bindende svar, og den skatteplig­tige kan påklage en eventuel senere ansættelse. Kun de, som det bindende svar er rettet til, kan støtte ret på svarets bindende virkning.

Se aftale mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrel­sen, Motorstyrelsen og Vurderingsstyrelsen om sager som skal forelægges for Skatterådet SKM 2022 501 SKTST. Alle Skatterådets bindende svar bliver offentliggjort som SKM-meddelelser, jf. SKM 2008 273 SKAT, ligesom Landsskatterettens afgørelser offentliggøres, hvis Skatterådets bindende svar påklages dertil. VedL 2013 649 er indsat en ændring af skatteforvaltningslo­vens § 21, stk. 4, nr. 3, så visitering af bindende svar om lovfortolkning til afgørelse i Skatterådet alene skal omfatte lovfortolkning af væsentlig betyd­ning for lovgivningen. Heri ligger dels, at der indføres et væsentlighedskrite­rium, og at bestemmelsen udvides fra alene at omfatte fortolkning af ny lovgivning til også at omfatte ældre lovgivning. Væsentlighedskriteriet inde­bærer, at i sager, hvor der ikke er en reel fortolkningstvivl, vil sagen ikke skulle anses for principiel. Det er dermed ikke alle klagesager vedrørende fortolkning af lovgivningen, som skal visiteres til Landsskatteretten, eller alle sager om bindende svar vedrørende fortolkning af lovgivningen, som skal behandles af Skatterådet.

[**(93)**](#bookmark101) Anmodes om et bindende svar vedrørende overdragelse af et aktiv, en kontrolleret transaktion eller en transaktion mellem en hovedaktionær og det af denne beherskede selskab, kan svaret have skattemæssige virkninger for alle parter i dispositionen. Efter stk. 2 er det derfor i sådanne tilfælde en be­tingelse for at få et bindende svar, at alle parterne anmoder om et bindende svar. Dette er, jf. SKM 2006 206 SKAT, ensbetydende med, at svarets bin­dende virkning er betinget af, at alle involverede parter lægger svaret til grund i selvangivelsen, samt at alle parter er bundet af udfaldet i en eventuel klage­sag. Uanset dette kan en sælger anmode om bindende svar om en afståelses­sum eller dennes fordeling, selv om der endnu ikke eksisterer en aktuel køber. Dette gælder dog ikke, hvis det er sikkert, at en part ikke bliver skattemæssigt berørt af svaret, f.eks. en udenlandsk part.

Bestemmelsen er ændret L 2023 679, hvorefter også afgørelser vedrørende grundskyld og dækningsafgift er omfattet, hvilket har sammenhæng med Skatteforvaltningens overtagelse af ansættelse og opkrævning af hhv.

grundskyld og dækningsafgift, der betyder, at afgørelser herom er omfattet af skatteforvaltningslovens regler.

[**(94)**](#bookmark104) Der skal betales et gebyr for at få et bindende svar. Gebyret udgør 400 kr. Gebyret skal betales samtidig med indgivelse af anmodningen. Der er på SKATs hjemmeside vejledning i, hvordan der betales ved netbank. Antallet af dispositioner og spørgerens forhold er nu uden betydning for gebyrets størrelse. I tilfælde som nævnt i § 22, stk. 2, hvor dispositionen vedrører flere parter, dækker gebyret alle parterne, således at de tilsammen kun skal betale ét gebyr. Det er op til parterne selv at afgøre, hvem der skal betale gebyret, herunder hvorledes udgiften skal fordeles mellem dem. Afviser Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, at give et bindende svar, tilbagebetales det betalte gebyr.

[**(95)**](#bookmark107) Spørgeren har som udgangspunkt ansvaret for at oplyse de faktuelle forhold vedrørende den disposition, der ønskes et bindende svar om. Det har primært sammenhæng med, at spørgeren normalt har - eller bør have - et bedre kendskab til dispositionen end forvaltningen. Forvaltningen har ansvaret for, at der kun gives et bindende svar, hvis spørgsmålet er tilstrækkeligt oplyst. Og forvaltningen har i øvrigt ansvaret for retsanvendelsen ved spørgsmålets besvarelse. Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan derfor anmode spørgeren om at belyse spørgsmålet nærmere, herunder om at doku­mentere et forhold og fastsætte en rimelig frist herfor. En sådan frist bør som udgangspunkt ikke være på under 14 dage. I det omfang Told- og skattefor­valtningen vurderer, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt til, at det kan besvares, skal Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar. Om officialprincippet i sager om bindende svar, se **Thorbjørn Henriksen** i SR-Skat 2008 nr. 5 s. 331 og **Poul Erik Hjerrild- Nielsen** i TfS 2009 649. Om inddragelse af nye oplysninger ved klagebehand­lingen se **Tommy V. Christiansen** i **JUS** 2014.33. Om afvisning på grund af manglende oplysninger se SKM 2016 208 SR, SKM2017.284.SR og SKM2022.128.SR.

[**(96)**](#bookmark108) Efter stk. 2 kan Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar. Ved administrationen af reglerne om bindende svar må det indgå, at der er spørgsmål, der ikke egner sig for den forenklede og borgerstyrede sagsbehandling, der ligger i ordningen med bindende svar. Det vil derfor ske, at en anmodning om bindende svar må afvises med henvisning til, at det pågældende spørgsmål har en sådan karakter, at det enten ikke kan besvares med den hast, som spørgeren ønsker, eller at det ikke kan besvares løsrevet fra andre skattemæssige forhold vedrø­rende den pågældende. Afvisning kan også komme på tale, eksempelvis hvis der pågår en kontrol eller revision af en skattepligtig, der omfatter den eller de dispositioner, der er stillet spørgsmål om. Der kan også være tale om, at anmodningen om et bindende svar har en sådan karakter, at Told- og skatte­forvaltningen, respektive Skatterådet, finder, at der bør foretages kontrol i virksomheden af dispositionen, f.eks. fordi virksomheden aldrig har været registreret i forhold til aktiviteten. Afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter. Som eksempel på afvisning afet spørgsmål, se SKM 2017 387 SR, hvor spørgsmålet blev afvist, da det ikke ansås for at vedrøre en konkret dispostion. Se endvidere SKM 2007 724 LSR, SKM 2007 188 SR, SKM2016 374 SR, og SKM 2016 322. SR samt vedrørende bindende svar om registreringsafgift SKM 2010 163 SR. Der eri Den juridiske vejled­ning 2023-1 A.A.3.9. en række yderligere afgørelser, hvor der er sket afvis­ning af en anmodning.

Skatterådet afviste i SKM 2019 370 SR at give bindende svar, da spørgsmå­lene knyttede sig til påtænkte dispositioner, der havde karakter af opstillede scenarier i forhold til en ikke nærmere konkretiseret kreds af personer, som alene kunne besvares med en egentlig teoretisk redegørelse af responsum­lignende karakter og hvor en besvarelse ville være at ligestille med rådgivning, jf. skatteforvaltningslovens § 24.

Skatterådet afviste i SKM 2019 179 SR at behandle sagen, idet det talte afgø­rende imod en besvarelse af et bindende svar, hvis der verserede en sag for Skatteankestyrelsen, der omhandlede samme skatteyder og samme skattemæs­sige vurdering. Der var herved henset til, at Skatteankestyrelsen er en over-

ordnet myndighed seti forhold til Skatterådet. Af klagen til Skatteankestyrel­sen fremgik yderligere, at der var usikkerhed omkring faktum i sagen.

H1 anmodede i SKM2021.10.SR Skatterådet om at besvare, om etableringen af et såkaldt PPL-lån ville medføre danske skattemæssige konsekvenser. Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet, da der var tale om et for bredt formuleret spørgsmål, og der var tale om en anmodning om et egentlig teore­tisk responsum. Spørgsmålet afvistes efter § 24, stk. 2.

Skatterådet afviste i SKM2021.680.SR at svare på, hvordan dogecoins vundet i en konkurrence skulle beskattes. Spørgerne havde i anmodningen forudsat, at Spørger 2 var ejer af alle de vundne dogecoins. Skatterådet fandt, at der var en række forhold, der indikerede, at det var usandsynligt, at det var Spørger 2, der var ejer af alle de vundne dogecoins. Det var blandt andet oplyst, at Spørgerne lavede videoen i fællesskab, at de i forbindelse med udarbejdelsen brugte lige meget tid, og at det var Spørger 1, der var udråbt som vinder af konkurrencen. Som sagen forelå oplyst, fandt Skatterådet derfor, at forudsætningen om, at Spørger 2 var ejer af alle de omhandlede dogecoins, måtte anses for overvejende usandsynlig. Det var derfor Skatterå­dets opfattelse, at spørgsmålene ikke kunne besvares med den fornødne sik­kerhed.

Landsskatteretten kan afvise et spørgsmål, som Skattestyrelsen eller Skatte­rådet har besvaret, men burde have afvist, jf. SKM2011.641.LSR. I SKM2018.274.LSR havde Skatterådet afgivet et bindende svar om, hvorvidt en udenlandsk pensionsordning var omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B. Landsskatteretten fandt, at der herskede en sådan usikkerhed med hensyn til det faktiske grundlag for besvarelsen, at Skatterådet burde have afvist at besvare de stilledes spørgsmål, jf. § 24, stk. 2. Landsskatteretten ændrede det bindende svar således, at spørgsmålene ikke realitetsbehandledes. Landsskatteretten er berettiget til i givet fald at hjemvise en sag. I SKM2021.175.LSR havde klageren og klagerens to søstre anmodet om bin­dende svar på i alt 10 spørgsmål vedrørende forhold omkring muligheden for en skattefri aktieombytning. Skatterådet svarede nej til spørgsmål 1 og 2, og som følge heraf anså Skatterådet spørgsmål 7, 8 og 9 for bortfaldet. Klageren klagede herefter over, at Skatterådet havde anset spørgsmål 7, 8 og 9 for bortfaldet. Klageren anførte til støtte herfor, at Skatterådet burde have besvaret spørgsmål 7, 8 og 9, uanset at Skatterådet havde svaret nej til spørgsmål 1 og 2, idet der ikke var den sammenhæng mellem spørgsmålene, som Skatterådet havde tillagt det. Landsskatteretten fandt, at Skatterådet enten skulle have realitetsbehandlet spørgsmål 7, 8 og 9 eller afvist at tage stilling til spørgsmålene, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 1 og 2. Da Landsskat­teretten ikke kan realitetsbehandle spørgsmål, som Skatterådet har anset for bortfaldet eller afvist, hjemviste Landsskatteretten derfor spørgsmål 7, 8 og 9 til en fornyet behandling i Skatterådet

Se også SKM2017.279.ØLR, der stadfæster SKM2016.463.BR, om sammen­hæng mellem en kontrolaktion og et bindende svar. Dommen viser, at der godt kan ske prøvelse ved domstolene af spørgsmålet om afvisning, selvom der ikke kan ske administrativ klagebehandling. Domstolene anser afgørelsen om afvisning for et skøn, og er derfor tilbageholdende med prøvelsen. Afgø­relsen er kommenteret af Poul Bostrup i Skatteproces 2018, side 5. I SKM 2016 365 SR afvistes (med rette) at afgive et bindende svar i en sag, hvor SKAT allerede havde afgjort spørgsmålet som led i den almindelige ligning. Skattestyrelsen har i et styresignal SKM2021.41.SKTST udtalt, at det forhold, at skatteyder i en årrække har modtaget årsopgørelser, hvor de pågældende pensionsudbetalinger er blevet beskattet, ikke i sig selv indebærer sådanne afgørende hensyn, der begrunder en afvisning afen anmodning om bindende svar, jf. § 24, stk 2. Landsskatteretten har ifølge styresignalet tilkendegivet, at man vil genoverveje sin holdning til retsgrundlaget i SKM2020.289.LSR i fremtidige sager.

[**(97)**](#bookmark109) Afvisning af en anmodning om bindende svar kan ikke påklages admini­strativt, men kan derimod prøves ved domstolene se SKM2017.279.ØLR. Hvis der derimod er tale om, at betingelserne for at opnå et bindende svar efter § 21 ikke er opfyldt, kan dette spørgsmål godt påklages administrativt, jf. SKM 2021.479.LSR. Landsskatteretten stadfæstede i denne sag Skattesty­relsens afvisning af at svare på en anmodning om et bindende svar på nogle

spørgsmål omkring moms og sommerhusudlejning. Landsskatteretten lagde ud fra de af spørgeren afgivne oplysninger til grund, at spørgeren ikke for­midlede de pågældende aftaler om sommerhusudlejning og rengøring, ligesom spørgeren ikke selv leverede rengøring. Der forelå ikke oplysninger om, at spørgeren påtænkte at formidle lejeaftaler eller at levere rengøring i fremtiden. Spørgeren havde derfor ikke foretaget - og påtænkte heller ikke at foretage - de dispositioner, som de stillede spørgsmål angik. Da spørgeren havde stillet de pågældende spørgsmål på egne vegne - og ikke i egenskab af parts­repræsentant for et medlem, som udlejede eller formidlede udlejning af sommerhuse med rengøring - var betingelserne for at få et bindende svar efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1 og 2, ikke opfyldt.

[**(98)**](#bookmark113) Et bindende svar er som udgangspunkt bindende for skattemyndighederne i 5 år. Den bindende virkning af et svar gælder såvel Told- og skatteforvalt­ningen og Skatterådet som de administrative klageorganer. De administrative klageorganer er dog kun bundet i det omfang, det bindende svar ikke er på­klaget, enten af spørgeren som en klage over svaret, eller af den skattepligtige som en klage over ansættelsen. Skatteankenævnene eller Landsskatteretten er heller ikke bundet af svaret, i det omfang den skattepligtige har klaget over et andet forhold i ansættelsen m.v., og denne klage har en direkte betydning for det forhold i ansættelsen m.v., som det bindende svar vedrører, jf. prin­cippet i § 45, stk. 1. Der kan ud fra en konkret vurdering fastsættes en kortere frist end 5 år for den bindende virkning af et svar. Det blev ved L 2015 540 bestemt, at bindingsperioden for et bindende svar om et aktivs værdi er 6 måneder regnet fra spørgerens modtagelse af svaret. Herved fraviges hoved­reglen om 5 år således. Ændringen havde virkning for bindende svar, der afgives 2015-07-01 eller senere. Undtagelsesbestemmelsen omfatter både materielle og immaterielle aktiver, men ikke passiver.

[**(99)**](#bookmark100) Efter stk. 2 bortfalder den bindende virkning af et svar, i det omfang der sker ændringer i forudsætninger, der har været afgørende for indholdet af svaret. Sådanne ændringer kan være såvel ændringer af faktiske forhold som ændringer af det retsgrundlag, der har været lagt til grund for besvarelsen. Brister en sådan afgørende forudsætning for et bindende svar, kan den bin­dende virkning af svaret bortfalde såvel med oprindelig virkning som med fremadrettet virkning, alt afhængigt af karakteren af den bristede forudsæt­ning. I det omfang en lov eller en bekendtgørelse, der har ligget til grund for et bindende svar, ændres, bortfalder den bindende virkning af svaret. Det gælder såvel love og bekendtgørelser på skatteministerens område som love og bekendtgørelser på andre ministres områder. Det gælder også forordninger mv. med direkte virkning for skattepligtige, der er omfattet af det bindende svar. En ændret fortolkning af en lov eller et forkert svar vil ikke fratage et svar dets bindende virkning. Den skattepligtige vil i sådanne situationer fortsat kunne støtte ret på det bindende svar. Dette gælder såvel i situationer, hvor praksis ændres på initiativ af forvaltningen, som i situationer, hvor praksis tilsidesættes af domstolene. Et bindende svar er ikke bindende i det omfang svaret viser sig at være i strid med EU-retten. Hvis et bindende svar eksempelvis er afgivet i overensstemmelse med dansk praksis, men det viser sig, at dansk praksis er i strid med EU-retten, vil den bindende virkning af svaret bortfalde med fremadrettet virkning. Myndighederne kan blive opmærk­somme på, at dansk praksis er strid med EU-retten, på baggrund af en dansk dom, en kendelse fra Landsskatteretten eller som følge af, at en dansk myn­dighed selv bliver opmærksom på, at den danske praksis er i strid med EU- retten. Hvis det i forbindelse med en sådan vurdering er åbenbart, at dansk praksis er i strid med EU-retten, vil Told- og skatteforvaltningen selv kunne ændre praksis. Hvis det derimod ikke er åbenbart, om svaret er i strid med EU-retten, kan Told- og skatteforvaltningen, f.eks. ved at indhente en udta­lelse fra kammeradvokaten, afklare spørgsmålet om, hvorvidt praksis bør ændres. Et bindende svar er endvidere ikke til hinder for, at der kan ske tilba­gebetaling af ulovlig statsstøtte efter EU-retlige regler herom.

Tilsvarende gælder, hvis et bindende afgiftssvar eksempelvis er afgivet i overensstemmelse med dansk praksis og EU-retten, men praksis ændres af EU-domstolen. Også i dette tilfælde bortfalder den bindende virkning af svaret med fremadrettet virkning. Told- og skatteforvaltningen vil i begge de beskrevne situationer, hvor der sker en generel ændring af praksis, offent-

liggøre den nye praksis og tilkendegive, fra hvilket tidspunkt denne praksis­ændring har virkning. En sådan praksisændring medfører, at samtlige bindende svar, der er afgivet efter den hidtidige praksis, bortfalder med fremadrettet virkning. I det omfang Told- og skatteforvaltningen er bekendt med, at et bindende svar er afgivet i strid med den hidtidige praksis, vil indehaveren blive orienteret herom. Er der tale om en skærpende praksisændring, vil Told- og skatteforvaltningen fastsætte et passende varsel for ikrafttræden af prak­sisændringen, således at borgerne kan indrette sig på ændringen. Hvis der er tale om en lempelse af praksis, vil indehavere af det bindende svar, der har indrettet sig efter svaret og dermed praksis, foruden at få en gunstigere rets­stilling fremover tillige kunne søge om genoptagelse af tidligere ansættelser m.v. inden for de herfor gældende frister. Hvis et bindende svar eksempelvis er afgivet i strid med såvel dansk praksis som EU-retten, vil indehaveren af det bindende svar heller ikke kunne støtte ret på svaret. Et sådant singulært forkert svar vil af Told- og skatteforvaltningen blive tilbagekaldt direkte over for indehaveren. Tilbagekaldelsen vil ske med fremadrettet virkning og med et passende varsel, der fastsættes med udgangspunkt i indehaverens konkrete situation, men som udgangspunkt ikke kortere end 3 måneder.

Se SKM 2015 798 LSR, SKM 2016 185 SR og SKM 2016 186 SR om bin­dende svar, der ansås for at være i strid med EU-retten. I TfS 2001 91 havde Landsskatteretten fundet, at en bindende forhåndsbesked var afgivet på et ukorrekt grundlag, og derfor ikke var bindende. Vestre Landsrets flertal fandt ikke anledning til at tage stilling til spørgsmålet. I SKM 2014 76 H statuerede Højesteret, at skatteyderen ikke kunne støtte ret på et tidligere bindende svar i en sag om beskatning ved afståelse af en ejendom til en privat erhverver, da det bindende svar omfattede beskatning ved en ekspropriationslignende overdragelse til en kommune.

[**(100)**](#bookmark102) § 25, stk. 3, 2. pkt., er indsat ved L 2023 1535 (minimumsbeskatningslo­ven).

Bestemmelsen indebærer, at et svar om fortolkningen af minimumsbeskat­ningsloven ikke er bindende, hvis en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Hvis et svar om fortolkningen af minimumsbeskatningslovens regler viser sig ikke at være i overensstemmelse med det bagvedliggende direktiv, er svaret allerede af den grund ikke bindende, jf. § 25, stk. 2. Er det imidlertid en tredjelandsjurisdiktion, der lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund – f.eks. som følge af den fortolkning af OECD’s model­regler, som anlægges af skattemyndighederne i det pågældende land – kan det potentielt føre til dobbeltbeskatning eller til, at der ikke gennemføres den forudsatte beskatning med minimumsskattesatsen.

I lighed med, hvad der gælder med hensyn til svar om fortolkningen af dob­beltbeskatningsoverenskomster, bør der ifølge lovbemærkningerne i en sådan situation være adgang til at bestemme, at svaret ikke længere er bindende for Skatteforvaltningen. Bestemmelsen implementerer ikke en artikel i det bag­vedliggende EU-direktiv eller OECD’s modelregler, men vurderes ifølge lovbemærkningerne hensigtsmæssig af hensyn til den praktiske håndtering af reglerne.

[**(101)**](#bookmark103) Efter stk. 4 er visse afgørelser truffet af andre myndigheder end skatte­myndigheder tillagt bindende virkning for skattemyndighederne. I disse til­fælde gælder der ikke en fast frist for den bindende virkning af afgørelsen. Henvisningen i 1. pkt til skattekontrolloven er ved L 2017 1555 med Ikraft­træden 1. januar 2019 og virkning fra og med indkomståret 2018 ændret fra § 6 D til § 65.

[**(102)**](#bookmark139) Med L 2023 679 er grundskyld og dækningsafgift tilføjet overskriften, hvilket er en konskvens af, at det fra og med 2024 er Skatteforvaltningen, der ansætter og opkræver dækningsafgift og grundskyld, jf. 2023 678. Kon­sekvensen heraf er, at Skatteforvaltningens afgørelser herom er omfattet af regelsættet i skatteforvaltningsloven.

[**(103)**](#bookmark106) Udtrykket »skatteansættelse« er anvendt som en samlebetegnelse for såvel ansættelsen af indkomst og ejerboligværdi som for den skatteberegning, der skal foretages på grundlag af sådanne ansættelser. Ligesom for høringspligten efter skatteforvaltningslovens § 20 så omfatter»skatteansættelse«, jf. fristreg­lerne, den type af oplysninger, der skal oplyses på oplysningsskema efter

skattekontrolloven. Der gælder på skatteområdet særlige frister - inden for hvilke myndighederne kan foretage ansættelser. Tilsvarende for afgiftskrav, jf. skatteforvaltningslovens § 31. Disse fristregler gælder ved siden af de al­mindelige frister for forældelse af pengekrav som gælder i relation til inddri­velse og for tilbagesøgning af for meget indbetalt skat/afgift, jf. forældelses­loven samt koblingsreglerne dertil, jf. L 2007 523 er vedtaget ændringer som følge af den nye forældelseslov - og der er i skatteforvaltningslovens kap. 12 A indsat »koblingsreglerne« via selvstændigt kapitel om forældelse. De nye forældelsesregler og samspillet med skatteforvaltningslovens fristregler har virkning fra 2008-01-01. Afgørelser om indeholdelsespligt omfattes ikke af fristreglerne – men de almindelige forældelsesregler om "direkte penge­krav". Landsskatteretten fandt i SKM 2012 409 LSR, at et selskabs pligt til at indeholde renteskat af renteudgifter til udenlandske selskaber samt sel­skabets hæftelse for manglende betaling af denne skat ikke er en afgørelse om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendoms­værdiskat. Fristreglerne i SFL finder derfor ikke anvendelse. Tilsvarende i SKM 2010 814, hvor Landsskatteretten fandt, at et selskabs pligt til at inde­holde A-skat af arbejdsindlejede personer samt selskabets hæftelse for manglende betaling af skat ikke omfattes af fristreglerne. Dette er begrundet med, at der ikke er tale om »foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat«. I SKM 2015 458 fandt Landsskatteretten, at der var tale om et selskabs pligt til at indeholde udbytteskat og hæftelse herfor og ikke en skatteansættelse af selskabet, og derfor fandt skatteforvalt­ningslovens § 26 og § 27 ikke anvendelse. I kildeskattelovens § 67 A er på kildeskatteområdet sket en forlængelse til 5 år i tilknytning til den almindelige regel om forældelse af fordringer, jf. således: "Fristen efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er 5 år for krav omfattet af §§ 65-65 D.".

Systematikken er den, at de ordinære/almindelige frister fremgår af § 26 (skatteansættelser/indkomst- og ejendomsværdiskat), § 31 (afgifter) og § 33, stk. 1 og 2 (ejendomsvurdering), mens mulighederne for fristgennembrud findes i de ekstraordinære fristregler i § 27 (skatteansættelser), § 32 (afgifter) og § 33, stk. 3 for ejendomsvurderingsområdet. Fristreglerne gælder ikke for skatteankenævns og Landsskatterettens adgang til at foretage eller ændre en ansættelse i forbindelse med påklage, disse organer skal dog ved ønske om ændring til skade iagttage skatteforvaltningslovens § 36, stk. 7, og § 45, stk. 1, hvor der alene til skade kan foretages ændringer, der står mål med klagen som afledte ændringer. Fristreglerne gælder ikke tilfælde, hvor en domstol hjemviser en ansættelse til fornyet behandling eller tilfælde, hvor der indgås forlig under en retssag. Ansættelsesfristen gælder ikke i det omfang, der i anden lovgivning er fastsat særlige regler om efterbeskatning, f.eks. i etable­ringskontoloven og kildeskattelovens § 48 E, jf. TfS 2001 545, hvor der ud­trykkeligt er taget stilling til, at efterbeskatningsreglerne i etableringskonto­loven går forud for fristreglerne.

Regler om frister er tidsmæssig afgrænsning af myndighedernes kompetence, og følgelig er reglerne i deres form indispensable – og der kan ikke indgås aftale om fravigelse af fristerne i lovens §§ 26-27 og 31-32. Fristreglerne med sit indhold gør udtømmende op med de tidsmæssige grænser for varsling, foretagelse og ændring af skatteansættelser. Se dog SKM 2014 302 SKAT. I dette styresignal orienterer SKAT om, at der foretages genopretning af visse skatteansættelser vedrørende gevinst og tab på aktier og investeringsbe­viser for fysiske personer, og konsekvensen er, at myndigheden helt ekstra­ordinært suspenderer visse genoptagelsesfrister, når en ændring af skattean­sættelsen samlet set vil være til fordel for skatteyderen – om de nærmere rammer for»genopretningen« afde forkerte skatteansættelser, se SKM 2014 647 SKAT, som jo reelt må siges at have en hjemmel i skatteforvaltningslo­vens § 27, stk. 1, nr. 8 – dog ud fra en mere generel retssikkerhedsmæssig vinkel.

Der gælder efter skatteforvaltningsloven ingen kort ligningsfrist for den lig­ning, der udføres af Told- og skatteforvaltningen, dvs. systematikken som den gjaldt efter den tidligere skattestyrelseslovs § 3, stk. 1 og stk. 2, brydes med skatteforvaltningsloven, men det fremgår af lovforarbejderne, og det fremgår af lovordene til § 26, stk. 1 in fine, at skatteministeren bemyndiges til at fastsætte en »kortere frist« for Told- og skatteforvaltningens afslutning

af ligningsarbejdet, jf. Lovens ord i § 26, stk. 1, 5. pkt. Det er ifølge lovmo­tiverne tanken, at ministeren udnytter bemyndigelsen til at videreføre ordnin­gen som den var kendt efter bkg 2003 270 til skattestyrelsesloven. Se nu senest bkg 2018 1305 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold.

[**(104)**](#bookmark105) Fristreglerne på skatteområdet er § 26 og § 27. Derudover suppleres fri­streglerne af reglerne i SFL §§ 34 a og 34 b om forældelse af selve kravet, som er koblingsreglerne til forældelsesloven. Fristreglerne sætter en kompe­tenceafgrænsning i tid for myndighedernes tidsmæssige ramme eller, om man vil, bemyndigelse til at ansætte til indkomstskat eller ejendomsværdiskat - eller dog foretage ansættelsesændringer af tidligere ansættelser. Bestemmel­sen blev med sin nugældende formulering justeret via lovforslag L 2003 175 på baggrund af Fristudvalgets anbefalinger, jf. Betænkning 2003 1426. Be­grebet skatteansættelse anvendes såvel om opgørelsen af grundlaget for skatteansættelsen som om selve skatteberegningen. I skatteberegningen indgår beregning af tillæg, gebyrer, renter og lignende, der er knyttet til skattebereg­ningen og opkrævningen via årsopgørelsen. Se definitionen i lovforslag L 110, FT 2004/2005, afsnit 4.17. Bemærk, at fristreglerne (søsterbestemmel­serne) i SFL § 31 og § 32 finder anvendelse på fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift efter momsloven samt diverse afgiftslove. De afgifts­love, der omfattes af fristreglerne er dem, som er nævnt i bilag 1 til opkræv­ningsloven, jf. de generelle bemærkninger til L 175, FT 2002/03, pkt. 2.5.2. Bestemmelsen er senest ændret ved L 2023 679 som følge af den nye ejend- nomsskattelov, jf. L 2023 678, der indebærer, at det fra og med 2024 er Skatteforvaltningen, der ansætter og opkræver hhv. grundskyld og dæknings­afgift. Det anførte betyder, at Skatteforvaltningens ansættelse af grundskyld og dækningsafgift er omfattet af adgangen til ordinær og ekstraordinær gen­optagelse i §§ 26 og 27.

Fristerne for fysiske personers skatteansættelser suppleres af en særlig kort frist, jf. SFL § 26, stk. 1, sidste pkt., jf. bkg 2025 49.

*Praksis ad fristreglernes gældeområde:*

I SKM 2010.472 LSR har Landsskatteretten fastslået, at felterne nr. 92 og nr. 93 i selvangivelsen for indkomståret 2004 - aktieudbytter med indeholdelse af udbytteskat - er en pligtmæssig selvangivelsesoplysning vedrørende skat­teberegningen, der er fastsat efter SKL § 1, og at en ændring heraf er omfattet af fristreglerne i skatteforvaltningsloven om ændring af en ansættelse af indkomstskat. Der er henvist til lovforslag L 110, pkt. 4.17, de almindelige bemærkninger.

I SKM2017.555.LSR fandt Landsskatteretten, at skattemyndigheden ikke havde været berettiget til at ændre en ansættelse vedrørende et fradragsberet­tiget tab på noterede aktier. Myndighedens varsling af ændringen var foretaget efter udløbet af fristen i SFL § 26, stk. 4, jf. stk. 1.

I SKM 2012.409 LSR har Landsskatteretten slået fast, at et selskabs pligt til at indeholde renteskat af renteudgifter til udenlandske selskaber, samt sel­skabets hæftelse for manglende betaling af denne skat, ikke er en afgørelse om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendoms­værdiskat. Fristreglerne i skatteforvaltningsloven finder derfor ikke anven­delse. De almindelige forældelsesregler regulerer disse afgørelser for så vidt der ikke er lex specialisregler.

I SKM 2010.814 LSR har Landsskatteretten fastslået, at et selskabs pligt til at indeholde A-skat af arbejdsindlejede personer, samt selskabets hæftelse for manglende betaling af skat, heller ikke omfattes af fristreglerne. Dette er begrundet med, at der ikke er tale om "foretagelse eller ændring afen ansæt­telse" af indkomst- eller ejendomsværdiskat. De almindelige forældelsesregler regulerer disse afgørelser.

Landsskatteretten fandt, at da der var tale omet selskabs pligt til at indeholde udbytteskat og hæftelse herfor, og dermed spørgsmål om "direkte krav", hvilket ikke er udtryk for en skatteansættelse af selskabet, fandt SFL §§ 26­27 ikke anvendelse. Det var herefter de almindelige forældelsesregler efter forældelsesloven, der fandt anvendelse, jf. SKM2017.539.VLR (anket), (Spørgsmålet om anvendelsen af SFL § 26 og § 27 er ikke behandlet i landsretssagen, men alene i SKM2015.458.LSR).

SKM 2021.650 LSR viser, at ansættelsesfristreglerne ikke skal anvendes på "direkte pengekrav" f.eks. tilbagesøgning/refusion/opkrævning af udbytteskat­ter, hvor adgangen styres af den almindelige forældelseslovgivning, herunder lex specialis i KSL § 67 A. Landsskatteretten nåede frem til at både opkrævninger (myndighed) og tilbagesøgninger (borger) følger 5 års reglen i KSL § 67 A - og dette uanset SKM 2016.263 STY styresignal ændrede praksis til, at borgeren alene havde ordinær 3 års frist efter forældelseslovens almindelige regel.

Bestemmelsen i SFL § 26 er en videreførelse af den tidligere skattestyrelses­lovens § 34. Bestemmelsen omfatter fortsat ikke bo- og gaveafgiftsområdet, for hvilket der gælder særlige frister i boafgiftsloven.

[**(105)**](#bookmark105) Efter lovens § 26, stk. 1, kan Told- og skatteforvaltningen ikke afsende varsel (agterskrivelse) som nævnt i § 20, om foretagelse eller ændring af en skatteansættelse, senere end den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb (agterfristen). Selve skatteansættelsen skal herefter være foretaget senest den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb (kendelsesfristen). Sidstnævnte frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en ri­melig fristforlængelse imødekommes. Ordlyden i § 26, stk. 1, 1. pkt., er som følger: »foretagelse eller ændring«. Det er herved tydeliggjort, at myndigheden ved sin myndighedskontrol efter bestemmelsen har hjemmel til både at for­høje og nedsætte en skatteansættelse. § 26, stk. 1, 3. pkt., er en videreførelse af den hidtil gældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 34, hvorefter den skatteberegning, der er en følge af skatteansættelsen, ikke er omfattet af fristen for foretagelse af ansættelsen, jf. § 26, stk. 1, 2. pkt. Der er ikke tilsigtet nogen ændring af den hidtil gældende retstilstand, og beregningen skal derfor fortsat, hvis den foretages efter fristens udløb, foretages inden rimelig tid efter, at ansættelsen er foretaget. Dog skal opkrævningen så ske inden foræl­delsesfristen i SFL § 34 a.

**Agterfristen** - Den varsling, der skal foretages inden for disse frister (agter­fristen), er den høring af den skattepligtige, som Told- og skatteforvaltningen efter skatteforvaltningslovens § 20 skal foretage i tilfælde, hvor myndigheden påtænker at foretage en skatteansættelse på et andet grundlag end selvangivet, eller påtænker at ændre den del af grundlaget for en skatteansættelse, der skal selvangives. Agterfristen gælder derfor ikke i situationer, hvis ansættel­sesforhøjelsen foretages i overensstemmelse med det selvangivne, jf. TfS 1998 822. Manglende agterskrivelse medførte ikke ugyldighed i en situation, hvor forhøjelsen blev gennemført som led i en hjemvisning foranlediget af, at den oprindelige korrekt varslede forhøjelse var blevet kendt ugyldig af andre grunde, jf. TfS 2001 831. Varslingsfristen, som reelt er 3 år, regnes fra udløbet af indkomstårets almindelige selvangivelsesfrist den 1. maj i året efter indkomstårets udløb, derfor inden 1. maj i det 4. år efter målt fra ind­komstårets udløb.

Agterskrivelsen, hvori forhøjelsen varsles, skal være afsendt til den skatteplig­tige senest den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. Det er afgørende for, om forslaget anses for rettidig, at det er afsendt inden varslingsfristens udløb. Det er en "afsendelsesfrist" og ikke en "komme-frem frist". Det er dog Told- og Skatteforvaltningen, der har bevisbyrden for, at forslaget er afsendt rettidigt. Det er ikke tilstrækkeligt, at det i en konkret sag kan oplyses, at de sædvanlige postrutiner indebærer, at posten afhentes af PostNord hver dag. Der er derimod ikke ilagt loven noget krav om, at forslag skal være kommet frem inden et bestemt tidspunkt, jf. Højesterets præmisser i dommen SKM 2005.77.HR, hvor der i skattemyndighedens sag eksisterede en brevkopi af forslaget dateret den 27. april 1999 og et journalnotat af samme dato om udarbejdelse af forslaget. Desuden var der afgivet vidneforklaring om afsen­delsen, ligesom der var givet oplysninger om Skattemyndighedens rutiner vedrørende postafsendelse. Ud fra disse oplysninger fastslog Højesteret, at det var bevist, at forslaget af 1999-04-27 var afsendt til sagsøgeren inden 1999-05-01. Varslingsfristen var derfor overholdt, og ansættelsen var gyldigt foretaget. Se også tilsvarende bevisbedømmelse i SKM 2016.574.ØLR. Hvis en borger er flyttet uden at efterlade sig en forsendelsesadresse, skal for- slag/varsling sendes til den sidst kendte opholdsadresse. Skatteforvaltningen

skal sikre sig bevis for, at forslaget er afsendt til sidst kendte opholdsadresse inden fristens udløb, jf. SKM 2013.751.ØLR. Et forslag, der er fremsendt til den skattepligtiges tidligere adresse, er rettidigt, uanset, at det ikke er kommet til den skattepligtiges kundskab, inden varslingsfristens udløb. Dette er fast­slået af Højesteret i en sag om fraflytning til Frankrig, hvor der blev henvist til, at fejlen ikke kunne anses for at have betydning for sagens udfald. Se SKM 2004.470.HR. Landsskatteretten har i en sag fastslået, at et forslag, der var afsendt 2004-04-29, var rettidig, uanset, at den var sendt med B-post og derfor først kunne være modtaget efter varslingsfristen 2004-05-01, jf. SKM 2006.65.LSR.

For borgere, der er omfattet af pligt til digital kommunikation, da gælder bkg 2019 1197 med § 5, hvor det fremgår, at Skatteforvaltningen kan sende meddelelser, forslag til afgørelser og afgørelser m.v., til borgeren eller virk­somheden ved, at den pågældende meddelelse m.v. lægges i borgerens eller virksomhedens skattemappe på tast selv. Bkg 2019.1197 gælder fra 2020­01-01, og en række situationer er undtaget, jf. bekendtgørelsens § 2.

Hvis en afgørelse tilsidesættes som ugyldig på grund af en formel fejl, kan den pågældende skattemyndighed under respekt af fristen i § 26 træffe en ny afgørelse med samme indhold og under iagttagelse af den korrekte procedure efter SFL § 19 og § 20. Skattemyndighederne kan dog efter fristens udløb foretage sådanne ændringer i nedadgående retning af skatteansættelsen, som altså ligger inden for rammerne af den rettidigt varslede forhøjelse. I TfS 2001 422 HD (SKM 2001 498 HD) blev det fastslået, at eftersom agterskri­velse nr. 1 var fremsendt rettidigt (senest den 1. maj i det 4. år efter indkomst­årets udløb), så var agterskrivelse nr. 2, der var fremsendt efter den 1. maj, ikke udtryk for en anfægtelig fejl, der kunne medføre ugyldighed, da den ikke udvidede beskatningen i forhold til den første agterskrivelse. Forskellen mellem agterbrev nr. 1 og 2 bestod i, at den skatteretlige vurdering var ændret fra udbyttebeskatning til gavebeskatning – dog vigtigt for "holdbarheden" med samme beløbsangivelse. Varslingsfristen udelukker således ikke, at en rettidig afsendt agterskrivelse om forhøjelse af et punkt i en skatteansættelse følges op af en mindre forhøjelse af det pågældende punkt end oprindelig varslet på grund af oplysninger, der ikke hidtil har foreligget for skattemyn­digheden. Der kan dog ikke ske udvidelse (forhøjelse) af agterskrivelsen efter 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, da fristreglen jo sætter den tids­mæssige grænse for myndighedens udøvelse af sin kompetence. Skattefor­valtningen har altså kun undtagelsesvis ret til at udsende et nyt forslag efter varslingsfristens udløb. Højesteret har med TfS 2001.422 HD fastslået, at der kunne ske varsling med et forslag nr. 2 efter varslingsfristen, da forslaget ikke udvidede beskatningen i forhold til beskatningen efter det første forslag, og da det første forslag var afsendt rettidigt inden for varslingsfristen.

En agterskrivelse må ikke afsendes, hvis skattemyndigheden på afsendelses­tidspunktet ikke er i besiddelse af det fornødne oplysningsgrundlag for at gennemføre den varslede ansættelsesændring. Det er relativt, hvad der skal forstås ved et fornødent grundlag. Det afhænger bl.a. af bevisbyrdefordelingen smh. med oplysningsansvaret efter officialmaksimen, således at kravet til det fornødne grundlag vil være mindre, desto mere bevisbyrden påhviler den skattepligtige og ikke er løftet, f.eks. dokumentation for fradrag. Grundlæg­gende om kravene til sagsforberedelsen forud for agterskrivelsen kan fra Skatteministeriets Retssikkerhedsredegørelse fra 1991 side 98 som følger: – at sagen forinden skal være fuldt oplyst;

– at skattemyndighederne har løftet bevisbyrden;

– at det klart og tydeligt fremgår, hvad der ændres;

– at der er en klar og tilstrækkelig begrundelse for ændringen;

– at virkningen af ændringen tydeligt fremgår;

Se iøvrigt om kravene til varslingen i kommentarerne til SFL § 20, stk. 1, og det er således en forudsat forudsætning for at varsle en ansættelsesændring, at sagen forinden er fuldt oplyst, og at Skatteforvaltningen har løftet bevis­byrden for forslaget til ændringen. Ansættelsesændringen, der varsles med agterskrivelsen, skal kunne begrundes allerede på varslingstidspunktet, jf. forvaltningslovens § 24. Det skal tydeligt fremgå af varslingen, hvad der skal ændres, de faktiske forhold skal være angivet, ligesom der skal være en klar og tilstrækkelig begrundelse iøvrigt for ændringen. Det er en konkret vurde-

ring, hvornår der foreligger et tilstrækkeligt grundlag til, at Skatteforvaltnin­gen kan varsle en ansættelsesændring. Der kan derimod ikke stilles krav om, at Skatteforvaltningen fremlægger nye oplysninger eller krav om, at den an­sættelse, der ønskes ændret er ulovlig eller ugyldig.

Helt åbenbare »fejltagelser«kan rettes efter de almindelige forvaltningsretlige regler for såkaldt berigtigelse så som fortegnsfejl, jf. SKM 2005 122 ØL. I afgørelsen TfS 2003 179 Ø blev det trods den skattepligtiges indsigelser lagt til grund, at spørgsmål om franske beskatningsregler var tilstrækkelig oplyst inden udsendelse af agterskrivelse. En agterskrivelse skal indeholde en be­grundelse, således at den skattepligtige kan tage stilling til, om ændringen er rigtig. Der skal foreligge et fuldt tilstrækkeligt faktisk og retligt oplysnings­grundlag ved varsling af en ansættelse. Se TfS 1996.120 LSR, hvor der i kendelsen som begrundelse blev henvist til agterskrivelsen, som dog ikke indeholdt begrundelse, der opfyldte forvaltningslovens § 24, hvorfor ansæt­telsen blev tilsidesat som ugyldigt foretaget.

SKM 2016.232.ØLR: Sagen handlede om, hvorvidt en eneanpartshaver og direktør i et selskab havde fået stillet en Bentley til rådighed af selskabet og derfor skulle beskattes af værdien af rådighed over fri bil i medfør af lignings­lovens § 16, stk. 4. Derudover handlede sagen om, hvorvidt SKAT ved sin afgørelse havde overholdt fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt. Skatteyderen gjorde under landsretssagen gældende, at det påhvilede Skatteministeriet at godtgøre, at der var grundlag for beskatning af værdien af rådighed over fri bil, eftersom bilen ikke havde befundet sig på skatteyde­rens privatadresse, men derimod havde været i Spanien, hvor den havde været underlagt en kommissionsaftale. Der var via kilometer-tælleren en del kørsel som ikke nærmere var forklaret. Landsretten fandt, at det påhvilede skatteyderen at godtgøre, at bilen ikke havde været til rådighed for hans pri­vate benyttelse i 2007 og 2008. Til støtte herfor henviste Landsretten bl.a. til, at der var tale om en endog særdeles kostbar luksusbil, og at sagsøgeren var eneanpartshaver og direktør i selskabet, som havde ejendomsinvestering som hovedaktivitet. Herudover bemærkede Landsretten, at den fremlagte forretningsplan om udlejning af luksusbiler angik et andet selskab, og at bilen ikke blev hverken solgt eller lejet ud i 2007 eller 2008. Derfor kunne skattey­derens forklaring om formålet med indkøbet af bilen ikke lægges til grund. Herefter fandt landsretten, at skatteyderen ikke havde løftet bevisbyrden, uanset at der var adgang til andre biler i hans hustand, og uanset at den bolig, som hustruens selskab ejede i Spanien, på dette tidspunkt muligt ikke var beboelig. For så vidt angik overholdelsen af fristerne i skatteforvaltningslo­vens § 26 tiltrådte landsretten det af byretten anførte herom. På baggrund heraf stadfæstede landsretten byrettens dom (SKM2015.345.BR). Redaktionelt skal i tilknytning til SKM 2016.232 Ø bemærkes, at alle kontrollerede transaktioner - herunder værdibeskatninger efter skemaregler som personale­goder - er omfattet af den “udvidede frist“ efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. også højesteretsdommen i SKM 2014.504 HD (Porsche-dommen og bil-personalegodebeskatning af eneanpartshaver).

Helt manglende agterskrivelse, og dermed manglende overholdelse af agter­fristen, er ikke lovligt. Når der er pligt til at udsende en agtersrkrivelse, skal dette ske inden for fristen, se hertil ugyldighedsvirkningen i SKM 2004.110 HD, som ændrede landsrettens dom og statuerede ugyldighed ved helt manglende agterskrivelse.

**Kendelsesfristen** - Told- og skattemyndigheden kan ikke af egen drift fore­tage en ansættelse af den indkomst eller den ejerboligværdi, der skal lægges til grund for en skatteansættelse, efter den 1. august i det fjerde år efter ind­komstårets udløb, medmindre der foreligger et forhold som nævnt i den ek­straordinære frist i SFL § 27.

Der er "en tillægsmåned" og lidt lex specialis vedrørende sager, der er omfattet af den generelle omgåelsesklausul i LL § 3, gælder særlige frister, jf. LL §

3, stk. 7, hvor Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anven­delse afLL § 3, stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse, hvorefter fristen i skat­teforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og tilsvarende i § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anven­delsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og den anses for afbrudt ved told-

og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og til den skattepligtige af indstilling til afgørelse.

Ved kontrollerede transaktioner og ved selskabers omstruktureringer er fristen forlænget til 1. august i det sjette år efter indkomstårets udløb, jf. SFL § 26, stk. 5.

I alle tilfælde, hvor der er gjort indsigelse over forslaget/agterskrivelsen, skal der træffes en afgørelse, som skal meddeles skatteyder, jf. SFL § 20, stk. 2, sidste pkt. e contrario.

Det er afgørende for, om afgørelsen anses for rettidig, at kendelsen er truffet og afsendt inden ansættelsesfristens udløb. Det er myndigheden, der har be­visbyrden for, at afgørelsen/kendelsen er afsendt rettidigt. Det er ikke tilstræk­keligt, at det i en konkret sag kan oplyses, at de sædvanlige postrutiner inde­bærer, at posten afhentes af PostNord hver dag, hvis det i sagen kan doku­menteres, at afgørelsen faktisk er poststemplet efter varslingsfristens udløb, jf. SKM2016.574.ØLR. Før indførelse af skattemappen, ansås ansættelsen i tilfælde, hvor borger ikke havde gjort indsigelser over forslaget, for foretaget på det tidspunkt, hvor årsopgørelsen var udsendt og dateret. Dette blev be­kræftet af Landsskatteretten, jf. TfS1997.10.LSR. Ved indførelse af skatte­mappen, anses ansættelsen i tilfælde, hvor borger ikke har gjort indsigelser over forslaget, for foretaget senest på det tidspunkt, hvor årsopgørelsen digitalt er dannet i skattemappen og herved er tilgængelig for borgeren. På dette tidspunkt er ansættelsen således beviseligt truffet. Årsopgørelsen skal være tilgængelig i skattemappen inden udløbet af fristen i SFL § 26, stk. 1, 2. pkt., jf. SKM 2015.433 BR. For borgere, der er fritaget for digital kommunikation, gælder de tidligere regler, se ovenfor. De helt digitale udsendelser, jf. bkg 2019 1197, hvor der er pligt til at kommunikere på SKATs digitale platform (tast selv) medmindre borgeren er fritaget for offentlig digital post, da bestem­mer bekendtgørelsen fra 1. januar 2020, at der i disse situationer kan sendes forslag til agterskrivelser mv. digitalt. En række situationer er undtaget, jf. bekendtgørelsens § 2. Bekendtgørelsens § 5 stk. 1, og stk. 2 siger: *"Stk.1. Skatteforvaltningen kan sende meddelelser, forslag til afgørelser og afgørelser m.v., til borgeren eller virksomheden ved, at den pågældende meddelelse m.v. lægges i borgerens eller virksomhedens skattemappe. Stk. 2. Nye årsop­gørelser for indkomståret 2013 og tidligere år sendes dog som almindelig post, medmindre borgeren har valgt at modtage henvendelser fra Skattefor­valtningen digitalt i skattemappen og har oplyst e-mailadresse eller sms- nummer i TastSelv-borger på* [*www.skat.dk*](http://www.skat.dk)*.*"

Kendelsesfristen er absolut for myndigheden, som ikke af egen drift kan forlænge denne frist, men borgeren (skatteyder) kan efter anmodning få udsat fristen. Udsættelse kan gives på borgerens direkte anmodning, når det må forventes, at den skattepligtige kan fremlægge nye oplysninger, der kan be­grunde bortfald af den varslede forhøjelse, og disse oplysninger ikke kan fremskaffes før ansættelsesfristens udløb. Et afslag på en anmodning om udsættelse af fristen kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, men det må forventes, at der ikke er nogen særlige procesledende grunde til ikke at give borgeren denne udvidede adgang til kontradiktion, hvis borgeren begærer dette. Ved stillingtagen til, om fristforlængelse skal imødekommes, skal der foretages en konkret vurdering af sagens kompleksitet og karakteren afde oplysninger, der kan forventes fremlagt, sammenholdt med begrundelsen for, at oplysningerne ikke kunne fremskaffes før fristens udløb. Det centrale i bestemmelsen er, at fristforlængelse gives med det formål, at borgeren/virk- somheden får bedre tid til at varetage sine interesser. Dette fremgår af be­mærkningerne til den tidligere gældende og næsten enslydende bestemmelse i skattestyrelsesloven.

I afgørelsen TfS 2002 1041 (SKM 2002.584 LSR) havde forvaltningen imødekommet en anmodning om udsættelse af ansættelsesfristen til den 1. oktober. Uanset at en herefter følgende indsigelse fra klageren indgik til forvaltningen få dage inden den 1. oktober, fandt Landsskatteretten ikke, at den forlængede frist kunne fraviges, og forvaltningens afgørelse, der blev truffet den 25. oktober, blev kendt ugyldig. Man kan på baggrund af denne principielle kendelse fra Landsskatteretten herefter udtrykke retsstillingen derhen, at det er myndigheden, der har bevisbyrden for den "skubbede ken­delsesfrist", og dette meget formelt ved en dokumenterbar aftale med borgeren

om de nye frist - også for myndighedens "bagkant". Der kan ikke for myn­digheden antages bare at løbe "3 måneder ekstra" fra borgeren indleverer sit materiale. Hvis myndigheden blot agerer ud fra en forventning om yderligere frist eller på baggrund af en mundtlig drøftelse, og borgeren afviser at der måtte være en sådan given yderligere frist for myndigheden, så bliver ansæt­telsen ugyldig grundet manglende hjemmel.

I TfS 2000 430 LSR fastslog Landsskatteretten, at der hverken i skattestyrel­sesloven, bemærkningerne hertil eller cirkulæret var krav om fastsættelse af en nøjagtig frist for udsættelse. Landsskatteretten fandt endvidere, at såvel anmodningen om udsættelse som besvarelsen om fristforlængelse var uklare med hensyn til det aftalte. Da endelig myndighederne havde foretaget den påklagede ansættelse første hverdag efter udløbet af den fastsatte frist, fandt Landsskatteretten ikke, at ansættelsen var ugyldig.

Østre Landsret har i en sag SKM 2007.50 ØLD anset en ansættelse for ugyldig, da en aftale om indsendelse af yderligere materiale ikke samtidig kunne anses for en anmodning om yderligere udsættelse af fristen for skatte­ansættelse. Der havde før et møde med skatteforvaltningen den 17. august været en række udsættelser af borgerens frist for at fremsætte bemærkninger. På mødet den 17. august blev det aftalt, at der skulle fremsendes yderligere materiale. Uanset, at der var kort tid til ansættelsesfristens udløb, kunne denne aftale ikke anses for en konkret anmodning om yderligere fristforlæn­gelse. Der blev henvist til, at det af motiverne til den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, fremgår, at en aftale om udskydelse af fristen for skatteansættelse har til formål at give den skattepligtige bedre tid til at varetage sine interesser.

I SKM 2010 131 ØL fandt Landsretten efter omstændighederne en advokats anmodning om et møde med skatteforvaltningen, der grundet advokatens forhold først kunne gennemføres efter den 1. august i det 4. år, for en konkret anmodning om undsættelse af fristen.

I SKM 2013.281 BR fik borgeren medhold i, at skatteforvaltningen ikke kunne argumentere for at “udvide fristen” ved at fortolke revisors anmodning om et møde, som lå efter fristen som en samtidig konkret anmodning om forlængelse af kendelsesfristen. Kendelse var dermed afsendt efter 1. august i det 4. år og dermed for sent.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 4. pkt., giver som det ses ofte anledning til problemer i praksis. Det skyldes, at fristforlængelsen sker efter helt konkret ønske fra borgeren/virksomheden, der således skal nå at fremskaffe yderligere oplysninger inden den forlængede frists udløb. Skatteforvaltningen skal samtidig nå at modtage og indarbejde oplysningerne i ansættelsen, inden for samme forlængede frist. Der er ikke noget krav om, at oplysningerne skal fremsendes i så god tid, at forvaltningen har en passende tid til bearbejdning af oplysningerne. For at forebygge usikkerhed om forlængelse af en ansæt­telsesfrist kan der i disse situationer fastsættes et præcist tidspunkt for, hvornår ansættelsen skal foretages. Dernæst kan der fastsættes et forudgående tidspunkt for, hvornår den skattepligtiges eventuelle bemærkninger senest skal være modtaget hos Skattestyrelsen, så Skattestyrelsen har mulighed for at indarbejde bemærkningerne. En skatteansættelse anses for foretaget på tidspunktet for dateringen af den skrivelse, hvori skatteansættelsen meddeles ved kendelse.

I SKM 2019.159 ØLD fandt Landssretten, at der efter indholdet af korrespon­dancen både før og efter afholdelsen af mødet den 30. august 2012 og det aftalte på mødet måtte anses implicit at have været en anmodning om forlæn­gelse af ansættelsesfristen, der både før og efter mødet og frem til afgørelses­tidspunktet blev imødekommet af hensyn til anpartshaverens mulighed for at varetage sine interesser. Landsretten tiltrådte herefter, at de tidsmæssige betingelser for ekstraordinær skatteansættelse var opfyldt.

Der skal udsendes en årsopgørelse, selv om der ikke sker en beløbsmæssig ændring af ansættelsen, jf. TfS 2001 866, hvor den skattepligtige havde valgt at udligne den varslede forhøjelse ved at foretage yderligere afskrivninger. I de tilfælde hvor meddelelse om en skatteansættelse gives i form af en års­opgørelse i stedet for en kendelse, skal årsopgørelsen derfor være udskrevet og dateret senest den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. TfS 1995 781 TSS. Hvis der er risiko for, at årsopgørelsen ikke kan nå at blive

sendt ud inden den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb, skal myn­digheden udsende en kendelse med henblik på at undgå overskridelse af an­sættelsesfristen. SKM 2007 50 L (fristen for forhøjelse af sagsøgerens ind­komst for indkomståret 1996 var forlænget til 2000-08-20, og spørgsmålet var, om der kunne antages at være indgået aftale om yderligere forlængelse af fristen. Landsretten fandt under henvisning til forklaringer fra skatteyderen og dennes repræsentant, at det ikke kunne anses for godtgjort, at en aftale om forlængelse af fristen var indgået. Skatteansættelsen var derfor ugyldig. Omtalt i SR-Skat 2007 164). Bemærk i sammenhæng til skatteforvaltnings­lovens § 20, stk. 2, sidste pkt., at såfremt der er udsendt varsling og den selvangivelsespligtige m.v. ikke har udtalt sig inden fristens udløb, kan afgø­relsen træffes som varslet uden yderligere underretning. Bestemmelsen bety­der, at det alene er meddelelsen om ansættelsen, der i disse tilfælde kan undlades, hvorimod der i alle tilfælde skal træffes en afgørelse inden ansæt­telsesfristens udløb. Landsskatteretten fastslog, at det var i overensstemmelse med § 20, at myndigheden efter udsendelse af varsel, som den skattepligtige ikke reagerede på, traf afgørelse i overensstemmelse hermed, hvilket skete ved årsopgørelsen og uden yderligere underretning, jf. således SKM 2014 637 LSR.

Ved SKM 2015 345 BR blev der, for så vidt angik overholdelsen af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, lagt til grund, at eftersom skattemyndigheden havde afsendt varsel om forhøjelse inden den 1. maj i det fjerde indkomstår og havde fulgt op på dette varsel med en endelig afgørelse inden den 1. august i det fjerde indkomstår, var fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt. overholdt, og skatteforvaltningens afgørelse var som følge heraf ikke ugyldig, og med henvisning til dommen i SKM 2013 493 VLR udtalte retten, at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., ikke skulle forstås sådan, at ansættelsen skal være foretaget senest 3 måneder efter agter­skrivelsen, når blot fristerne i lovens § 26, stk.1 var overholdt. Før indførelse af den digitale skattemappe, ansås ansættelsen i tilfælde, hvor skatteyder ikke havde gjort indsigelser over varslingen for foretaget på det tidspunkt, hvor årsopgørelsen var udsendt og dateret.

SKM 2013 425 STY fastslår, at uanset om betingelserne for tvungen sambe­skatning i SEL § 31 er opfyldt, skal gennemførelse af sambeskatning bagud i tid respektere fristreglerne i SFL §§ 26 og 27. Endvidere fastslås det, at myndighedens ændring af sammentællingsfejl m.v. vedrørende fremførte tabs- og underskudssaldi i felt 85 i selskabsselvangivelsen er en afgørelse, der kan træffes uden tidsbegrænsning.

Der gælder ikke en absolut frist på tre måneder fra varslingstidspunktet, når varslingen er sket inden 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, jf. SKM 2013.493 VLD. Blot skal kendelsen afsendes senest 1. august i det fjerde år. Se herved også sagen SKM 2016 232 ØL, hvor Landsretten fandt, at skattemyndighedens ansættelse var rettidig, da myndigheden havde sendt forslag inden 1. maj i det 4. indkomstår, og truffet afgørelse inden 1. august i det 4. indkomstår. Landsretten udtalte, at SFL § 26, stk. 1, 2. pkt. ikke skal forstås således, at ansættelsen skal være foretaget senest tre måneder efter forslaget, jf. SKM 2013.493.VLR, når bare det ligger inden for 1. august i det 4. år, jf. også situationen i TfS 1998.822.LSR, hvor forhøjelsen blev fo­retaget uden agterskrivelse, fordi den var i overensstemmelse med det selvangivne, men hvor selve ansættelsen/årsopgørelsen blev udsendt inden 1. august-fristen.

[**(106)**](#bookmark111) Skatteministeren har bemyndigelse til ved bekendtgørelse at kunne fast­sætte kortere frister for grupper af skattepligtige, end de normale varslings­frister og ansættelsesfrister, jf. SFL § 26, stk. 1, 5. pkt.

Denne ministerbemyndigelse er udnyttet, og seneste regulering er sket ved bkg 2025 49 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold. For indkomstår før 2024 skal bkg 2018 1305 anvendes. Tidligere bekendtgørelser herom har været bkg 2013 534 og bkg 2005 1095 og tidligere i skattestyrelsesloven bkg 2003 270.

Den korte ligningsfrist har reelt en meget lang historik bag sig, dvs. helt til­bage til 1977-skattestyrelsesloven, hvor det i forarbejderne i FT 1976/77 Tillæg A sp. 2455 anførtes: "*Hensynet til skatteyderen taler således for så stram en tidsfrist som muligt.*" Ligningsfristen (den korte frist) blev videreført

i efterfølgende love ud fra fortsat at tilskynde ligningsmyndighederne til at færdiggøre de store mængder af almindelige sagsforhold inden næste oplys­ningsskema (selvangivelser) ankom. Fristen var afstemt til at sikre normal arbejdsrytme/årshjul, dvs. mellem ordinære selvangivelser og ligningsarbejdet med disse. Ligningsfristen er nu begrænset til at gælde for personer med enkle økonomiske forhold.

Denne kortere fristregel betyder, at skatteforvaltningen skal varsle ved agter­skrivelse en given ændring senest 30. juni i det andet kalenderår efter ind­komstårets udløb. Ændringen derefter ved afgørelse i form af kendelse skal gennemføres senest 1. oktober i det andet kalenderår efter udløbet af indkomst­året. Skatteforvaltningen skal, efter anmodning fra borger, give udsættelse med kendelsesfristen, hvis det har betydning for borgerens mulighed for at varetage sine interesser. Se bkg 2025 49 § 1, stk. 2 in fine.

En borger har enkle økonomiske forhold, hvis vedkommende modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema, jf. bkg 2018 1302 smh med bkg 2025 49 med § 1. Fra indkomståret 2013 er det ikke længere afgørende, om tallene erpå årsopgørelsen, men derimod om man nu efter skattekontrol­lovens regler bare modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema. Se om definitionen på enkle økonomiske forhold SKM 2009.810.LSR samt i definitionerne i bkg 2025 49 med den givne "negative afgrænsning" i § 2. Ejendomsværdiskat er omfattet uanset det fremgår af en speciel blanket (blanket 04.052), og tilsvarende er AM-bidrag omfattet, da AM-bidrag er en indkomstskat.

Hvis borgeren er omfattet af den korte frist, og der efter udløbet af den korte frist kommer kontroloplysninger fra arbejdsgiver, pensionskasse, banker, Lønmodtagernes Garantifond m.fl. kan Skatteforvaltningen kun ændre skat­teansættelsen, hvis forholdet er omfattet af "suspensionsreglen" i SFL § 27, stk. 1, nr. 5.

Hvis borgeren skal bruge eller selv vælger at bruge oplysningsskema (udvidet selvangivelse) (blanket 04.003), eller har oplysningsskema for udenlandsk indkomst (blanket 04.012), gælder den korte frist ikke, idet man så ikke har enkle forhold. Fra indkomståret 2010 modtager begrænset skattepligtige med enkle økonomiske forhold (S 14 personer) ikke længere en selvangivelse, men alene en årsopgørelse. Disse personer er omfattet af den korte lignings­frist. Hvis en begrænset skattepligtig med enkle økonomiske forhold dog vælger at benytte grænsegængerreglerne (blanket 04.031) gælder den korte frist heller ikke. Hvis den skattepligtige er omfattet af undtagelserne i bkg 2025 49 med § 2, stk. 1, nr. 1-5, er ingen del af ansættelsen omfattet af den korte ligningsfrist. Medarbejdende ægtefælle - uanset om en medarbejdende ægtefælle har en årsopgørelse - er ikke omfattet af den korte frist, da indkom­sten som medarbejdende ægtefælle ikke er omfattet af rubrikkerne på årsop­gørelsen, men selvangives på ægtefællens oplysningsskema (udvidede selvangivelse). Hvis en borger har fået udvidet oplysningsskema, men skulle have haft en årsopgørelse, gælder den korte frist dog alligevel. Hvis en borger har fået en årsopgørelse, men skulle have haft et oplysningsskema gælder den korte frist ikke. Det er således realbedømmelsen eller om man vil "sub- stance over form".

Er man hovedaktionær i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 4, så medfører dette også, at hele ansættelsen er undtaget fra den korte frist og omfattet af de almindelige fristregler.

Hvis en borger har udenlandske aktier i Værdipapircentralen, gælder den korte frist ikke, da det er udenlandske aktier uanset registreringen i Værdipa­pircentralen. Udbytte af udenlandske børsnoterede aktier i dansk depot ind­berettes til Skatteforvaltningen, men uanset udbyttet er indberettet til Skatte­forvaltningen, er ansættelsen ikke omfattet af den korte frist, da der er tale om indkomst vedrørende aktiver i udlandet, jf. bkg 2025 49 med § 2, stk. 1, nr. 4.

Hvis borgeren er omfattet af den korte frist, og der efter udløbet af den korte frist kommer kontroloplysninger fra arbejdsgiver, pensionskasse, banker, Lønmodtagernes Garantifond m.fl. kan Skatteforvaltningen kun ændre skat­teansættelsen, hvis forholdet er omfattet af SFL § 27, stk. 1, nr. 5 om grov uagtsomhed eller forsæt.

Om "grov uagtsomhed" skal henses til en konkret sag, hvor myndighederne ikke kunne løfte den bevisbyrde for nogen tilregnelse, og hvor forældelse derfor indtrådte efter den "korte frist". Se således LSR af 15.01.2020, J.nr. 18-0006245 (afgørelsesdatabasen). Retten fandt, at betingelserne for grov uagtsomhed efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke var opfyldt, og at ansættelsen blev foretaget efter udløbet af den korte ligningsfrist uden, at spørgsmålet om grov uagtsomhed iøvrigt var blevet anført som begrundelse fra skattemyndigheden. Samlet var Landsskatterettens opfattelse, at ansættel­sen for 2014 var ugyldig, da den er foretaget udenfor den korte ligningsfrist. Klageren i sagen havde handlet i overensstemmelse med den ansættelseskon­trakt, som var indgået og selskabet/hvervgiveren havde indberettet afdraget på “sign-on-fee-lånet” med 337.500 kr., som skattepligtig lønindkomst for klageren, for indkomståret 2015 og der ses således ikke at være tale om, at klageren ikke havde oplyst om indkomsten.

Se også LSR kendelse fra juli måned 2021, j.nr. 18-0000815 (afgørelsesda­tabasen) hvor en skatteyder ansås omfattet af den "korte ligningsfrist" - og hvor en række indsætninger på konti hhv. for 2014/15 og i 2016 måtte anses for indkomst, men ikke kunne anses som "tilsvarende forhold", jf. bkg 2025 49 med undtagelsesreglen i § 4. I sagen hvade Skattestyrelsen – til støtte for at fristerne var iagttaget – bl.a. anført følgende: ”SKAT har varslet ændring den 11. oktober 2017 og foretaget ansættelsen den 8. november 2017. For indkomståret 2016 er ansættelsen således foretaget indenfor den korte lig­ningsfrist. Ansættelserne for 2014 og 2015 angår helt tilsvarende forhold som ansættelsen for indkomståret 2016 er ansættelserne for disse to indkomst­år også rettidige, da de er foretaget inden for den ordinære frist i skattefor­valtningslovens § 26, stk. 1.” Landsskatteretten forholdt sig til, hvorvidt undtagelsesbestemmelsen i bkg § 4 fandt anvendelse i en situation, hvor Skattestyrelsen havde ændret skatteyderens skatteansættelser for indkomstår­ene 2014, 2015 og 2016 som følge af overførsler og andre indsætninger på dennes bankkonti. Uagtet sagen omhandlende overførsler og andre indsæt­ninger for alle tre indkomstår, fremgår der af Landsskatterettens begrundelse følgende: ”Landsskatteretten finder det heller ikke godtgjort, at der er tale om tilsvarende forhold i indkomstårene 2014 og 2015 som i 2016, hvorfor betingelsen i bekendtgørelse om forkortet ligningsfrist, § 1, stk. 1, nr. 4, ikke er opfyldt. Skattestyrelsens afgørelse, hvad angår indsætningerne i indkomst­årene 2014 og 2015, er som følge heraf ugyldig.”

Østre Landsret har i SKM 2017 623 Ø fastslået, at 6-måneders reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 gælder uanset om ansættelsen foretages indenfor ordinær frist i SFL § 26, stk. 1. Det vil sige, at reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 skal overholdes i alle tilfælde, hvor § 3 i bkg 2025 49 anvendes.

Hvis borgeren beder om genoptagelse, så gælder den almindelige og ordinære frist i SFL § 26, stk. 2 for skatteyders anmodning, og den ordinære frist i SFL § 26, stk. 1, 1. pkt. for den del af skatteforvaltningens ændringer, som er en følge af genoptagelsesanmodningen. For resten af skatteansættelsen gælder den korte frist dog stadig, jf. § 26, stk. 1 in fine, jf. bkg 2025 49 § 1, stk. 1, nr. 2, 2. pkt.

Byretten i SKM2017.530 BR udtalte, at skattemyndigheden skulle have be­grundet, at "kort frist" ikke fandt anvendelse, hvis borgeren ellers som ud­gangspunkt er omfattet af kort frist.

Følgeændringer hos ægtefællen. Hvis en ægtefælles skatteansættelse ændres som en direkte følge af den anden ægtefælles skatteansættelse for samme eller tidligere år, skal ændringen varsles senest 30 dage efter skatteansættelsen er lavet for den første ægtefælle, jf. bkg 2025 49 med § 4. Det er et krav, at ægtefællerne var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. KSL § 4, og selve ansættelsen skal gennemføres senest 3 måneder efter varslingen.

*Praksis ad en "kortere frist":*

SKM 2009 810 LSR (en ændret skatteansættelse vedrørende beskatning af renteindtægter var ugyldig, da fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, sidste pkt., ikke var overholdt, jf. bkg 2005 1095, og dette uanset at skatteyder havde renteindtægter fra en konto med særlige ejerforhold, da renteindtæg­terne var dækket af rubrikkerne i den fortrykte selvangivelse. Ansættelsen kunne ikke anses som en »direkte følge« af tidligere års ansættelser omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2). I SKM 2009 477 VL drejede

sagen sig om befordringsfradrag for en tolk, som i begge indkomstår både havde fast arbejde og arbejdede freelance forskellige steder. Landsretten fandt, at ændringen af skatteansættelsen for 2002 var begrundet i samme forhold som ændringen af skatteansættelsen for 2003, og ændringen var derfor ikke omfattet af den korte frist. SKM 2011 735 BR (skatteyder havde handlet groft uagtsomt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og SKAT var derfor berettiget til at forhøje ansættelsen, uanset skatteyder var omfattet af kort ligningsfrist). Se tilsvarende i SKM 2015.301 BR, hvor den korte frist ikke fandt anvendelse, da skatteyder anses som omfattet af suspen­sionsreglen - grundet grov uagtsomhed.

I SKM 2013 240 LSR var Årsopgørelse nr. 1 udskrevet pr. 2009-03-22. I januar 2011 indberettede skatteyder via Tast Selv yderligere renteudgifter. Denne indberetning var en anmodning om genoptagelse. Fristen i skattefor­valtningslovens § 26, stk. 1, var derfor gældende for SKAT's varsling af ændringer i forhold til de ændringer, der var en følge af genoptagelsesanmod­ningen.

I SKM 2016.444 Ø Retten udtalte, at bkg 2005 1095 med § 3 ikke skulle forstås således, at betingelsen i SFL § 27, stk. 2, skal være opfyldt, når ordinær ansættelsesfrist, jf. SFL § 26, stk. 1, ikke er udløbet.

SKM 2017.623 Ø Landsretten fandt, at efter ordlyden af § 3 i bekendtgørelsen, sammenholdt med ordlyden af lovens § 27, og efter sammenhængen mellem de to bestemmelser, måtte bestemmelsen i bekendtgørelsens § 3 forstås såle­des, at samtlige betingelser for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvalt­ningslovens § 27 skulle være opfyldt. Bemærkning i forslag til skatteforvalt­ningsloven, lovforslag 2005 nr. L 110, pkt. 4.11.2, kunne ifølge landsretten ikke føre til andet resultat. Landsretten fandt, at fristerne i SFL § 27, stk. 2, 1. og 2. pkt., konkret måtte anses for overholdt. I relation til fristen efter SFL § 27, stk. 2, 1. pkt., bemærkede landsretten, at fristen ikke skulle regnes fra et tidligere tidspunkt end den dato, hvor skatteforvaltningen modtog konto­udtog. I relation til fristen efter SFL § 27, stk. 2, 2. pkt., bemærkede landsret­ten, at skatteforvaltningen havde haft fornødent grundlag for at fremsende en ny agterskrivelse.

I SKM 2017.467 Ø Det var ubestridt, at borgeren var omfattet af den forkor­tede frist i dagældende bkg 2005 1095. Ifølge bekendtgørelsens § 3 gælder den forkortede genoptagelsesfrist imidlertid ikke, når betingelserne for ek­straordinær genoptagelse efter SFL § 27, er opfyldt. Som følge heraf finder Landsretten, at Skatteforvaltningen havde været beføjet til at genoptage hendes skatteansættelser for indkomstårene 2008 og 2009 som sket.

Se også LSR af 2020-01-15, J.nr. 18-0006245 (afgørelsesdatabasen), som kommenteret oven for.

[**(107)**](#bookmark112) Bestemmelsen blev med sin nugældende formulering indsat i 2003 på baggrund af Fristudvalgets anbefalinger, jf. Betænkning 1426 af 2003, og videreført i sin helhed i skatteforvaltningsloven. Der er tale om den ordinære genoptagelsesadgang. Hvis en borger/virksomhed ønsker skatteansættelsen af indkomst eller af ejendomsværdiskat ændret, skal der senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb anmodes om genoptagelse af ansættel­sen. En anmodning om genoptagelse vedrørende indkomståret 2020 skal se­nest indgives 2024-05-01.

Det er ikke tilstrækkeligt, at anmodningen er afsendt på fristdagen, idet den skal være kommet frem (modtaget i forvaltningen). Det er den skattepligtiges bevisbyrde at sikre bevis for, at anmodningen er modtaget af Skattestyrelsen senest på det angivne tidspunkt. Skatteyder bærer dermed forsendelsesrisikoen for, at Skattestyrelsen rettidigt modtager anmodningen fra PostNord. Hvis fristdagen er en lørdag, søn- eller helligdag, vil modtagelse den førstkommen­de hverdag være rettidig. Hvis en anmodning om genoptagelse indleveres i ekspeditionen i Skattestyrelsen, skal den for at være rettidig, afleveres senest ved normal lukketid for den pågældende dag. Hvis en anmodning ligger i en postkasse ved tømningen dagen efter fristdagen, er der en formodning for, at anmodningen er lagt i postkassen efter normal lukketid. Ved digital anmod­ning om genoptagelse f.eks. via TastSelv-ordningen er fristen senest 1. maj kl. 23.59.

Hvis en borger ikke har indsendt en anmodning om genoptagelse rettidigt, er retten ikke forpligtet til at behandle sagen, jf. SKM 2018.433 BR, medmin-

dre der ligger en ekstraordinær genoptagelsesgrund efter SFL § 27, stk. 1, jf. stk. 2.

Ændringer i oplysningsskemaet ved genoptagelse, når personen er omfattet af digital oplysningspligt, jf. bkg 2019 1197 med § 3, jf. § 1, så gælder altså, at hvis en fysisk person, som skal give oplysninger om skattepligtig indkomst digitalt efter bekendtgørelsen om digtital kommunikation, anmoder om gen­optagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, eller § 27, stk. 1, så skal genoptagelsesanmodningen indgives digitalt ved brug af de digitale kanaler, som Skatteforvaltningen anviser. Skattepligtige undtaget fra forpligtelse til digital kommunikation fremgår af bekendtgørelsens § 2.

Efter lovens § 26, stk. 2, skal en skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse, senest den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Be­stemmelsen er en videreførelse af den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 2, i skattestyrelsesloven, som igen var en videreførelse af tidligere gældende § 4, stk. 1. Genoptagelsen gælder de pligtmæssige selvangivelses­oplysninger (oplysningsskema), jf. skattekontrolloven, hvorimod fristerne for ændring af oplysninger i selvangivelsen om selvangivelsesvalg skal følge de særregler, der gælder om selvangivelsesdispositioner. Den ordinære frist for den skattepligtiges indgivelse af anmodning om genoptagelse har korre­lation til »forhøjelsesfristen« i § 26, stk. 1, dvs. at fristen svarer til Told- og skatteforvaltningens varslingsfrist efter § 26, stk. 1, dvs. den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb.

For personer og virksomheder, hvor der er digital forvaltning - og pligt til at indgive elektronisk oplysningsskema mv., så er ved bkg 2019 1197 om digital kommunikation, jf. SFL § 35, med bkg § 3 besluttet, at "genoptagelsesbegæ­ringer" ligesom "oplysningsskemaet" skal indgives digitalt ved brug af de digitale kanaler, som Skatteforvaltningen anviser.

Ved kontrollerede transaktioner er fristen forlænget med 2 år yderligere, dvs. til 1. maj i det sjette år efter indkomstårets udløb, jf. nedenfor til SFL § 26, stk. 5.

Genoptagelse kan ske på baggrund af oplysninger af såvel faktisk som retlig karakter, og en skatteansættelse kan genoptages, hvis der forelægges myndig­hederne oplysninger, der taler for en ændring eller kan begrunde en ændring, uanset at oplysningerne ikke er nye i objektiv forstand. Afgørende er således, at oplysningerne ikke har dannet grundlag for den afgørelse, der ønskes genoptaget, og at der på baggrund af de forelagte oplysninger er anledning til at ændre skatteansættelsen. Det er tilstrækkeligt, at borgeren/virksomheden med de nu fremlagte oplysninger sandsynliggør, at ansættelsen ville være blevet anderledes, hvis oplysningerne havde foreligget, da ansættelsen oprin­delig blev foretaget. Hvis Skattestyrelsen vurderer, at de nu fremlagte oplys­ninger sandsynliggør, at ansættelsen er forkert, skal anmodning om genopta­gelse imødekommes. Skattestyrelsen træffer derefter afgørelse om, at anmod­ning om genoptagelse imødekommes. Denne afgørelse tager alene stilling til genoptagelsesanmodningen og ikke til, om genoptagelsen medfører, at ansættelsen ændres.

Det må antages, at en anmodning om genoptagelse af ansættelsen, der frem­sættes inden fristens udløb, er rettidig, også for et andet forhold end det, an­modningen oprindeligt og rettidigt var begrundet med. Dog er det en forud­sætning, at der inden fristens udløb er fremsendt dokumentation også for det "andet forhold", og Vestre Landsret har fastslået dette vedrørende den paral­lelle bestemmelse om genoptagelse afen ejendomsvurdering i SFL § 33, stk. 2, jf. SKM 2010.785.VLR.

En ansættelse der genoptages medfører ikke nødvendigvis, at ansættelsen indholdsmæssigt ændres. Se herved Vestre Landsret, der afgjorde, at oplysning om, at der var igangsat undersøgelser og at en anmodning om genoptagelse af et afgiftstilsvar kunne forventes, ikke var en tilstrækkelig konkretiseret anmodning, jf. SKM 2007 275 VLR. Vedrørende kravene til anmodningen skal der henvises til en dom fra byretten, hvor en klagers broder, indenfor de ordinære genoptagelsesfrist, flere gange over for skattemyndighederne havde oplyst, at ansættelserne var forkerte. Byretten fandt ikke, at der på det grundlag var anmodet om genoptagelse af skatteansættelsen for 2000 og 2001, idet der ikke inden fristen i dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk.

2, var fremlagt nye oplysninger, der kunne begrunde en ændring. Kendelsen ved Landsskatteretten var afsagt med dissens. Se SKM 2008 322 BR. Helt ubegrundede anmodninger om genoptagelse kan afvises, dog skal SKAT udøve sin almindelige vejledningsforpligtelse efter forvaltningslovens § 7. Hvis det utvivlsomt skønnes, at en anmodning om genoptagelse udelukkende er ledsaget af oplysninger, der tidligere har dannet grundlag for sagen, vil skatteforvaltningen efter omstændighederne kunne undlade at træffe en ny afgørelse, og i stedet henvise til den tidligere trufne afgørelse og klagevejled­ningen heri, men skal dog ændre efter anmodningen, hvis den tidligere skat­teansættelse er forkert.

Eksempelvis vil indgivelse af et regnskab altid blive anset for en anmodning om genoptagelse. Den skattepligtige har ikke et ubetinget krav på genopta­gelse, således at realitetsbehandling altid skal finde sted. Dette forhold følger af selvangivelses/-oplysningspligten, der indebærer, at den skattepligtige selv har et ansvar for, at grundlaget for skatteansættelsen er rigtigt. Dette ansvar afspejles således i bestemmelsen, idet der alene foreligger en betinget ret til genoptagelse. Det er herefter en betingelse for genoptagelse, at den skatteplig­tige fremlægger oplysninger, der kan være af såvel faktisk som retlig karakter, og som kan medføre en ændret skatteansættelse. Den skattepligtige skal do­kumentere eller sandsynliggøre, at den tidligere skatteansættelse har været forkert, fordi den hviler på urigtige eller ændrede faktiske eller retlige forhold. Den skattepligtige har imidlertid et egentligt retskrav på genoptagelse, såfremt de nye oplysninger skaber bare en vis sandsynlighed for, at sagen ville have fået et andet udfald, hvis oplysningerne havde foreligget ved myndighedens oprindelige stillingtagen til sagen, jf. også TfS 1997 713 V (et selskab ønskede genoptagelse af sine skatteansættelser med sigte på at opnå udlandslempelse efter dagældende regler for agenturvirksomhed i udlandet. Skattemyndighe­derne havde afslået, men Landsretten fandt, at betingelserne for genoptagelse var opfyldt). I SKM2016.433.BR var en skatteansættelse tidligere skønsmæs­sigt fastsat, men borgeren bad om genoptagelse med henvisning til en råba­lance. Byretten afslog dog adgang til genoptagelse, da råbalancens poster var udokumenterede.

Skattemyndighederne skal i formel henseende vurdere, om disse kan medføre en ændret skatteansættelse. Hvis skatteansættelsen uanset de nye oplysninger fortsat må anses for korrekt, kan en genoptagelsesanmodning afslås. En tilla­delse til ordinær genoptagelse behøver ikke at resultere i en ændret skattean­sættelse. I praksis vil en genoptagelse kun ske, hvis den tidligere ansættelse efter en konkret vurdering må anses for ugyldigt foretaget, eller hvis en ma­terielretlig (ligningsmæssig) vurdering fører til, at ansættelsen bør ændres. Dette var ikke tilfældet i TfS 1996 714 ØLD, TfS 1996 655 ØLD, TfS 1997 610 VLD, TfS 1998 528 ØLD og TfS 1999 573 ØLD. Derimod blev der tilladt ordinær genoptagelse i TfS 2000 108 V, hvor Landsretten fandt, at der ved­rørende principperne for fastsættelse af ekspropriationserstatning forelå nye oplysninger, der kunne betinge en genoptagelse af skatteansættelsen. I TfS 2000 387 Ø fik skatteyderen ikke adgang til genoptagelse, idet de nye oplys­ninger ikke kunne antages at føre til en ændret skatteansættelse. I TfS 2000 388 Ø fandtes, at betingelserne ikke var opfyldt, da anmodningen var indsendt for sent, og skatteyders revisors tilbageholdelse af regnskabsmateriale fandtes ikke at kunne gøre nogen ændring herved. I TfS 2001 81 Ø blev indrømmet genoptagelse, idet en rettidig anmodning herom efter omstændighederne ikke blev anset for frafaldet. I TfS 2004 165 stadfæstede Landsskatteretten den lokale myndigheds afslag på genoptagelse. Afgørelsen afspejler, at der ind­holdsmæssigt i afslaget/stadfæstelsen reelt var en genoptagelse, men et afslag på resultatet, idet der i afgørelsen var en fuldstændig og begrundet realitets­prøvelse af det forhold som skatteyder androg. Afslag blev givet i TfS 2004 485 ØLD, idet der ikke var ført bevis for andet ejerskab vedrørende den på­gældende ejendom, hvorfor beskatning af resultatet ikke kunne ændres. Lignende forhold i TfS 2004 631 L. I TfS 2004 357 VLD fandt Landsretten, at der skulle indrømmes genoptagelse med henblik på lempelse efter lignings­lovens regler i sømandsindkomst for en skibsfører, der udelukkende havde sejlet i udenrigsfart - dommen er beskrevet i TScirk 2004 14, og dommen og cirkulæret afspejler endvidere samspillet med den ekstraordinære genoptagel­sesregel i forbindelse med praksisunderkendelser, jf. nu skatteforvaltningslo-

vens § 27, stk. 7. SKM 2006 46 L (sagsøgeren ønskede at få ændret 19. al­mindelige vurdering pr. 1992-01-01 af en ejendom, der var ansat uden hen­syntagen til muligheden for erhvervsmæssig udlejning og påberåbte sig be­stemmelsen om ekstraordinær genoptagelse i den dagældende ssl § 35, stk. 1, nr. 8. Landsretten fandt, at ejendomsvurderinger, der er foretaget efter vurderingsloven, ikke kan anses for omfattet af ssl § 35), men de er nu om­fattet af skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2-3. I SKM 2007 810 BR fandt retten ikke at der forelå nye oplysninger, hverken af faktisk eller retlig karak­ter, hvorfor der ikke kun ske genoptagelse. I SKM 2015 433 BR udtalte Retten, at for både ordinær og ekstraordinær genoptagelse, skal anmodningen indeholde oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan sandsynliggøre, at en genoptagelse vil medføre en ændret ansættelse.

Kravene til bevisførelse for rettidig indgivelse af genoptagelsesbegæring er restriktive ifølge praksis, jf. TfS 2008 763 B. I sagen blev genoptagelse nægtet vedrørende e skønsmæssig ansættelse, idet skatteyder ikke kunne løfte bevis for at begæring om genoptagelse var indgivet»mundtligt«. Byret­ten fandt det ikke godtgjort, at borgeren havde indgivet en begæring inden for fristen for ordinær genoptagelse.

Det er tilstrækkeligt, at borgeren med de nu fremlagte oplysninger sandsyn­liggør, at ansættelsen ville være blevet anderledes, hvis oplysningerne havde foreligget, da ansættelsen oprindeligt blev foretaget. Herudover skal der ske genoptagelse og ændring, hvis Skatteforvaltningen vurderer, at skatteansæt­telsen er forkert, dvs. myndighederne kan ikke opretholde en "forkert ansæt­telse" uanset oplysningerne har foreligget tidligere. Se endvidere om kravene til materielt bevis for »oplysninger der kan begrunde genoptagelse« og kra­vene til skatteyders godtgørelse, heraf i sagerne om nægtelse af genoptagelse i SKM 2008 295 B og SKM 2008 268 L. Ved SKM 2008 628 L blev der fundet delvis grundlag for genoptagelse af skatteansættelser for tidligere indkomstår. På grundlag af erklæringer fra skatteyderens hvervgivere, faktu­raer, kontoudtog samt skatteyderens forklaring var det sandsynliggjort, at han havde afholdt udgifter til flybilletter til rejser til Færøerne med henblik på indkomstskabende aktiviteter, og at betingelserne for genoptagelse på dette punkt var opfyldt. For så vidt angår andre udgifter til telefon, arbejdstøj og rejse og opholdsudgifter var der ikke fremkommet oplysninger, der kunne begrunde en ændring af skatteansættelserne. En skønsmæssig forhøjelse af skatteyderens indkomst var foretaget uden hensyntagen til samleverens ind­komst. Under hensyn til husstandens størrelse mv., om samleverens indkomst­forhold, samt privatforbruget i tidligere år, var skønnet ikke åbenbart urimeligt eller udøvet på et klart fejlagtigt eller ufuldstændigt grundlag. Som nævnt i indledningen i note 53, så gælder de almindelige genoptagelsesregler ikke for ændringer ved anmodninger om principskifte f.eks. efter kursgevinstlovens § 25, stk. 2 mv. I SKM 2009 461 LSR bemærkede Landsskatteretten, at reglerne om principskifte gælder denne anmodning - og at vilkår om tilbage­virkende kraft for dette principskifte ikke var reguleret, men blot skulle kunne foretages inden for de almindelige frister i skatteforvaltningslovens § 26. SKM 2013 137 B (ordinær genoptagelse af kørselsgodtgørelse mv.). Skattemyndighederne havde ændret skatteyderens skatteansættelse for ind­komståret 2005, hvorved en udbetalt kørselsgodtgørelse blev anset for skat­tepligtig, ligesom skattemyndighederne anså skatteyderen for skattepligtig af en difference på dennes mellemregningskonto med selskabet H1 ApS. Skatteyderen påklagede ikke denne afgørelse rettidigt. I forbindelse med genoptagelsesbegæringen havde skatteyderen alene fremlagt et nyt bilag, et brev fra en revisor af 2008-05-30. I samme forbindelse gjorde skatteyderen gældende, at skattemyndighederne havde foretaget en dobbeltbeskatning af den udbetalte kørselsgodtgørelse, som tillige var blevet tillagt mellemreg­ningskontoen, og hvor skattemyndighederne efterfølgende havde beskattet skatteyderen af differencen.

Det fremgik af sagen og de fremlagte køresedler for perioden, at disse ikke opfyldte betingelserne om rejse- og befordringsgodtgørelse, idet de ikke in­deholdt kørslens formål og mål. Under hensyn hertil, til den konstaterede uoverensstemmelse mellem den beregnede kørsel og kørselsregnskabet og til, at skatteyderen ikke nærmere havde dokumenteret de påståede privat be­talte benzinregninger, fandt retten ikke, atH1 ApS havde kunnet føre tilstræk-

kelig kontrol med skatteyderens kørselsregnskab, som selskabet skulle og som fastslået i SKM 2007 247 H. Skatteyderen havde derfor ikke godtgjort, at betingelserne for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse var opfyldt. Retten fandt endvidere, at skatteyderen ikke ved sin forklaring, og ved fremlæggelsen af den af ham udarbejdede opgørelse af hans og hans kones indkomst m.v. for året 2005 og de fremlagte lønsedler, havde godtgjort, at SKAT ved sin ansættelse havde foretaget dobbeltbeskatning af hans befor­dringsgodtgørelse. Retten lagde herved vægt på, at de fremlagte lønsedler ikke forelå på tidspunktet for SKAT’s kontrolbesøg hos H1 ApS, og at det på de fremlagte lønsedler fremgik, at hans nettoløn var overført til hans pri­vate konto, hvilket blev støttet af de fremlagte bankkontoudtog, på trods af skatteyderens påstand om det modsatte. Retten fandt herefter, at skatteyderen ikke havde godtgjort eller sandsynliggjort, at han var fremkommet med så­danne nye oplysninger, der kunne begrunde en ændring af hans skatteansæt­telse og dermed genoptagelse. For så vidt angår den fra H1 ApS modtagne kørselsgodtgørelse i indkomståret 2007 bemærkede retten indledningsvis, at det var skatteyderen, som havde bevisbyrden for, at betingelserne for udbe­taling af skattefri befordringsgodtgørelse er opfyldt. Dernæst fandt retten, at det forhold, at skatteyderen var direktør og hovedanpartshaver i det selskab, der havde udbetalt befordringsgodtgørelsen, skærpede kravet til skatteyderens bevisbyrde. Henset til, at de under sagen fremlagte køresedler ikke indeholdt navn eller adresse på de kunder, som var besøgt i forbindelse med kørslerne, at det efter det af skattemyndighederne anførte måtte lægges til grund, at køresedler ikke befandt sig på H1 ApS' virksomhedsadresse under SKAT’s kontrolbesøg, men først efterfølgende blev fremsendt til SKAT, og at SKAT havde konstateret uoverensstemmelser mellem antallet af kørte kilometer i den pågældende periode i henhold til køresedlerne og det antal kørte kilome­ter, der fremgik afde værkstedsfakturaer, SKAT havde indhentet, fandt retten ikke, at H1 ApS havde ført eller havde kunnet føre tilstrækkelig kontrol med skatteyderens kørsel. Skatteyderen havde derfor ikke godtgjort, at betingel­serne for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse var opfyldt. Fremlæg­gelsen af 6 kundelabels og skatteyderens forklaring om, at han ud fra oplys­ningerne i køresedlerne kunne redegøre for, hvilke kunder han havde besøgt, samt hans uunderbyggede forklaring i retten om, at han havde haft rådighed over bilen fra 2007-02-01, kunne ikke tillægges bevismæssig betydning. I SKM 2014 183 Ø fandt landsretten ikke, at skatteyderen havde fremlagt nye oplysninger ved en genoptagelse af fradrag for befordringsudgifter, hvorfor genoptagelse blev nægtet. Opsummerende kan det siges, at der efter loven ikke gælder nogen egentlige formkrav til en anmodning om genoptagelse, hvorfor anmodningen derfor fremsættes mundtligt med deraf følgende notat­pligt for forvaltningen. Helt ubegrundede anmodninger om genoptagelse kan afvises. Anmodningen skal dog suppleres af et skriftligt grundlag, der sand­synliggør, at ansættelsen er forkert, og som kan indgå i sagen for den videre behandling. En anmodning skal derfor være tilstrækkeligt konkretiseret. Vestre Landsret har afgjort at oplysning om, at der var igangsat undersøgelser, og aten anmodning om genoptagelse af et afgiftstilsvar kunne forventes, ikke var en tilstrækkelig konkretiseret anmodning, se SKM 2007 275.VLR. En anmodning om genoptagelse af ansættelsen, der fremsættes inden fristens udløb, er rettidig, også for et andet forhold end det, anmodningen oprindelig og rettidigt var begrundet med, men det er en forudsætning, at der inden fri­stens udløb er fremsendt dokumentation også for det »andet forhold«. Vestre Landsret har fastslået dette vedrørende den parallelle bestemmelse om gen­optagelse afen ejendomsvurdering i SFL § 33, stk. 2, jf. dommen SKM 2010 785 VLR. Vedrørende kravene til anmodningen skal der henvises til en dom fra byretten, hvor en klagerens broder indenfor de ordinære genoptagelsesfrist flere gange over for skattemyndighederne havde oplyst, at ansættelserne var forkerte. Byretten fandt ikke, at der på det grundlag var anmodet om genop­tagelse af skatteansættelsen for 2000 og 2001, idet der ikke inden fristen i SSL § 34, stk. 2, var fremlagt nye oplysninger, der kunne begrunde en æn­dring. Kendelsen ved Landsskatteretten var afsagt med dissens, se SKM 2008 322 BR.

Se SKM2016.274.LSR; Den økonomiske udvikling på ejendomsmarkedet kunne ikke anses for at være en sådan særlig omstændighed, at der i 2014

kunne ske genoptagelse for årene 2010 og 2011 med henblik på at kunne foretage efterfølgende skattemæssige afskrivninger.SKM2016.433.BR: Sagen angik, om sagsøgeren opfyldte betingelserne for ordinær genoptagelse af sin skatteansættelse for indkomståret 2009 i medfør af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Da sagsøgeren ikke selvangav for det pågældende år, fastsatte SKAT skønsmæssigt overskuddet af sagsøgerens enkeltmandsvirksomhed til 400.000 kr. SKATs skøn var baseret på en negativ privatforbrugsberegning for indkomståret 2009 på 266.737 kr. Til støtte for genoptagelse gjorde sagsøgeren efterfølgende gældende, at virksomheden ikke havde et overskud på 400.000 kr., men kun på ca. halvdelen. Sagsøgeren støttede dette på en råbalance over virksomhedens overskud. Byretten fandt ikke, at råbalancen sandsynliggjorde, at der var grundlag for at genoptage skatteansættelsen for indkomståret 2009, da råbalancens enkelte poster var ganske udokumenterede. Skatteministeriet blev derfor frifundet, og domstolen gik ikke ind i “beløbs­skønnet”, men stadfæstede, at der ikke var opfyldt de almindelige genopta­gelsesbetingelser af den førte dokumentation.

SKM 2016 165 H (A stiftede i 2009 H1 ved indskud af aktiver i form af skibsanparter og dertil knyttet likviditet. Revisor fremsendte herefter selskabs­dokumenterne til SKAT med oplysning om, at der var sket omdannelse efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Revisor fremsendte samme dag personlig selvangivelse for A for 2008, hvori overskydende afskrivninger blev indtægtsført, hvilket er en forudsætning for beskatning efter tonnageskat­teloven. I juni 2010 fremsendte revisor selskabets selvangivelse for 2009 til SKAT. Selskabets skattepligtige indkomst blev imidlertid ikke opgjort efter tonnageskattelovens regler, men efter selskabsskattelovens regler. Da revisor opdagede dette i forbindelse med indgivelse af selvangivelsen for 2010, an­modede revisor om genoptagelse og omvalg. Sagen angik, omH1 havde krav på, at skatteansættelsen af selskabet for 2009 blev genoptaget, eller om sel­skabet kunne foretage omvalg af selvangivelsen med henblik på, at selskabet blev beskattet efter tonnageskattelovens regler i stedet for selskabsskattelovens regler. Højesteret udtalte: “Efter oplysningerne i sagen lægger Højesteret til grund, at A ved omdannelsen af virksomheden besluttede, at hans selskab skulle være omfattet af tonnageskattelovens regler. Valget af beskatning efter disse regler fremgår af selskabsdokumenterne sammenholdt med As person­lige selvangivelse for 2008 (med bilaget vedrørende de overskydende afskriv­ninger), som SKAT modtog i juni 2009. Det bemærkes herved, at beskatning efter tonnageskatteloven var en forudsætning for skattefri omdannelse af As virksomhed, jf. lovens § 5, stk. 3. Det må anses for utvivlsomt, at det fortsat var selskabets hensigt, at beskatningen af selskabet skulle ske efter tonnage­skattelovens regler, da selskabet indgav selvangivelsen for 2009. Efter det anførte finder Højesteret det godtgjort, at revisor begik en klar fejl, da han opgjorde selskabets skattepligtige indkomst i selvangivelsen for 2009 efter selskabsskattelovens regler i stedet for efter tonnageskattelovens regler. Re­visors fejl kan efter Højesterets opfattelse ikke anses for bindende for selska­bet, og sagen rejser derfor ikke spørgsmål om at ændre selskabets valg af beskatning, men om at berigtige den fejl, som revisor begik. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 30 om omvalg finder herefter ikke anvendelse. Med hensyn til spørgsmålet om genoptagelse efter lovens § 26, stk. 2, finder Højesteret efter det foran anførte, at SKATs ansættelse af H1s indkomst for 2009 hviler på forkerte oplysninger om selskabets valg af skatteordning, og at selskabet har krav på genoptagelse, således at fejlen kan blive berigtiget. Højesteret tager herefter selskabets påstand om genoptagelse af skatteansæt­telsen til følge. Da skattemyndighedens ansættelse af selskabets indkomst for 2009 derfor ifølge Højesteret hvilede på forkerte oplysninger, havde sel­skabet efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, krav på at få ansættelsen genoptaget med henblik på berigtigelse af fejlen. (Landsretten var nået til det modsatte resultat).

SKM 2020.57 VLD. Den skattepligtige havde i indkomståret 2010 afstået unoterede kapitalandele med tab. I juli 2014 selvangav han tabet til fradrag i indkomståret 2013, hvilket skatteforvaltningen ikke kunne godkende. Landsskatteretten gav imidlertid den skattepligtige medhold i, at han havde krav på fradrag med den begrundelse, at SFL § 26, stk. 4, ikke kunne afskære den skattepligtige fra at foretage fradrag for et fremførselsberettiget under-

skud, som skulle have været skatteansat i 2010. Landsretten tilsidesatte imidlertid Landsskatterettens afgørelse med den begrundelse, at tabet kun kunne fradrages ved indkomstopgørelsen for indkomståret 2010, og at fristen for ordinær genoptagelse af det indkomstår derfor var sprunget.

I SKM 2020 177 LSR fandt Landsskatteretten, at Skatteforvaltningens ansæt­telse af klagerens indkomst for et indkomstår hvilede på forkerte oplysninger, og at klageren derfor havde krav på genoptagelse, således at fejlen kunne blive berigtiget. Der var tale om en indtastningsfejl, der tidligere var begået af klagerens revisor.

I SKM 2019 255 B fandt byretten, at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at det indsatte beløb på 125.000 kr. var delvis tilbagebetaling af et lån. Retten lagde herved vægt på, at hverken sagsøgeren eller den hævdede låntager kunne give nogen plausibel forklaring på, hvorfor låntageren skulle låne pengene, og hvorfor lånet blev delvist tilbagebetalt allerede to dage efter ydelsen af lånet. Retten lagde endvidere vægt på, at forklaringen om lånet ikke var til­strækkeligt bestyrket af objektive kendsgerninger, herunder at der ikke var udarbejdet et lånedokument. Det kunne ikke føre til andet resultat, at der var fremlagt kontoudskrifter for sagsøgerens og den hævdede låntagers bankkonti, der indikerede en sammenhæng mellem på den ene side en overførsel fra sagsøgeren til den hævdede låntager og på den anden indsætning af de 125.000 kr. på sagsøgerens bankkonto, og at de omhandlede beløb var beskrevet som lån i posteringsteksterne i kontoudskriften for den hævdede låntagers bank­konto. På den baggrund fandt retten, at betingelserne for ordinær genoptagelse ikke var opfyldt.

Der findes ingen frister for, hvornår Skatteforvaltningen indholdsmæssigt senest skal tage stilling til en rettidigt ankommen anmodning om genoptagelse, eller for, hvornår der senest kan ske ansættelsesændring på baggrund af en eventuel genoptagelse. Se herved SKM 2015.241 BR, hvor genoptagelsesan­modning var indgivet rettidigt og kvitteret, men dog berostillet, og nye oplys­ninger indkommet efter genoptagelseanmodningen skulle medtages i behand­lingen.

[**(108)**](#bookmark110) Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 3, kan en skatteansættelse, der beror på en ændret bedømmelse afet afskrivningsgrundlag for et indkomstår, der ligger uden for den ordinære ansættelsesfrist, foretages eller ændres af myndighederne efter stk. 1, medmindre ansættelsen beror på et skøn. Bestem­melsen er en videreførelse af SSL § 35, stk. 1, nr. 2, vedrørende den del af bestemmelsen, der angik afskrivningsgrundlag. Bestemmelsen har sin bag­grund i Fristudvalgets anbefalinger, hvorved bestemmelsen blev flyttet fra de ekstraordinære tilfælde til de ordinære frister, idet bestemmelsen angår ansættelser, der skal foretages inden for fristen. Se Fristudvalgets betænkning 2003 nr. 1426 om frist og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet.

Bestemmelsen stiller krav om, at selve skatteansættelsen skal foretages inden for fristen (ordinær), hvilket er i overensstemmelse med hovedreglen i SFL § 26, stk. 1, men det særlige ved bestemmelsen er, at det accepteres, at den ansættelse, der foretages inden for ordinær frist, kan vedrøre et afskrivnings­grundlag, som skal reguleres og ligger uden for den ordinære frist. Hvis et afskrivningsgrundlag, der ligger uden for ordinær frist, er ansat forkert, kan det korrekte afskrivningsgrundlag hermed lægges til grund for skatteansæt­telsen, når blot ansættelsen foretages inden for den ordinære frist. Bestem­melsen omfatter f.eks. tilfælde, hvor det efterfølgende konstateres, at et af­skrivningsgrundlag for et indkomstår uden for den ordinære frist er opgjort forkert. Skatteforvaltningen har adgang til at lægge afskrivningsgrundlaget, som det ville have set ud, hvis der var foretaget ansættelsesændringer i tidli­gere år, til grund ved ansættelsen i de indkomstår, hvor ændringen kan ske inden for den ordinære frist. Skatteforvaltningen skal her foretage en vurdering af, hvilke skattemæssige virkninger, som ændringer i grundlaget for det tid­ligere år, har for de år, der kan forhøjes indenfor den ordinære frist.

Er et afskrivningsgrundlag ansat forkert, kan det korrekte afskrivningsgrund­lag, medmindre ansættelsen beror på et skøn, lægges til grund for skattean­sættelsen inden for den ordinære ansættelsesfrist.

Højesteret har anerkendt bestemmelsens anvendelse, hvor der blev foretaget en ansættelsesændring inden for fristen i SFL § 26, stk. 1 på baggrund af et

afskrivningsgrundlag, der lå uden for den ordinære frist, jf. SKM2006.612 HD.

Østre Landsret har truffet afgørelse om, at regulering af et afskrivningsgrund­lag skal ske på baggrund af de faktiske foretagne afskrivninger, uanset om disse svarer til de lovbestemte afskrivninger, jf. SKM2005.25 ØL.

I SKM 2013 494 VL fandt Vestre Landsret berettigelse til, at en borger i 2009 kunne ændre genvundne afskrivninger vedrørende indkomståret 2006 og i den forbindelse ændre det afskrivningsgrundlag, der havde været benyttet fra årene 1998 til 2005. Sagen omhandlede et vederlag til udbyderen af et anpartsprojekt. Byretten traf afgørelse om, at vederlaget ikke skulle indgå i afskrivningsgrundlaget og bemærkede, at dette spørgsmål ikke indeholdt elementer af skøn.

Ansættelsen skal angå "beregning", og bestemmelsen kan ikke anvendes, hvis ændringen af ansættelsen hviler på et skøn. Skønsbegrebet i SFL § 26, stk. 3, svarer til det, der fremgik af 1977-skattestyrelseslovens § 15, stk. 5, som i nogle tilfælde afskar skønsmæssige forhøjelser. Skøn skal forstås som et skøn over de faktiske forhold. Et faktisk skøn kan enten angå en ændret værdiansættelse, skønsmæssige fordelinger af værdier eller skøn over andre faktiske forehold. I samtlige nævnte tilfælde kan der ikke anvendes afskriv­ningsgrundlag uden for fristen til ændringer inden for fristen.

Spørgsmålet om et vederlag til udbyderen af et anpartsprojekt skulle indgå i afskrivningsgrundlaget, indeholdt ikke elementer af skøn, men derimod retsanvendelsesskøn, som ikke hindrer anvendelsen af bestemmelsen, jf. SKM2013.494.VLR.

Bestemmelsen giver hermed kun adgang til at anvende afskrivningsgrundlag uden for fristen, hvis den ansættelse der skal anvende disse afskrivningsgrund­lag foretages ud fra en beregning over afskrivningsgrundlaget inden for fristen. Omfattes en ændring af bestemmelsen, foretages der ingen ansættelsesændring af de indkomstår, der ligger uden for den ordinære frist, men alene en anden opgørelse af grundlaget for ansættelsesændringerne for de år, der kan ændres inden for ordinær frist. Hvis der klages over en ansættelse, der er foretaget med hjemmel i SFL § 26, stk. 3, skal klagen angå de indkomstår, der ligger inden for ordinær frist, hvor det får skattemæssigt effekt, og det er således ikke selve "grundlagskorrektionsåret" uden for fristen som skatteansættes og heller ikke det år, som kan påklages eller prøves. Prøvelsen af grundlagsju­steringen sker for de indkomstår det skulle have effekt eller har fået effekt.

[**(109)**](#bookmark114) Bestemmelsen i § 26, stk. 4, medfører, at skattemyndigheden har adgang til at lægge en ændret bedømmelse afet fremførselsberettiget underskud eller tab til grund afskæres, hvis underskuddet eller tabet er selvangivet for et indkomstår, der ligger uden for de ordinære frister, jf. sammenhængen til stk. 1. En ansættelse kan ikke foretages eller ændres efter SFL § 26, stk. 1, hvis ansættelsen beror på en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab, der er selvangivet i et indkomstår, som ligger uden for ordinær frist. Se SFL § 26, stk. 4, 1. pkt. Bestemmelsen blev i sin nuværende formulering indsat ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 og er en delvis videreførelse af SSL § 35, stk. 1, nr. 2. Bestemmelsen er ændret således, at der ikke længere er adgang til at lægge en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget un­derskud eller tab til grund, hvis underskuddet eller tabet er selvangivet for et indkomstår, der ligger uden for de ordinære frister.

Et tilfælde, hvor en afståelsessum for et aktiv ændres som følge af, at en be­tingelse i overdragelsesaftalen er indtrådt, omfattes ikke af bestemmelsen. Det vil være en ændring i grundlaget for ansættelsen, der i stedet omfattes af SFL § 27, stk. 1, nr. 1.

SFL § 26, stk. 4, 1. pkt., skal ses i sammenhæng med skattekontrollovens § 2, stk. 4. Efter denne bestemmelse har borgeren pligt til at selvangive bestemte tab og underskud. Bestemmelsen omfatter tab og underskud, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art allerede i de ind­komstår, hvor tabet eller underskuddet er opstået.

Det skal bemærkes, at reglerne om selvangivelse/oplysning af underskud er ændret fra indkomståret 2015 ved L 2014 528. Det betyder mere konkret, at kildeartsbestemte tab, dvs. selvangivelsens/oplysningssedlens felt 86-88, der skal oplyses fremføres løbende ved at regulere efterfølgende års opgørelse af avance eller tab. En eventuel tabssaldo vil være udtryk for en skatteansæt-

telse, således at korrektion af saldoen skal ske med respekt for fristreglerne i SFL § 26 og § 27.

For så vidt angår korrektion af engangsindberetning af historiske restunder­skud for årene 2002-2013 i underskudsregistret og ajourføring af underskud­sregistret fra og med indkomståret 2014, henvises til SKM 2017.664.SKAT. Bestemmelsen i SFL § 26, stk. 4, 1. pkt. betyder, at en ændret bedømmelse af et fremførselsberettiget underskud eller tab kun kan lægges til grund for skatteansættelsen, hvis ændringen varsles inden for fristerne i SFL § 26, stk.

1. Der skal derfor ske varsling senest den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det indkomstår, for hvilket underskuddet eller tabet er selvangivet, jf. SKM2017.555.LSR.

Underskud eller tab skal hermed lignes inden for den ordinære ansættelsesfrist for det indkomstår, for hvilket underskuddet eller tabet er selvangivet. Når der er selvangivet og den ordinære frist er udløbet, kan bedømmelsen af un­derskud og tab ikke ændres med virkning for skatteansættelsen, hverken i det år, hvor underskud/tab er selvangivet, eller i det år, hvor det anvendes. Uanset på hvilket tidspunkt underskuddet eller tabet selvangives, indebærer det, at Skatteforvaltningen foretager en ansættelse af underskuddet eller tabet, der herved kan påklages efter de sædvanlige regler herom

Bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse vedrørende opgørelserne efter selskabsskattelovens § 13, stk. 4-10-14, jf. § 26, stk. 4, 2. pkt. Retten til fradrag for hensættelser til de forsikrede og skat efter pensionsbeskatningslo­ven er begrænset for skades- og forsikringsselskaber. Selskaberne skal i den forbindelse foretage en opgørelse af udbytter og avancer, der ikke skal med­regnes til den skattepligtige indkomst, på en såkaldt finanskonto. Skadesfor­sikringsselskaber skal herudover føre en driftskonto over forsikringsvirksom­hedens underskud eller overskud. Disse konti behandles i relation til ansæt­telsesfristerne på samme måde som fremførselsberettigede underskud og tab. En skatteansættelse kan således alene foretages eller ændres på baggrund af en ændret bedømmelse afen finans- eller driftskonto, hvis ændringen varsles inden udløbet af fristen i SFL § 26, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket kontoen er selvangivet.

[**(110)**](#bookmark115) Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, udløber fristerne efter § 26, stk. 1 og 2, først i det 6. år efter indkomstårets udløb, i det omfang skattean­sættelsen vedrører en kontrolleret transaktion som nævnt i § 3 B i skattekon­trolloven, dvs. kontrollerede transaktioner.

For skattepligtige omfattet af kapitel 4 (om kontrollerede parter) i SKL eller TSL § 13 udløber de ordinære frister i SFL § 26, stk. 1 og stk. 2 for ansættelse og anmodning om genoptagelse vedrørende kontrollerede transaktioner først i det sjette år efter indkomstårets udløb. Sager om kontrollerede transaktioner for skattepligtige omfattet af SKL § 37 mv. eller TSL § 13 tonnageskatte­lovens § 13 kan beskrives som sager om fastsættelse af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem skattepligtige, der er indbyrdes afhængige.

For de omfattede skattepligtige indebærer det tillige, at den forlængede frist ligeledes gælder for genoptagelse efter anmodning for så vidt angår de kon­trollerede transaktioner.

Bestemmelsen gjaldt tidligere kun forlænget frist for grænseoverskridende transaktioner, og hvor primær-korrektion blev foretaget i Danmark, men ved vedtagelse af LF 120 ved L 2005 408 blev oplysningspligten i dagældende skattekontrollovens § 3 B (nu SKL kapitel 4) udvidet til også at omfatte in­denlandske kontrollerede transaktioner, hvor det af lovmotiverne fremgår om den forlængede frist således: *»Efter skattestyrelseslovens § 34, stk. 5, gælder der en forlænget frist for skattemyndighedernes (Told- og skattefor­valtningens) mulighed for at forhøje den skattepligtige indkomst for skatteplig­tige omfattet af skattekontrollovens § 3 B, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Fristen er 6 år mod normalt 4 år. Den foreslåede udvidelse af anvendelsesområdet for skattekontrollovens § 3 B betyder, at også inden­landske koncerninterne transaktioner bliver omfattet af bestemmelsen. Det vil sige, at skattepligtige og kontrollerede transaktioner, der ikke i dag er omfattet af bestemmelsen, bliver omfattet. Dette betyder samtidig, at reglen om en ansættelsesfrist på 6 år udvides tilsvarende. Efter den foreslåede overgangsregel har den forlængede ansættelsesfrist på 6 år virkning for de*

*indkomstår, hvor varslingsfristen ikke er udløbet på tidspunktet for lovens ikrafttræden. Overgangsreglen svarer til den overgangsregel, der blev gen­nemført ved indførelsen af reglen om den forlængede ansættelsesfrist, jf. §*

*3, stk. 4 i lov nr. 131 af 25. februar 1998.«*

Enhver ansættelsesændring af de kontrollerede transaktioner mellem kontrol­lerede parter omfattes af den forlængede ligningsfrist i SFL § 26, stk. 5.

Hensynet bag dette har siden lovfæstelsen af reglen været, at sådanne sager kræver typisk langvarig sagsbehandling og udveksling af oplysninger med udlandet eller iøvrigt har en national kompleksitet i kontrolforholdet og i den gensidige transaktion, dispostion mv.

Se Højesteretsdommene SKM 2012 92 HR og SKM 2012 221 HR. SKL ka­pitel 4 omfatter alle forbindelser og transaktioner mellem parterne, og at be­stemmelsen regulerer enhver ansættelsesændring i kontrolforholdet. SKM 2012 92 H: SKAT havde korrigeret en låneaftale mellem et dansk selskab og dets amerikanske holdingselskab. Deto selskaber havde aftalt, at vederlaget for låneaftalen skulle ske i form af kursgevinster. SKAT tilsidesatte dette, for så vidt angår lånets første 3½ måned, idet der først 3½ måned efter lånets ydelse blev indgået aftale om kursgevinster. SKAT foretog for perioden på de 3½ måned en rentefiksering i stedet for. SKAT's ændring af skatteansæt­telsen var foretaget i det 5. og 6. år efter de to indkomstår, som blev korrigeret ved skatteansættelsen. Landsskatteretten fandt, at ansættelsen var foretaget for sent, da der ikke var tale om »materielretlig« armslængdekorrektion - og at forholdet derfor ikke var omfattet af den udvidede frist. Landsskatterettens kendelse blev indbragt af Skatteministeren. Østre Landsret gav Skattemini­steriet medhold i, at forholdet var omfattet af den forlængede ligningsfrist. Højesteret stadfæstede landsrettens dom. Højesteret tiltrådte, at 6-års-fristen omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner. Ansættelsen var herefter sket rettidigt inden for den udvidede frist. Se også U 2012 1642 HD.

I SKM 2015. 396 VLR er det fastslået, at den forlængede ansættelsesfrist i SFL § 26, stk. 5 finder anvendelse i en situation, hvor et selskabs indkøb af vinduer var sket til anvendelse for hovedanpartshaveren – og dermed kontrol­leret transaction med gensidighed. Modsat vil der ikke ved»ensidig« selskabs­retlig disposition og beslutning ved ordinært udbytte kunne tales om forlæn­gede frister – da det falder helt uden for bestemmelsen. Ved ordinært udbytte er der ikke nogen gensidighed, eller nogen vilkår eller priselementer, der er påvirket af kontrollen – og dermed ingen intern transaktion at værdisætte anderledes.

I SKM 2014 490 STY uddyber Skattestyrelsen i Styresignal ved referatet af dommen SKM2014.29.BR og gør opmærksom på, at dommen ikke kan anses for at være i overensstemmelse med SFL § 26, stk. 5, og forarbejderne hertil eller med SKM2012.92.HR og SKM2012.221.HR.

Højesteret har fortolket rækkevidden af den udvidede frist for majoritetsak­tionær og dennes selskab, jf. SKM 2012 221 H. SKAT havde fundet, at en fysisk skatteyder og ikke et af ham ejet selskab var rette indkomstmodtager af et honorar fra et andet selskab ejet af den fysiske hovedaktionær. Østre Landsret havde i en kendelse (SKM 2011 236 ØLR) bl.a. fastslået, at SKAT's korrektion med hensyn til rette indkomstmodtager var omfattet af den forlæn­gede ansættelsesfrist. Skatteyderen havde fået tilladelse til at indbringe dette spørgsmål for Højesteret. Højesteret fandt, at ansættelsen var omfattet af den særlige og udvidede 6-års-frist. Højesteret henviste til SKM 2012 92 HR, hvor Højesteret havde udtalt, at 6 års fristen i overensstemmelse med ordlyden omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældendes skattepligti­ges kontrollerede transaktioner og videre, at der ved kontrollerede transaktio­ner forstås handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem de pågæl­dende interesseforbundne selskaber mv. fulgte, at bestemmelsen omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kon­trollerede transaktioner, og at den nævnte ændring af skatteyderens skattean­sættelse derfor var omfattet af den særlige 6-års-frist.

Der er med den udvidede frist en direkte sammenhæng til, om transaktionen eller handelsdispositionen, der påkendes, er en kontrolleret transaktion om­fattet af ligningslovens § 2, uanset om der er tale om indenlandske eller grænseoverskridende forhold, når blot majoritetskravet er opfyldt, og der er

tale om en gensidighed i dispositionenen eller dennes vilkår, der udspringer af kontrollen. Højesteret har i præmisserne i SKM 2012 92 HD udtalt » at bestemmelsen i ligningslovens § 2 , stk. 1, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for så vidt angår kontrollerede transaktioner skal anvendes priser og vilkår, der er i overensstemmelse med »armslængdeprin­cippet«, ifølge bestemmelsens forarbejder omfatter alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter, f.eks. levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv. Efter bestemmelsen kan skattemyndighederne foretage korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter, når en transaktion ikke er i overensstem­melse med, hvad der ville være opnåeligt mellem uafhængige parter. Korrek­tionsadgangen omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af rele­vans for beskatningen, herunder også f.eks. forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen. En aftale om lån på nulkupon-vilkår indgået mellem interesseforbundne parter med tilbagevir­kende kraft vil således kunne korrigeres af skattemyndighederne med hjemmel i ligningslovens § 2 , stk. 1\_«.

Se **Jan Pedersen** i R&R 2012 10SM, og samme i TfS 2005 959 samt skatte­ministerens svar gengivet i TfS 2006 172 MIN. Fra **Jan Pedersens** artikel skal fremhæves, at professorens opfattelse er, at lovændringen utilsigtet har haft en meget betydningsfuld og måske ikke helt velovervejet refleksvirkning, idet ansættelsesfristen for samtlige koncern- og hovedaktionærdispositioner m.v. er forlænget til det 6. år, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Herefter er dispositioner mellem en majoritetsaktionær omfattet af ligningslovens § 2 og hans selskab - også sædvanlige overdragelser af aktiver, selskabsstiftel- ser, lejeaftaler og lønaftaler m.v. - uden videre lovmotiv blevet undergivet ennu 6-årig forældelsesfrist, uden at der kan fremføres nogen særlig begrun­delse herfor set i forhold til andre situationer for andre skatteydere, som er omfattet af den almindelige 3-års-frist i § 26, stk. 1. **Jan Pedersen** havde ud fra sit oprindelige regeltilblivelses-perspektiv ret i sin kritik. Højesteretsprak­sis har udfyldt bestemmelsen ad fortolkningen - og Højesteret er gået meget langt i at konstatere, at såfremt der er "kontrol-miljø", og der med føje kan tales om "en gensidig og kontrolleret transaktion eller handelsmæssig dispo­sition", herunder maskeret udlodning - så vil det være den udvidede frist, der gælder, jf. SKM 2014.504 HD (bil som personalegode for majoritetsaktionær), og jf. SKM 2012.221 HD (rette indkomstmodtager ad honorar for majori­tetsaktionær), og jf. SKM 2012.92 HD (korrektion af låneaftales rentevilkår). Se også SKM 2015.396 VLR (maskeret udbyttesituation), hvor Landsretten fandt, at private byggeudgifter på ejendom reelt set måtte være udtryk for en kontrolleret transaktion, også selvom selskabet formelt set havde indgået af­talen med byggefirmaet.

Justeringer i sådanne forhold efter ligningslovens § 2 som baggrundshjemmel på det materielle grundlag kræver en primær regulering, som trækker både en korresponderende regulering og en sekundær justering grundet de ”mani- pulerede priser” eller på vilkårene i de gensidige transaktioner, og se herved Advokat Svend Erik Holm i artikel i RR 2009 SM 80 med følgende kommen­tar: *”Efter en naturlig sproglig forståelse må de i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, omhandlede kontrollerede transaktioner være sammenfaldende med de i skattekontrollovens § 3 B og den dermed korresponderende materi­elle korrektionshjemmel i ligningslovens § 2 omhandlede kontrollerede transaktioner, således at den forlængede ansættelsesfrist kun kan finde an­vendelse i situationer, hvor der med hjemmel i ligningslovens § 2 gribes ind overfor kontrollerede transaktioner, som ikke er på armslængdevilkår.”* Svend Erik Holm skriver videre, som konklusion i artiklen *"Denne koordina­tion af kontrolbestemmelse og materiel korrektionshjemmel er det grundlag, hvorpå anvendelsesområdet for bestemmelsen om forlænget ansættelsesfrist i TP-sager skal fastlægges, da de af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, omhandlede kontrollerede transaktioner naturligt må forstås som lige netop de kontrollerede transaktioner, der medfører pligt til at afgive de i skattekon­trollovens § 3 B, stk. 1, nævnte oplysninger, og som skattemyndighederne kan gribe korrigerende ind over for med hjemmel i ligningslovens § 2, hvis der ikke handles på armslængde vilkår."*

Ordinære udbyttesituationer eller ekstraordinære udbytter, dvs. deklarerede selskabsretlige udbytter, som jo ikke udspringer af nogen gensidighed er ikke omfattet af den udvidede frist i SFL § 26, stk. 5, men derimod af ordinærfri­sten i SFL § 26, stk. 1. Deklarerede udbytter er ikke en kontrolleret transaktion og rummer ingen handelsmæssige vilkår eller vilkår, der kan skævvrides eller iøvrigt vurderes/måles efter Arms Lenght´s reglen i ligningslovens § 2. De­klarerede udbytter beror på en ordinær og ensidig selskabsretlig beslutning - se også ovenfor.

Den udvidede frist kræver derfor sin sammenhæng til ligningslovens § 2 og tidligere skattekontrollovens § 3 B nu 2019-Skattekontrollovens kapitel 4 (transfer pricing regelsættet), dvs. at der skal være tale om regulering eller en vilkårsændring som følge af kontrolforholdet, dvs. både et kontrolmiljø og en kontrolleret indflydelse i en»kontrolleret transaktion«, og det er således ikke nok blot at henvise til, at parterne opfylder kontrolreglen.

I SKM 2021.721 ØLD "aftale om fælles bestemmende indflydelse". Ved tidligere byrettens dom (3 dommere) var det tiltrådt, at A for indkomstårene 2008-2012 skulle beskattes af rådigheden over en helårsbolig, der var udlejet til hans forældre af et selskab, som han ejede i lige andele med sin bror (50/50). For så vidt angik indkomstårene 2008 og 2009 var forhøjelsen varslet ifølge den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og byretten tiltrådte, at betingelserne herfor var opfyldt, herunder at der mellem brødrene var indgået en aftale om fælles bestemmende indflydelse over selskabet, jf. SKL § 3 B, stk. 2. For landsretten angik sagen kun spørgsmålet om, hvorvidt ændringerne af ansættelsen for indkomstårene 2008 og 2009 var varslet rettidigt, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Appellantens indsigelse var, at han ikke havde bestemmende indflydelse over selskabet, fordi der ikke var indgået en aftale mellem ham og broren om ud­øvelse af fælles bestemmende indflydelse. Landsretten fandt efter en samlet vurdering af aftalegrundlaget, at aftalegrundlaget er udtryk for en aftale mellem de to anpartshavere om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Landsretten lagde vægt på en række momenter, herunder at anpartshaverove­renskomsten i vidt omfang tillagde anpartshaverne vetoret. På den baggrund stadfæstede landsretten byrettens dom om frifindelse af Skatteministeriet.

I dommen SKM 2021.713 ØLD (anket til Højesteret) var koncern - og kon­trolforholdet opfyldt, men SFL § 26, stk. 5 kunne alligevel ikke finde anven­delse, da forholdet ikke kunne siges at vedrøre en ændret værdiansættelse af en intern transaktion mellem moder- og datterselskab. Genbeskatning af un­derskud som følge af et sambeskattet datterselskabs likvidation var ifølge retten ikke en "kontrolleret transaktion". EU-Domstolens dom i sag C-48/13, Nordea Bank Danmark, der underkendte ligningslovens § 33 D, stk. 5 (da­gældende), havde heller ikke i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7’s forstand indebåret en underkendelse af lovens § 33 E, stk. 3, som havde fundet anvendelse på den omhandlede skatteansættelse. Der forelå heller ikke andre særlige omstændigheder, som kunne begrunde ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27, stk. 1. Landsretten udtalte i præmisserne som følger: *"Parterne er enige om, at genoptagelsesfristen i § 26, stk. 5, men ikke i § 26, stk. 2, er overholdt, og at H1 A/S og datterselskabet G1 var omfattet af den dagældende skattekontrollovs § 3 B. Spørgsmålet for landsretten er derfor, om genbeskatningen af H1 A/S i forbindelse med likvidationen af dattersel­skabet G1 kan betegnes som en "kontrolleret transaktion" som omhandlet i § 26, stk. 5. Ved vurderingen heraf lægges det til grund, at genbeskatningen af H1 A/S var begrundet i, at H1 A/S i den skattepligtige indkomst havde modregnet tidligere års underskud i datterselskabet, og at disse underskud som følge af sambeskatningsreglerne kom til beskatning ved likvidationen, fordi der inden for fem år før likvidationen tillige var modtaget et skattefrit udbytte fra datterselskabet, som oversteg genbeskatningssaldoen i anledning af de fratrukne underskud. Anmodningen om genoptagelse af denne genbe­skatning vedrører ikke en ændret værdiansættelse af en intern transaktion mellem moder- og datterselskab, men derimod beskatning af tidligere fradragsberettigede underskud som følge af tidligere selskabsretlige disposi­tioner, hvis skattemæssige værdi ikke søges ændret. Landsretten finder, at der under disse omstændigheder ikke er tale om beskatning som følge af "kontrollerede transaktioner", hvorfor H1 A/S ikke har krav på ordinær*

*genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009 i medfør af skatte­forvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. stk. 2."*

Skattestyrelsen beskriver i Juridisk Vejledning 2022 afsnit A.A.8.2.1.5 også praksis til reglen.

Den forlængede ansættelsesfrist i SFL § 26, stk. 5, er anvendelig, hvis en hovedanpartshaver og direktør vederlagsfrit har fået bil stillet til rådighed af det selskab, hvori han er hovedanpartshaver. Det er uden betydning, at bilen er stillet til rådighed i klagers egenskab af direktør for selskabet, jf. dommene SKM 2014.504.HR, SKM 2013.889.ØLR og SKM 2016.471.LSR.

SKM 2019 248 Ø, hvor skatteyderens indkomst for indkomstårene 2006­2010 af skattemyndighederne var blevet forhøjet med værdien af fri bolig efter LL § 16, stk. 3. Boligen blev stillet til rådighed af hendes helejede sel­skab, hvori hun var direktør. For landsretten var der enighed om, at ansættel­sesfristen for indkomståret 2006 var overskredet. Landsretten nåede frem til, at den forlængede ligningsfrist for kontrollerede transaktioner, jf. SFL § 26, stk. 5, fandt anvendelse, uanset at der var bopælspligt på ejendommen. For­højelsen var dermed rettidig for indkomstårene 2007-2010. Landsretten vurderede på baggrund af en skønserklæring, at markedslejen for boligen var 124.500 kr. pr. år, hvilket var lavere end det af myndigheden ansatte. Skat­teyderens skattepligtige indkomst blev nedsat i henhold til skønserklæringen. I SKM 2015.252 BR blev udlejning af selskabs ejendom til hovedaktionærs samlevers veninde anset omfattet af kontrolbegrebet efter skattekontrollovens regler og dermed af udvidet frist i SFL § 26, stk. 5.

SKM 2012.221 HD Skattemyndigheden havde fundet, aten fysisk skatteyder og ikke et af ham ejet selskab var rette indkomstmodtager af et honorar fra et andet selskab ejet af den fysiske hovedaktionær. Skattemyndighederne ændrede i 2008 As skatteansættelse for året 2002, således at han blev anset for rette indkomsthaver af et honorar betalt af H1.2 ApS til H1.1x A/S for konsulentydelser, som A personligt havde udført. H1.2 ApS og H1.1x A/S var begge 100 % ejet afH1 ApS, som A var eneejer af. Østre Landsret havde i en kendelse (SKM 2011.236.ØLR) bl.a. fastslået, at skattemyndighedens korrektion med hensyn til rette indkomstmodtager var omfattet af den forlæn­gede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Skatteyderen havde fået tilladelse til at indbringe dette spørgsmål af sagen for Højesteret. For Højesteret angår sagen, om den ændring, som skattemyndighederne har foretaget, er af en art, som er omfattet af den særlige 6 års-frist i den dagæl­dende skattestyrelseslovs § 34, stk. 4 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5). Det følger af Højesterets dom af 2. februar 2012, at bestemmelsen omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kon­trollerede transaktioner, og at den nævnte ændring af As skatteansættelse derfor er omfattet af den særlige 6 års frist. Højesteret fandt, at ansættelsen var omfattet af den særlige 6 års frist i den dagældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 4 (nu skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5). Højesteret henviste således til SKM 2012.92.HR, hvoraf fulgte, at bestemmelsen omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner.

Praksis har kvalificeret følgende dispositioner som økonomiske transaktioner omfattet af kontrollerede transaktioner, der kan rummes i den udvidet lig­ningsfrist i skatteforvaltningsloven § 26 stk. 5:

• Kapitalforhøjelse med apportindskud og gensidighed ved modydelse i form af aktier, jf. SKM 2018.91Ø.

• Kapitalnedsættelse og gensidighed ved annullation af aktier, jf. LSR kendelse med j.nr. 17-0989862;

• Korrektion mellem dansk datterselskab og dets US-holdingselskab ad obligation og vilkåraftale om "kursgevinster", jf. SKM 2012.92 H;

• Fri bil som modydelse i kontrolleret transaktion mellem den ansatte og selskabet, jf. SKM 2014.504 H;

• Rette indkomstmodtager, jf. SKM 2012.221 H.

Se lidt specielt sagen hvor en kommune var en juridisk person og forholdet (overdragelse af virksomhed) var omfattet af SKLs regler, og derfor omfattet af SFL § 26, stk. 5, jf. SKM2018.91.ØLR (dommen er anket), man kan jo fremhæve imod synspunktet, at kommunen slet ikke var omfattet af skat­tepligtsbestemmelserne i selskabsskatteloven, men jo fritaget efter SEL § 3.

[**(111)**](#bookmark118) Hvis borgerens indkomstår således ikke er sammenfaldende med kalen­deråret, regnes fristerne fra udløbet af det år, som indkomståret træder i stedet for.

Et bagudforskudt indkomstår er rykket, så det begynder før det kalenderår, det træder i stedet for. Et bagudforskudt indkomstår kan tidligst begynde den 1. marts i kalenderåret før det kalenderår, som det bagudforskudte indkomstår træder i stedet for.

Et fremadforskudt indkomstår er rykket, så det først begynder inde i det ka­lenderår, det træder i stedet for. Et fremadforskudt indkomstår kan senest begynde den 1. februar i det kalenderår, som det fremadforskudte indkomstår træder i stedet for.

Hvor det i lovgivningen anføres, at regler skal have virkning for eller fra og med et givet indkomstår, skal reglerne anvendes for den skattepligtige med forskudt regnskabsår for den regnskabsperiode, der træder i stedet for det pågældende kalenderår.

[**(112)**](#bookmark120) Bestemmelsen svarer helt til den tidligere skattestyrelseslovs § 34, stk.

7, som blev indsat med L 2004 467. Indholdet af bestemmelsen er, at hvis en skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 eller 2, vedrører opgørelsen af en balancepost kan der alene foretages en primoopgørelse eller ændres heri, såfremt der i skatteansættelsen for det forudgående indkomstår sker en tilsvarende korrektion i ultimoopgørelsen.

Ved opgørelse af en balancepost, skal værdien ultimo et indkomstår indtægts­føres primo det følgende indkomstår. Ved opgørelse efter lagerprincippet er det forskellen mellem værdien ultimo og primo, som skal beskattes. Ved opgørelse efter lagerprincippet er der således ikke behov for at anvende værdien ultimo det foregående indkomstår, når man genoptager skatteansæt­telsen for et indkomstår, fordi man ved lagerprincippet opgør avance/tab in­denfor indkomståret, mens man ved realisationsprincippet opgør avance/tab for hele ejerperioden, der kan strække sig over flere indkomstår.

Hensigten med SFL § 26, stk. 7, er at opfange de situationer, hvor værdien ultimo et indkomstår skal anvendes som værdi primo det næste indkomstår. Konsekvensen af reglen er, at hvis en ansættelse inden udløbet af den ordi­nære frist vedrører opgørelsen af en balancepost, er det en betingelse for at kunne foretage eller ændre en primoregulering i det pågældende indkomstår, at der i det forudgående indkomstår kan gennemføres en tilsvarende ultimo- regulering. Dvs. at den ordinære ansættelsesfrist ikke må være udløbet ved­rørende det forudgående indkomstår, hvor den tilsvarende ultimoregulering skal foretages. Herved opnås, at kontinuiteten opretholdes mellem primopo­sten i det år, der ligger inden for den ordinære ansættelsesfrist og ultimoposten i det år, der ligger uden for fristen, således at dobbelt fradrag, henholdsvis dobbelt beskatning, undgås.

Balanceposter er f.eks. varelagre, igangværende arbejder eller hensættelser. Reglen indebærer, at hvis fristreglerne afskærer ændring af skatteansættelsen i samtlige år, hvor opgørelsen af balanceposten ikke er foretaget korrekt, kan der alene foretages ultimoregulering i det sidste indkomstår, der ligger inden for ansættelses- og forældelsesfristerne. Herved opretholdes kontinuiteten mellem primoposten i det år, der ligger inden for ansættelsesfristen og ul- timoposten i det år, der ligger uden for fristen, hvorved dobbelt fradrag, henholdsvis dobbelt beskatning afskæres.

En balancepost i ansættelsen kan f.eks. være varelager, igangværende arbejde eller hensættelse.

Periodiserede omkostninger til telefontilskud blev af SKAT ændret til fradrag i de år, hvor udgiften var afholdt. Da der ikke var tale om regulering af balan­ceposter, kunne SSL § 34, stk. 7 (svarende til SFL § 26, stk. 7) om primo/ul- timoregulering ikke finde anvendelse. Se SKM2006.95.LSR. Ændringer i de relevante år kunne i stedet ske som konsekvensændringer i SFL § 27, stk. 1, nr. 2.

Det fremgår af Skatteministeriets kommentar til høringssvar til lov nr. 467 af 9. juni 2004, at når udtrykket "balancepost" er anvendt i forslaget skyldes det, at det er samspillet mellem posteringerne i driftsregnskabet og frist- og forældelsesreglerne, som skaber primo-/ultimo-problemet. Dette beskrives mest enkelt og dækkende ved udtrykket, at skatteansættelsen "vedrører opgø­relsen af en balancepost".

Bemærk, at "nabo-reglen" i SFL § 27, stk. 1, nr. 2, desuden ikke finder an­vendelse vedrørende lagerbeskattede værdipapirer, da en ændring af skatte­ansættelsen for et indkomstår ikke er en direkte følge af en ændring for et andet indkomstår, jf. SKM2014.860.LSR, SKM2017.372.LSR og SKM2017.373.LSR.

*L 2017 683 (præciseringsloven)*

SFL § 26, stk. 7 og SFL § 27, stk. 4 blev ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 ændret således, at lagerbeskattede aktiver efter KGL og ABL fra og med indkomst­året 2017 er omfattet af SFL § 26, stk. 7 og SFL § 27, stk. 4.

I SKM 2018 639 bekræftede Skatterådet, at primoværdien for de omhandlede værdipapirer i indkomståret 2017 i medfør af SFL § 26, stk. 7, samt lov om ændring af boafgiftsloven og andre love, kunne fastsættes som den skatte­mæssige anskaffelsessum tillagt de gevinster, som Skatteforvaltningen havde forhøjet skatteansættelserne for tidligere år med og tillagt gevinst og tab, selvangivet i 2014-2016, jf. dog indstilling og begrundelse. Skatterådet fastslog, at der kun kunne medregnes de værdipapirer, som spørgeren stadig var i besiddelse af primo 2017. Skatterådet fastslog, at tab på renteswapaftale, der var opstået i indkomstårene 2008 og 2009 og som ikke tidligere var fra­trukket, kunne fradrages ved skatteansættelsen for indkomståret 2017, jf. L 2017 683, og der verserede et forløb på "nægtelse af genoptagelse" for de gamle år - hvilket er beskrevet i sagsfremstillingen i SKM 2018.17 SR. Det fremgår også afsluttende af SKM 2018.17, at tidligere praksis - dvs. SKM2014.860.LSR, SKM2015.124.LSR, SKM2016.562.LSR, SKM2017.372.LSR og SKM2017.373.LSR - hvor Landsskatteretten i nævnte kendelser har fastslået, at balancepostreglen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, ikke var gældende for værdipapirer og/eller finansielle kontrakter - nu alle vedrører tiden før L 2017 683.

Ved lovændringen i 2017 fik man således blødt bestemmelsen op igen - og bragt i overensstemmelse med de oprindelige hensigter, jf. L 2017 683 (lov­forslag 2017 183). Denne ændringslov med sin § 6 til ændring af SFL §§ 26 og 27 blev vedtaget af Folketinget. I § 26, stk. 7, indsattes som 2. og 3. pkt.:*»Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt realisationsprincippet og en anden opgørelsesme­tode skulle have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaf­felsessum og værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2. Har den skattepligtige anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, og skulle realisationsprincippet have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdipa­pirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen.«*

Virkningen efter ikrafttrædelsesreglen til ændringsloven L 2017 683 blev følgende:*"§ 9: Stk. 7. § 6, nr. 2-5, har virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017 eller senere indkomstår. Stk. 8. SFL § 26, stk. 7, 2. og 3. pkt., og § 27, stk. 4, 2. og 3. pkt., som indsat ved denne lovs § 6, nr. 3 og 5, finder tillige anvendelse for indkomståret 2017, selv om det tidligste indkomst­år inden for fristen efter SFL § 26 eller § 27 ikke er indkomståret 2017, men et tidligere indkomstår. Stk. 9. Den skattepligtige kan i forbindelse med selvangivelsen for 2017 fastsætte værdien for værdipapirer m.v. efter SFL § 26, stk. 7, 2. og 3. pkt., og SFL § 27, stk. 4, 2. og 3. pkt., som indsat ved denne lovs § 6, nr. 3 og 5. Det er en betingelse, at SKAT (nu Skatteforvaltnin­gen) har foretaget eller den skattepligtige har anmodet om en ændret ansæt­telse vedrørende værdipapiret m.v. for indkomstår forud for 2017."*

Ved L 2018 1130 kom en ny præcisering i tilknytning til den særlige "balan- cepostregel" og reguleringen for "lagerprincip-forhold", hvor der i 2017 blev sikret genoptagelse ad opgørelser af lageropgjorte gevinster og tab på aktier, fordringer, finansielle kontrakter, investeringsbeviser, gæld m.v., idet man nu indsatte en regel vedrørende lagerbeskattede ejendomme. Med disse sær­lige fristregler sikres det, at genoptagelse ikke fører til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag mv. Med virkning fra 2018-07-01 er ved L 2018 1130 med sammenhæng til selskabsskattelovens § 13 J indsat en regel for regulering

for lagerbeskattet ejendom, hvor der har været anvendt "realisationsbeskat­ning". Dvs. hvis der løbende ikke er blevet oplyst om gevinst og tab på den lagerbeskattede ejendom, da var det efter de hidtil gældende regler ikke en­tydigt, hvilken værdi der skal anvendes primo indkomståret i det tidligste indkomstår, som kunne genoptages.

I bemærkningerne til L 2004 467 er nævnt et forløb, hvor en balancepost er opgjort ukorrekt fra og med indkomståret 2000. Her vil Skatteforvaltningen som udgangspunkt være afskåret fra at afsende varsel om ændring af skatte­ansættelsen efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, dvs. efter 2004­05-01. Hvis balancepostfejlen først opdages i foråret 2005 og inden 1. maj, vil alene indkomstårene 2001 og følgende kunne korrigeres. I en sådan situa­tion vil reglen i SFL § 26, stk. 7, betyde, at balanceposten alene kan ændres i ultimoopgørelsen i året 2001. Primoopgørelsen i året 2001 kan derimod ikke ændres, da ultimoopgørelsen i det forudgående indkomstår, dvs. året 2000, ikke kan ændres tilsvarende.

Hvis gevinst eller tab ikke er medregnet i anskaffelsesåret og andre ældre indkomstår heller ikke kan genoptages grundet fristreglerne, skal der i det første indkomstår, som kan genoptages, efter Told- og Skatteforvaltningens opfattelse ske beskatning af forskellen mellem værdien ultimo og primo indkomståret. Indgangsværdien er således værdien primo det tidligste ind­komstår, som kan genoptages.

[**(113)**](#bookmark121) Ved L 2007 343 blev real 3-års-fristen forlænget til real-5-års-frist med udløb i det 6. år - dækkende situationer omfattet af de objektiverede regler for omstrukturering, aktieombytninger, spaltninger, tilførsler som foretages uden indhentelse af tilladelse. Som følge af lempelserne i de objektive regler for omstruktureringer (dvs. omstruktureringer uden tilladelse) ved L 2009 525 (lovforslag 202), så er bestemmelsens anvendelsesområde kun tilknyttet dette.

Det fremgår ved de direkte lovhenvisninger, at udvidelsen kun gælder for de skattepligtige, der er omfattet af ABL § 36, stk. 6, 2. pkt., eller FUL § 15 a, stk. 1, 5. pkt., eller § 15 c, stk. 1, 5. pkt., for så vidt angår overdragelse af aktier, aktiver og passiver som led i en aktieombytning, spaltning eller tilførsel af aktiver. Den udvidede ansættelsesfrist gælder derfor kun i relation til de særlige regler om begrænsninger i adgangen til at udlodde skattefrit i 3 år efter omstruktureringen, og dermed de objektive omstruktureringer. dvs uden tilladelse. De nævnte værnsregler om udbyttebegrænsning i de objektive omstruktureringsregler er afløst af et krav om, at vederlagsaktierne i en række tilfælde ikke afstås inden 3 år efter omstruktureringen (holdingkravet). Som en lovteknisk konsekvens heraf er den udvidede ansættelsesfrist korri­geret til alene at skulle gælde for disse tilfælde, hvor der foretages omstruk­turering efter de »objektive regler«. Det indebærer, at beskatningen i forbin­delse med omstruktureringen kan ændres indtil den 1. maj i det 6. år efter udløbet af det indkomstår, hvor omstruktureringen er gennemført. Det gælder altså kun i de tilfælde, hvor »3 års-betingelsen« ikke er opfyldt.

I relation til andre betingelser eller andre ansættelsesændringer gælder den almindelige ansættelsesfrist i lovens § 26, stk. 1, eller dog eventuelt § 26, stk. 5, hvis der skla reguleres forhold som er udløst af kontrolforholdet. Derfor gælder den helt almindelige 3-års-frist de omstruktureringer i SFL § 26, stk. 1, som foretages efter »tilladelsesordningen«.

[**(114)**](#bookmark127) Fristreglerne i skatteforvaltningsloven omfatter ikke gaveafgiftsområdet, for hvilket der gælder særlige frister i boafgiftsloven. Anmeldelse af en af­giftspligtig gave skal ske til gavegiverens told- og skatteforvaltning senest den 1. maj i det efterfølgende år. Gaveanmeldelsen skal bl.a. indeholde par­ternes angivelse af gavens værdi. Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager.

Frist for Skattestyrelsens ændringer af værdiansættelser følger derfor ikke skatteforvaltningsloven, meni stedet reguleres det af lex specialis i boafgifts­lovens § 27. Skattestyrelsens ændring skal ske inden 6 måneder efter anmel­delsens modtagelse. Fristen begynder dog først at løbe fra det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. Har Skattestyrelsen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra Skattestyrelsen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplys-

ningerne modtages. Parterne skal have lejlighed til at ytre sig skriftligt eller mundtligt inden ændringen. Se herved BAL § 27, stk. 2. Fristen efter BAL § 27, stk. 2, blev ved L 2012 1354 ændret fra 3 til 6 måneder.

Se SKM 2001.380.LSR, hvor en kendelse om ændring af værdiansættelsen af en gaveafgiftspligtig gave afsagt mere end tre måneder efter at gaveanmel­delsen var modtaget blev anset for ugyldig.

[**(115)**](#bookmark128) Historisk set er SFL § 27 en videreførelse af tidligere skattestyrelseslovens (SSL) § 35. Baggrunden for SSL § 35 er vedtagelsen først med L 1999 381 (LF 192) og senere udvidet ved L 2003 410 (LF 175), jf. også Fristudvalgets bet 2003 1426. Reguleringen af fristgennembrud for ansættelser vedrørende indkomstskatter og vedrørende moms og afgifter er i høj grad parallel, og det er karakteristisk, at samtlige fristgennembrudsregler for moms og afgifter findes i en stort set identisk udgave vedrørende indkomstansættelser, mens der for området for indkomstskatter dog findes fire ekstra fristgennembruds­grunde, som ikke gælder moms og afgifter. Se om moms og afgifter og fri­sterne dertil SFL §§ 31 (ordinær) og 32 (ekstraordinær).

Efter § 27 kan en skatteansættelse af indkomst eller ansættelse af ejendoms­værdiskat uanset fristerne i § 26 foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter Told- og skatteforvaltningens bestemmelse i en række nærmere angivne tilfælde. De opregnede tilfælde udgør undtagelser til hovedreglen om de almindelige og ordinære ansættelsesfrister i § 26, og ansættelsesændringer og genoptagelser i tilfælde omfattet af bestemmelsen benævnes som »ekstraordinær ansættelse«. Disse fristgennembrud eller fristforlængelser vedrører som udgangspunkt såvel nedsættelser som forhø­jelser, og dermed også genoptagelsesanmodninger fra den skattepligtige. Overordnet er fristforlængelser centreret omkring tilfælde, hvor den skatteplig­tige enten uforskyldt er blevet skatteansat for højt eller hvor Told- og skatte­forvaltningen er uden skyld i for lav skatteansættelse. Afgørelsen om frist­gennembrud træffes som ledi den almindelige ligning, og en afgørelse herom kan påklages administrativt på samme måde som en klage over skatteansæt­telsen efter klagereglerne i SFL kap. 14-16. Det er en betingelse for både ordinær og ekstraordinær genoptagelse, at anmodningen indeholder oplys­ninger af faktisk eller retlig karakter, der kan sandsynliggøre, at en genopta­gelse vil medføre en ændret ansættelse, jf. SKM 2015 433 BR. Lex specialis­regler findes, og så anvendes § 27 ikke i disse situationer, f.eks. foretagelse eller ændring af ejendomsvurderinger, foretagelse eller ændring af moms- og afgiftsansættelser, gaveafgift, ændringer på motorområdet, ændring af toldafgørelser og krav på lempelse af skat afledet af gensidige aftaler om løsning af dobbeltbeskatning. Se OECD's Modeloverenskomst artikel 25, nr. 2, sidste punktum, hvorefter en sådan aftale skal gennemføres uanset enhver national tidsfrist.

Bestemmelsen i SFL § 27 er udtømmende, og det er derfor en betingelse for ansættelse/genoptagelse i henhold til SFL § 27, at en af de opregnede betin­gelser i SFL § 27, stk. 1, nr. 1-8, er opfyldt. Som en yderligere tidsmæssig betingelse for anvendelse af fristgennembrudsgrunde i SFL § 27, stk. 1, gælder, at reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 ("lille-frist"), dvs. 6 måneders reglen, også overholdes, jf. fx. SKM 2017 97 VLR. Endvidere må det afledte krav heller ikke være forældet efter 10 års fristen, jf. SFL § 34 a, stk. 4. Vedrørende samtlige fristgennembrudsgrunde i SFL § 27, stk. 1, gælder endvidere, at hvis der er grundlag for ekstraordinær genoptagelse, kan ansæt­telsen kun ændres angående det spørgsmål, der har været årsag til genopta­gelsen. Den ekstraordinære genoptagelse åbner ikke mulighed for andre æn­dringer i ansættelsen, medmindre de også kan begrundes i de ekstraordinære fristregler. Vedrører ansættelsen en balancepost, er det derudover en beting­else, at SFL § 27, stk. 4, er opfyldt.

Bestemmelsen er senest ændret ved L 2023 679 som følge af den nye ejen­domsskattelov, jf. L 2023 678, der indebærer, at det fra og med 2024 er Skatteforvaltningen, der ansætter og opkræver hhv. grundskyld og dæknings­afgift. Det anførte betyder, at Skatteforvaltningens ansættelse af grundskyld og dækningsafgift er omfattet af adgangen til ordinær og ekstraordinær gen­optagelse i §§ 26 og 27.

[**(116)**](#bookmark131) Efter nr. 1 kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages, når »der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for an-

sættelsen«. Det er en forudsætning for bestemmelsens anvendelse, at skatte­ansættelsen er i overensstemmelse med gældende periodiseringsprincipper, og at der er sket en "retligt præget" ændring i det bagvedliggende grundlag for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat. Der er altså ikke tale om et ændret grundlag, hvis der alene er tale om, at Skatteforvaltningen an­lægger en anden skatteretlig vurdering eller bevisvurdering af ansættelsen, hvis det bagvedliggende grundlag i øvrigt er uændret.

Er der ikke selvstændig hjemmel til periodisering tilbage i tid, vil bestemmel­sen ikke finde anvendelse. Er der eksempelvis tale om bestridte krav, skal disse som hovedregel først medregnes ved indkomstopgørelsen for det år, hvor tvisten er endeligt afgjort. Da kravet herefter ikke skal henføres til et tidligere indkomstår, bliver det ikke aktuelt at foretage en ekstraordinær skatteansættelse. Derimod vil bestemmelsen finde anvendelse, hvis der er hjemmel til periodisering af eksempelvis renter efter et påløbsprincip. Der vil i denne situation kunne være tale om en ændring af grundlaget for skatte­ansættelsen for et tidligere indkomstår, hvorefter bestemmelsen finder anven­delse. Bestemmelsen kræver med andre ord, at den tilsigtede ansættelsesæn­dring er i overensstemmelse med gældende periodiseringsprincipper. Hvis et krav har været bestridt, er udgangspunktet, at retserhvervelsen, og dermed beskatningstidspunktet, er det tidspunkt, hvor tvisten er endeligt afsluttet. I sådanne tilfælde er der ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse. Bese- temmelsen i nr. 1. kan derimod anvendes, hvis der er særskilt hjemmel til, at retserhvervelsestidspunktet ligger bagud i tid, eksempelvis hvis det kan tillades, at en indkomst skattemæssigt kan tilbageføres til de indkomstår, indkomsten vedrører. Det må understreges, at i sådanne tilfælde er ekstraor­dinær genoptagelse alene en konsekvens, da det er tilladelsen til periodisering bagud, der er den direkte retskilde for fravigelse af retserhvervelsesprincippet. Der er ikke særskilt hjemmel til at fortryde en allerede foretaget genoptagelse på grundlag af en tilladelse til tilbagefordeling.

Hvis en betinget **privatretlig aftale** har resolutiv karakter, indtræder retser- hvervelsen tidsmæssigt på aftaletidspunktet uafhængigt af, om og hvornår betingelserne efterfølgende opfyldes, herunder hører fx. forhold om skatte­forbehold efter SFL § 28. Hvis de oprindeligt aftalte betingelser efterfølgende ændres ad opfyldelse eller forudsætninger ved aftalen ændres, således at retserhvervelsen ændres, sker der en tilstrækkelig ændring i det privatretlige grundlag, som gør at skattereglen kan anvendes. Dette sker ved almindelige privatretlige vilkår, men det sker ofte med anvendelse af et skatteforbehold efter SFL § 28 - og hvor et skatteforbehold gøres gældende fx. at en aftale så ophæves eller reguleres/betalingskorrigeres, og da vil den afledte ændring være en genoptagelse, som kan begrundes i SFL § 27, stk. 1, nr. 1. Helt til­svarende vil bestemmelsen give adgang til gennemførelse/ændring som følge af omgørelse, der er tilladt efter SFL § 29, eller at der indrømmes omvalg efter SFL § 30 - og tilsvarende, hvor der accepteres betalingskorrektion efter LL § 2, stk. 5.

Endvidere hvis de oprindeligt aftalte betingelser efterfølgende opfyldes, så­ledes at retserhvervelsen ændres, sker der en ændring i det privatretlige grundlag, og reglen finder anvendelse, hvis der begæres genoptagelse eller myndighederne vil ændre korresponderende. Dette kan fx. være begrundet i, at aftalefortolkningen fastslås ved dom, voldgift eller forlig, herunder også hvis en skattepligtig overdragelse kendes civilretligt ugyldig eller at en aftale efterfølgende fortolkes civilretligt således, at en salgssum skal reduceres som følge af mangler, eller at salgssummen skal ændres som følge af garantier udløses eller betingelser opfyldelse mv., jf. herved SKM 2017 2 BRog SKM 2017 97 VL. Se hertil sagen SKM 2006 93 LSR, hvor skatteyder/selskab ved en Sø- og Handelsretssag i 2003 fik ændret købesummen for goodwill erhver­vet tilbage i 1997, og følgelig blev anmodning om ekstraordinær genoptagelse efterkommet for parterne. Det kan også være, at indholdet af en privatretlig disposition først efterfølgende afklares endeligt, f.eks. ved dom eller voldgift, jf. f.eks. U 1993 696 HD om ugyldighed efter aftaleloven osv.

En situation, hvor det fastslås ved dom, voldgift eller forlig, at for meget udbetalt løn skal tilbagebetales - eller at en erstatning for indkomsttab skal være større. Det kan også være en situation, hvor en erstatningssum eller renter heraf efterfølgende tillades tilbagefordelt skattemæssigt på de indkomst-

år, som erstatningen eller renterne vedrører. Situationer med regulering af en fradragsberettiget afgift, fx moms, told eller lønsumsafgift, hvor dette ændres efterfølgende med deraf følgende regulering af fradraget i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tilsvarende anvendes bestemmelsen, hvor der er foretaget en ændring af en offentlig ejendomsvurdering med virkning for de pågældende år og med afledt betydning for skatteopgørelsen, og se herved det ret komplicerede samspil mellem vurderingsgenoptagelser og den skattemæssige virkning, jf. reglen i SFL § 33, stk. 6-9.

Se TfS 2002 124 DEP, hvorefter et tidligere indrømmet rentefradrag kan ændres, når der i forbindelse med en gældseftergivelse skal ske omberegning af rentefradrag i henhold til ligningslovens § 5, stk. 9. Se også SKM 2017.467 ØLD om fordeling af rentefradrag vedrørende tidligere ægtefællers gæld efter bodelingsaftale. Retten fandt, at det forhold, at borgeren indgik en bodelings­overenskomst med sin tidligere mand, hvorefter han overtog gælden, udgjorde en ændring af grundlaget for borgerens skatteansættelse.

I SKM 2014 62 LSR blev det dog lagt til grund, at deri en sag om beskatning af udnyttelse af tegningsretter i en optionsaftale ikke var tale om en ændring i det privatretlige grundlag, selv om Højesteret havde fastslået, at et vilkår om krav om ansættelse i virksomheden på tidspunktet for udnyttelse af teg­ningsretten var et ugyldigt vilkår. Landsskatteretten fandt, at der alene var tale om en ændret skatteretlig vurdering af den skattemæssige ejertid, idet der ikke var tale om privatretlig ændring af optionsaftalen, ansættelsesforhol­det, tildelingen eller udnyttelsen af optionerne.

Ændring i et **offentligretligt grundlag** kan være en efterfølgende ændring som sker ved dom, administrativ afgørelse, fx en dispensation, eller hvis ændringen er en følge af opfyldelsen af lovbestemte betingelser. Det konsta­teres efterfølgende, at en offentlig ydelse er udbetalt med urette og derfor skal tilbagebetales, fx studiestøtte, dagpenge og andre vederlag, hvorfor den skattepligtige indkomst skal genoptages og nedsættes tilsvarende.

Det kan også være den situation, at Told-. og Skatteforvaltningen giver tilla­delse til, aten éngangsudbetaling, der omfatter flere år, skattemæssigt tillades beskattet i de år, som beløbene kan henføres til. Endvidere vil en ændring af "moms- eller afgiftsgrundlag" kunne betinge en skattemæssig genoptagelse, dvs. en skattemæssigt fradragsberettiget afgift, fx moms eller lønsumsafgift ændres via afgørelse, og hvor det skattemæssige indkomstgrundlag korrespon­derende skal ændres.

Hvis der foretages en ændring af en ejendomsvurdering, der har betydning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat, skal der ske genopta­gelse efter reglen, hvis det skal ske ekstraordinært.

Hvis der i øvrigt er opnået en tilladelse, dispensation eller lignende, der ændrer grundlaget for den hidtidige ansættelse, eksempelvis en tilladelse til principskifte vedrørende igangværende arbejde.

I SKM 2017 467 ØLD var der tale om fordeling af rentefradrag af tidligere ægtefællers gæld, og retten fandt, at det forhold, at borgeren indgik en bode­lingsoverenskomst med sin tidligere mand, hvorefter han overtog gælden, udgjorde en ændring af grundlaget for borgerens skatteansættelse, og derfor kunne bestemmelsen anvendes.

[**(117)**](#bookmark133) Efter nr. 2 kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages som konse­kvensændring, dvs. når det er en direkte følge af en ansættelse af indkomst­eller ejendomsværdiskat. Reglen kaldes "direkte-følge-reglen", og den kan kun anvendes, hvis en ansættelsesændring for et indkomstår udløser konse­kvensændringer for et andet indkomstår for den samme borger, eller konse­kvensændringer hos ægtefælle, hvormed den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. § 4 i kildeskatteloven, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet. Fra tidligere regulering i skat­testyrelsesloven er bestemmelsen en videreførelse af § 35, stk. 1, nr. 2, i skattestyrelsesloven. Bestemmelsen finder alene anvendelse, hvis ændringen er en direkte følge og konsekvens af den primære ansættelse, dvs. den ansæt­telse, som udløser en afledt ændring. Dette indebærer, at der skal være en relevant og direkte årsagssammenhæng mellem den ansættelse, der giver anledning til følgeændringen, og så selve følgeændringen. Reglen omfatter dog efter praksis alle konsekvensændringer, der er en følge afen ansættelses­ændring vedrørende borgeren, herunder konsekvensændringer, når borgeren

har fået medhold i en klagesag. I øvrigt gælder det helt grundlæggende, at hvad angår konsekvensændringer inden for samme indkomstår, kan sådanne ændringer ske uanset SFL frister, når ændringen er en følge afen anmodning om genoptagelse, jf. TfS 1998.315.VLD. Bestemmelsen finder herefter an­vendelse, hvor skatteforvaltningen forhøjer en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige, dennes ægtefælle eller et sambeskattet selskab med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de ordi­nære ansættelsesfrister, skal nedsættes. Ligeledes vil bestemmelsen finde anvendelse, hvis den skattepligtige, dennes ægtefælle eller et selskab, der er sambeskattet med den skattepligtige, begærer nedsættelse af ansættelsen med den følge, at skatteansættelsen for et indkomstår, der ligger uden for de ordi­nære ansættelsesfrister, skal forhøjes. Bestemmelsen finder derimod *ikke* anvendelse, hvis en forhøjelse af skatteansættelsen for et indkomstår, der ligger inden for de ordinære ansættelsesfrister, giver anledning til forhøjelse af en skatteansættelse vedrørende et indkomstår, der ligger uden for de ordi­nære ansættelsesfrister, som følge af forkert retsanvendelse. Det skal være en konsekvens og dermed naturlig årsagssammenhæng.

Det er ikke en "konsekvens" og heller ikke "direkte følge", hvis skattemyn­dighederne griber ind i en "årrække" og efterfølgende får ret i dette ved kla­gesag, og man så på den baggrund vil tage tidligere indkomstår op, dvs. hverken for borger eller myndighed. Se hertil SKM 2021.142 LSR, hvor skatteyderens landbrugsvirksomhed af skattemyndigheden blev anset for ikke- erhvervsmæssig i skattemæssig henseende for de regulerede indkomståre 2011-2013, hvor myndighederne så nægtede fradrag for underskud. Fradrag for tab på driftsmidler kunne ikke foretages i indkomståret 2011. Fradrag for tab på driftsmidler skulle foretages i ophørsåret, men der var ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2010, da der ikke var truffet materiel afgørelse vedrørende indkomståret 2010 om hvorvidt klagerens virksomhed var erhvervsmæssig i skattemæssig henseende eller ej i 2010. Ordinær frist efter § 26 var udløbet i 2014, og "direkte-følge- reglen" i § 27 kunne ikke anvendes.

I SKM 2020 127 LSR fandt Landsskatteretten, at der var tale om en direkte følge i et tilfælde, hvor afståelsessummen fra det af skatteyder ejede holding­selskab i 2009 ved apportindskud af aktierne i et andet selskab nødvendigvis måtte være den samme som anskaffelsessummen for anparterne i dette andet selskab, og hvor der var tale om samme retsforhold. Når skatteforvaltningen foretog en korrektion af anskaffelsessummen for klagerens anparter i det andet selskab i 2013, var en tilsvarende korrektion af afståelsessummen for aktierne i klagerens holdingselskab i 2009 derfor en direkte følge af korrek­tionen i 2013.

*Forkert indkomstår*

Praksis viser dog også, at "flytning" af forhøjelse til korrekt indkomstår kan ske under respekt af, at forhøjelsen for det tidligere år ikke allerede var for­ældet på ansættelsestidspunktet - og at reaktionsfristen er overholdt, jf. SFL § 27, stk. 2. Der findes efterhånden en del sager herom beskrevet i praksis, jf. nedenfor.

SKM 2019.195 BR, hvor Skatteforvaltningen den 1. marts 2010 forhøjede sagsøgerens skatteansættelse for 2008, og den ordinære frist i SFL § 26, stk. 1, hvorefter skattemyndighederne ikke kan varsle en ændring af skatteansæt­telsen senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, var derfor overholdt. Forhøjelsen skulle dog rettelig have været henført til ind­komståret 2007. Skatteforvaltningen varslede den 2. november 2011 en for­højelse af sagsøgerens indkomst for 2007, og den 15. november 2011 blev skatteansættelsen forhøjet. Spørgsmålet var herefter, om forvaltningen kunne flytte forhøjelsen fra indkomståret 2008 til indkomståret 2007. Forhøjelsen af sagsøgerens skat for året 2007 den 15. november 2011 blev anset for at være en følge af ændringen af skatteansættelsen for 2008. Skattemyndighe­derne kunne derfor forhøje sagsøgerens skatteansættelse for 2007, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 2.

Se tilsvarende i SKM 2020.396 ØLD, men dog også noget udvidende anven­delse til fordel for skattemyndighed, da man i sagen var meget på "kant med korrekt regelanvendelse". Fejltagelsen fra myndighedens side var en eklatant forkert retsanvendelse af almindelige periodseringskriterier ifølge ellers fast

praksis (dvs. helt forkert indkomstår), og her foretog Skatteforvaltningen den første skatteansættelse med forhøjelse i 2008, men det skulle have været skatteansat i indkomståret 2013. Dommen viser, at domstolene nu går meget vidt i at fortolke sådanne ændringer som "direkte-følge". I sagsforløbet un­derkendte Landsskatterettens den første afgørelse i sagen i 2017, og herefter blev skatteyders forhøjelse for 2008 nedsat til 0 kr., idet forhøjelsen burde have været henført til et andet indkomstår, men da der rettidigt kunne have været varslet forhøjelse af skatteyderens skattepligtige indkomst for 2013, da myndigheden i 2016 varslede forhøjelsen af indkomsten for 2008, anså Østre Landsret det som en direkte følge af Landsskatterettens første afgørelse, at Skatteforvaltningen nu i 2018 påny varslede forhøjelse af borgerens skat­tepligtige indkomst for 2013, og Østre Landsret henviste bl.a. til U 2011 3105 H ogU 2018 1960 H. Landsretten fandt, at fristen i forhold til kundskab om, hvornår skatteyderens skatteansættelse rettelig skulle henføres til, i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, også var overholdt, idet Landsskatteretten traf endelig afgørelse i sagen i 2017, og ny afgørelse blev truffet inden 6 måneder derfra. Det forhold, at sagsforholdet generelt blev omtalt i flere nyhedsmedier i 2012 og 2013, og at myndigheden derfor ved omhu kunne have skatteansat forholdet i 2013, førte dog ikke til andet resultat. Skatteministeriet fik derfor medhold i sin påstand om, at skatteyderens ind­komst for indkomståret 2013 kunne forhøjes.

I SKM 2018.203 HD fastslog Højesteret, at byrettens godkendte forhøjelse af skatteansættelsen for 2005 måtte anses for en direkte følge af nedsættelsen af ansættelsen for 2006 og dermed omfattet af § 27, stk. 1, nr. 2. Højesteret afviste i den forbindelse, at der i ordlyden af bestemmelsen eller i dennes motiver var holdepunkter for at forstå bestemmelsen således, at forhøjelsen af en ansættelse for et indkomstår ikke kan ske ved den samme afgørelse som den nedsættelse for et andet indkomstår, som forhøjelsen er en direkte følge af. Højesteret fastslog endvidere, at fristen i § 27, stk. 2, var overholdt, idet den begyndte at løbe fra byrettens dom.

I SKM 2011.533 HR stadfæstedes myndighedernes regulering. Landsskatte­retten fandt tidligere, at en aktieavance skulle beskattes i 2001 i stedet for i 2000. Ændringen efterfølgende vedrørende 2001 blev først gennemført efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, men var dog gyldig med hjemmel i SFL § 27, stk. 1, nr. 2, fordi det på tidspunktet for beskatning vedrørende 2000 havde været muligt at ændre 2001 inden udløbet af den ordinære frist. Tilsvarende resultater i SKM 2012.596.ØLR, SKM 2010.670.VLR og SKM 2012.721.ØLR, hvor Østre Landsret tilføjer, at det ikke kunne tillægges be­tydning, om skattemyndigheden allerede på tidspunktet for den forkerte pe- riodisering var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt periodisering.

*Opsummerede fradrag og ændring af indkomstkonstaterings-princip*

I dommen SKM 2007.44 VLD var der ikke tale om en direkte følgevirkning i et tilfælde, hvor der i perioden 1991-1996 var selvangivet for store beløb. I stedet for at foretage fradrag i de respektive år, valgte borgeren at foretage et samlet fradrag i 1997, hvilket blev nægtet. Landsretten fandt, at de ønskede ændringer for 1991-1996 ikke kunne anses for en direkte følge af nægtelsen af fradrag for 1997, jf. SSL § 35, stk. 1, nr. 2. Dommen er af ældre dato og er "hård" set i lyset af sagerne, jf. ovenfor, hvor myndighederne har lavet klart forkerte forhøjelser til at starte med - men dog alligevel får lov til at konsekvensjustere.

I SKM 2014.860 LSR havde skatteyderen i en årrække anvendt realisations­princippet for almindelige aktier. Dette var ikke korrekt, da det pågældende værdipapir efter ABL § 19 skattemæssigt skulle behandles efter lagerprincip­pet. Landsskatteretten fandt, at ændring af borgerens skatteansættelse i form af anvendelse af lagerprincippet for det pågældende værdipapir, var en følge af forkert retsanvendelse, og dermed ikke en direkte følgeændring for de øvrige indkomstår.

Se om "ønske om principskifte" SKM 2016.395 BR: Skatteankenævnet havde i februar 2012 truffet afgørelse om, at skatteyder som kommanditist havde erhvervet ret til en vindmølle i 1999 og ikke først i 2000 som tidligere lagt til grund ved sagsøgerens skatteansættelser. Herefter traf Skatteforvalt­ningen i september 2012 afgørelse om at foretage ekstraordinær genoptagelse

af indkomstårene 1999 til 2010, således at der i relation til afskrivninger på vindmøllen i disse år blev taget højde for det korrekte erhvervelsestidspunkt. Ved afgørelsen fandt Skatteforvaltningen endvidere, at skatteyder kunne fratrække et underskud vedrørende kommanditselskabet på 11.740 kr., hvoraf en mindre del udgjordes af renteudgifter vedrørende et lån i udenlandsk va­luta. Skatteyder anmodede i forbindelse med myndighedens afgørelse i sep­tember 2012 om principskifte og dermed tilladelse til at anvende realisations­princippet ved opgørelsen af kursgevinster i indkomstårene 1999 og fremefter. Sagsøgeren havde fra og med indkomståret 2000 valgt at anvende lagerprin­cippet. Skatteforvaltningen, Skatteankenævnet og Landsskatteretten afviste anmodningen om principskifte med henvisning til, at der ikke var grundlag for at genoptage de pågældende indkomstår ekstraordinært. Byretten udtalte, at Skatteankenævnets afgørelse fra september 2012 ikke i sig selv medførte, at sagsøgeren var berettiget til at ændre princip. Byretten udtalte endvidere, at der hverken forelå en direkte følge eller særlige omstændigheder efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 og 8, som kunne medføre ekstra­ordinær genoptagelse. Retten lagde herved bl.a. vægt på, at skatteyder selv havde valgt at anvende lagerprincippet, at han ikke alene ved sin egen forkla­ring havde ført bevis for, at der var sket fejl eller forsømmelser fra skattemyn­dighedens side, og at der i 2005 var truffet afgørelse om ikke at imødekomme en anmodning om at anvende realisationsprincippet, hvilket sagsøgeren ikke dengang påklagede.

*Ægtefæller og følgevirkninger*

Vedrørende ægtefæller gælder, aten ekstraordinær skatteansættelse foretages i det omfang, skatteansættelsen er en direkte følge af en skatteansættelse af en ægtefælle, hvormed den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 4, vedrørende samme eller et andet indkomstår. Bestemmelsen har baggrund i reglerne om en fælles skatteberegning for samlevende ægtefæller, jf. personskattelovens § 7. Bestemmelsen vil også kunne anvendes på spørgsmål om anvendelse af reglerne om beskatning af ægtefæller, der sammen driver en virksomhed, jf. kildeskattelovens § 25 A. Bestemmelsen kan ikke anvendes på privatretlige dispositioner mellem samlevende ægtefæller, når dispositionen ikke er særligt skatteretligt reguleret. Se dommen SKM 2014.634 BR hvor ægtefælle A og B ejede en ejendom i lige sameje, og hvor Byretten fandt, at den ændring som Skatteforvaltningen havde foretaget vedrørende B's overskud ved udlejningen, måtte anses for at være en direkte følge af ændringen af A vedrørende samme forhold.

Se også SKM 2017.589 LSR: Landsskatteretten fandt, at anvendelse af be­stemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, om fristgennembrud, når en indkomstansættelse er en direkte følge af en ansættelse for et andet indkomstår, medfører, at kravene til fremsendelse af en agterskrivelse i skatteforvaltningslovens § 20 skal overholdes - også anden gang. En afgørelse, hvor Skatteforvaltningen havde forhøjet en ægtefælle med fri bil uden at varsle ændringen efter § 20, ansås derfor for ugyldig. Det forhold, at Lands­skatteretten tidligere havde fundet, at det var denne ægtefælle og ikke ægte­fællen i den oprindelige sag, der havde den frie bil til rådighed, gav således ikke Skatteforvaltningen mulighed for at undlade at fremsende en ny agter­skrivelse.

For almindelige skatteberegningsmæssige konsekvensændringer for ægtefæller omfattet af den korte ligningsfrist se bkg 2025 49 § 4.

*Tilsidesættelse af skattearrangement*

I SKM 2012.390 BR var det en direkte følge af tilsidesættelse af et skattear­rangement for 2002 og 2003, at arrangementet også kunne tilsidesættes for 2004. Ansættelsen for 2004 kunne dog alligevel ikke gennemføres, fordi re­aktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, på 6 måneder var overskredet.

*Forældelse af "rette indkomstår" må ikke være indtrådt ved første regulering* Fra forarbejderne ved den oprindelige vedtagelse af reglen i skattestyrelses­loven fremgik følgende eksempel, hvor det ikke ville være en direkte følge, hvis skattemyndighederne f.eks. ved ligningen af indkomståret 2002 forhøjer skatteansættelsen med et beløb, som ved en senere landsskatteretskendelse viser sig korrekt at skulle henføres til indkomståret 1998, da en sådan forhø­jelse ikke kan anses for at være en direkte følge af den ændrede ansættelse for indkomståret 2002. Netop dette kom til prøvelse i Landsskatterettens af-

gørelse SKM 2007 196 LSR, der blev stadfæstet ved SKM 2008 421 BR, hvor det fandtes i overensstemmelse med skatteministerens svar på spørgsmål 28, at man kunne anvende nr. 2. I byretssagen fandtes bestemmelsen I § 27, nr. 2, anvendelig i en situation, hvor skatteansættelsen var en følge af en af­gørelse om, at skatteansættelsen tidligere var foretaget i et forkert indkomstår, og hvor fristen ikke var udløbet på tidspunktet for den første ansættelsesæn­drings foretagelse. Ministersvaret (skatteministerens besvarelse af skatteud­valgets spørgsmål 28) fandtes af afgørende betydning for fortolkningen af bestemmelsen, dvs. at hvis det indkomstår, der efterfølgende viser sig at være det korrekte, på ansættelsestidspunktet (for den første afgørelse) kunne have været behandlet inden for den ordinære ansættelsesfrist, kan følgeæn­dringen foretages med hjemmel i den tidligere bestemmelse i SSL § 35, stk. 1, nr. 2, og nu efter den gældende tilsvarende bestemmelse i SFL § 27, stk. 1, nr. 2.

Denne retstilstand er fastholdt af Højesteret ved SKM 2011 533 H, som også er beskrevet ovenfor - og hvor Højesteret nåede frem til, at skatteforvaltningen kunne konsekvensforhøje, fordi forhøjelsen på tidspunktet for den oprindelige ansættelsesændring kunne være sket inden for den ordinære frist, jf. også refereret i U 2011 3105 H.

Se også ovenfor "under forkert indkomstår", herunder Højesterets dom i SKM 2018.203 HD, hvor byrettens forhøjelse af skatteansættelsen for 2005 måtte anses for en direkte følge af nedsættelsen af ansættelsen for 2006 og dermed omfattet af § 27, stk. 1, nr. 2. Højesteret afviste i den forbindelse, at der i ordlyden af bestemmelsen eller i dennes motiver var holdepunkter for at forstå bestemmelsen således, at forhøjelsen af en ansættelse for et indkomst­år ikke kan ske ved den samme afgørelse som den nedsættelse for et andet indkomstår, som forhøjelsen er en direkte følge af. Højesteret fastslog endvi­dere, at reaktionsfristen i § 27, stk. 2, var overholdt, idet den begyndte at løbe fra byrettens dom. Landsrettens dom blev derfor stadfæstet.

*Skønsmæssige ændringer og bevisspm.*

I SKM 2013 119 Ø blev der i forlængelse af en skønsmæssig forhøjelse vedrørende indkomståret 1993, som var blevet fastslået ved Højesterets dom af 2005-06-17, jf. SKM 2005 275 H, af skatteyder gjort gældende, at myn­digheden skulle genoptage opgørelsen af sagsøgerens skattepligtige indkomst for 1993, idet et beløb på 175.212 kr. ifølge sagsøgeren var blevet beskattet to gange. Landsretten fandt det ikke godtgjort, at skatteberegningen var fore­taget forkert, og der var derfor ikke noget at konsekvensjustere.

I SKM 2015.578 BR var der tale om et "kompliceret faktum" og en skøns­mæssig regulering. Der var tale om en virksomhedsoverdragelse, som invol­verede en lang række selskaber i forskellige lande, og hvor sagsøgeren fra tredjemand erhvervede bl.a. nogle immaterielle aktiver, der 11 dage senere som planlagt blev overdraget til sagsøgerens datterselskab. Det var ubestridt, at aktivernes handelsværdi var uændret i sagsøgerens ejertid, og sagsøgeren havde da heller ikke selvangivet avance eller tab i relation til erhvervelse og overdragelse af aktiverne, da disse var allokeret ud via Allocation Schedule på købstidspunktet. Skatteforvaltningen traf dog overfor datterselskabet af­gørelse om, at datterselskabets anskaffelsessum for disse immaterielle aktiver - som selskabet havde overtaget fra moderselskabet, og som datterselskabet havde selvangivet med en værdi på 119.284.649 kr. - skulle fastsættes til 51.986.760 kr., dvs. med en difference på 67.297.889 kr. Skatteforvaltningen nedsatte dermed datterselskabets afskrivningsgrundlag. Sagsøgeren påstod som konsekvens heraf ansættelsen af sin indkomst genoptaget i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, idet sagsøgeren gjorde gældende, at det er en direkte følge af, at datterselskabets anskaffelsessum blev sat ned med samlet 67.297.889 kr., at sagsøgerens afståelsessum skulle nedsættes tilsvarende, hvorved sagsøgeren havde lidt et fradragsberettiget tab på 67.297.889 kr. Retten fandt, at det under sagen var ubestridt, at værdien af de omhandlede aktiver var uændret fra H1 A/S' erhvervelse den 19. december 2005 til afståelsen til datterselskabet den 30. december 2005, og H1 A/S havde i konsekvens heraf ikke selvangivet gevinst eller tab på aktiverne. Efter indholdet af pkt. n i det underskrevne Amendment nr. 3 sammenholdt med den tilhørende Allocation Schedule lagde retten til grund, at der for de om­handlede aktiver var aftalt en købesum på ikke over 14 millioner USD, og

G3 ApS havde selvangivet en afståelsessum i overensstemmelse hermed. At H-koncernen - i strid med ordlyden af og forudsætningen i pkt. n om "further allocation" - inden underskrivelsen af aftalen fremsendte et skema med en væsentlig højere købesum for de pågældende aktiver, kunne ikke føre til et andet resultat. H1 A/S havde ikke ved de fremlagte bogføringsbilag, selvan­givelse og årsregnskab dokumenteret, hvilken købesum selskabet måtte have betalt for de omhandlede aktiver, herunder at selskabet måtte have betalt et højere beløb end 14 millioner USD, som svarede til den værdi, som Skatte­forvaltningen havde ansat de pågældende aktiver til i forhold til H2 A/S. Byretten fandt, at genoptagelse af en skatteansættelse i medfør af skattefor­valtningslovens § 27 måtte forudsætte, at skatteyderen havde dokumenteret et materielt grundlag for en ændret ansættelse. Da H1 A/S ikke havde doku­menteret at have lidt et tab i forbindelse med erhvervelsen og den efterfølgen­de overdragelse af de pågældende aktiver, havde H1 A/S ikke krav på genop­tagelse af skatteansættelsen for 2005 med henblik på opnåelse af et tabs­fradrag. I en situation som den foreliggende, hvor Skatteforvaltningens ned­sættelse af anskaffelsessummen overfor H2 A/S til et beløb, som fandtes at være aftalt mellem G3 ApS og H1 A/S, og hvor det var ubestridt, at værdien af de pågældende aktiver var uændret fra H1 A/S' køb og til det efterfølgende salg, kunne det til grund for ligningslovens § 2 liggende princip om korre­sponderende ansættelser ikke føre til, at H1 A/S blev indrømmet fradrag for et tab, som materielt ikke var dokumenteret lidt.

[**(118)**](#bookmark116) I nr. 3 omhandles "køber-sælger-situationer". Reglen handler først og fremmest om rene konsekvensændringer for parterne i en overdragelsesaftale, når en sælgers eller købers ansættelse af overdragelsessummen/afskrivnings- grundlaget for et aktiv er ændret på grundlag af reglerne i LL § 12 B (løbende ydelse), EBL § 4, stk. 6 (fast ejendom), eller AL § 45, stk. 3 (afskrivningsbe­rettigede aktiver), vedrørende en anden skattepligtig er ændret (enstrenget ligning). Det er en betingelse, at den primære ansættelsesændring, dvs. den ændring af køber eller sælger, der giver anledning til en konsekvensændring, er sket inden for den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26. Konsekvensæn­dringen af købers eller sælgers ansættelse kan herefter ske efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, forudsat reaktionsfristen er overholdt, og det er yderligere et krav, at konsekvensændringerne skal ske inden for den i § 27, stk. 2, angivne frist på 6 måneder efter foretagelsen af den primære æn­dring.

Inr. 3 var der således før L 2008 1341 alene henvist til reglerne i afskrivnings­lovens § 45, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6. Begge bestemmelser fastslår, at kontantomregning af salgssum og fordeling af salgssummen på aktiver omfattet af en overdragelsesaftale er undergivet skattemyndighedernes prøvelse. Der var derimod ikke tidligere refereret til ligningslovens § 12 B, og denne bestemmelse omhandler situationer, hvor der indgår en løbende ydelse i vederlaget i en overdragelsesaftale. Den løben­de ydelse skal i så fald kapitaliseres. Ligesom kontantomregning af salgssum­men og fordelingen af salgssummen kan kapitaliseringen efterprøves og ændres af skattemyndighederne, og også her bør en ændring i skatteansættel­sen af den ene aftalepart i princippet få afsmittende virkning på skatteansæt­telsen af den eller de øvrige aftaleparter, således at der opnås skattemæssig symmetri.

Se SKM 2006 797 LSR, hvor et selskabs faste ejendom blev anset for over­draget til hovedaktionæren til underpris. Selskabet blev beskattet af differen­cen som maskeret udlodning inden udløbet af den ordinære ansættelsesfrist. Derimod blev den korresponderende forhøjelse af hovedaktionæren tilsidesat som ugyldig, fordi den først blev foretaget efter den ordinære ansættelsesfrist. Som følge heraf var der ikke grundlag for at konsekvensændre hovedaktio­næren, efter at selskabets klagesag var afgjort i Landsskatteretten.

*Klagesituationer*

Reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 3, finder også anvendelse i tilfælde, hvor f.eks. kun sælger har klaget over ansættelsen af overdragelsessummen, og hvor klageorganet giver sælger medhold på et tidspunkt, der ligger efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist. Der kan i givet fald ske en bebyrdende konsekvensændring af købers ansættelse, forudsat ændringen varsles inden udløbet af reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, og forudsat skattekravet mod

køber ikke er forældet efter de formueretlige forældelsesfrister, jf. også § 34 a. Det er også i disse klagesituationer en betingelse for anvendelse af SFL § 27, stk. 1, nr. 3, at den primære ændring er sket inden udløbet af den ordinære ansættelsesfrist.

En særlig kompetencekonflikt, jf. SFL § 14, stk. 1, nr. 2, kan opstå for Skat­testyrelsen, når en klageinstans har truffet afgørelse vedrørende f.eks. en sælger, og hvor købers ansættelse ikke har været påklaget til samme klage­myndighed. Så kan en bebyrdende konsekvensændring af købers ansættelse ikke foretages af skatteforvaltningen, når en klageinstans tidligere i forløbet har taget stilling til spørgsmålet. Den tidligere klagemyndighed, f.eks. et skatteankenævn, har heller ikke kompetence til at ændre købers ansættelse af egen drift, jf. SFL § 35 g.

Er der tale om en begunstigende konsekvensændring af køber, betyder reglen i SFL § 27, stk. 3, at der ikke er noget kompetenceproblem for Skattestyrelsen, hvis køberen selv beder om og er enig i ændringen, og ellers må begæringen indgives sideordnet begrundet efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8.

[**(119)**](#bookmark117) Efter nr. 4 kan en ekstraordinær skatteansættelse foretages, når en uden­landsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for den danske beskatning af den skattepligtige. Det er en betingelse efter reglen, at der foreligger en afgørelse fra en udenlandsk myndighed, hvorfor reglen alene gælder, hvor der foreligger internationale forhold, og det er yderligere en betingelse, at den danske skattemyndighed anerkender afgørelsen.

Reglen sikrer, at en borger i dobbeltbeskatningssituationer kan få ændret skatteansættelsen efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, uden at det er nødvendigt at gennemføre en tidskrævende gensidig aftaleprocedure alene med det formål at skabe grundlag for fristgennembrud, jf. reglerne om Mutual Agreement Procedure (MAP).

Der findes ikke en tilsvarende bestemmelse vedrørende moms og afgifter i "søsterparagraffen" i SFL § 32. Med bestemmelsen kan ændringer i skattean­sættelsen foretages uden for de ordinære ansættelsesfrister vedrørende særligt kontrollerede transaktioner mellem parter i kontrol, jf. SKL § 37 ff., men bestemmelsen er bredere og ikke begrænset til parter i kontrol. Den gælder alle skattepligtige, når blot den udenlandske myndigheds afgørelse har betyd­ning for beskatningen af den pågældende. Derfor er bestemmelsens anven­delsesområde tillige ændringer af skatteansættelsen i alle tilfælde, hvor æn­dringen er en direkte følge af en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, vedrørende den pågældende person, og hvor denne afgørelse har betydning for beskatningen af netop den pågældende skatteyder i Danmark. Det er som nævnt en forudsætning, at den danske skattemyndighed anerkender den udenlandske myndigheds afgørelse. Bestemmelsen vil sikre, at en skat­tepligtig - i tilfælde, hvor en dansk skattemyndighed konstaterer, at der fore­ligger dobbeltbeskatning - kan få ændret skatteansættelsen efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, uden at det vil være nødvendigt at gennemføre en for både skatteyder og myndigheder tidskrævende gensidig aftaleprocedure (Mutual Agreement) med det ene formål at skabe hjemmel for fristgennem­brud.

Se sagen SKM 2019.654 BR: Sagen angik, om skatteyder var berettiget til at få ekstraordinær genoptagelse af sin skatteansættelse for indkomståret 2011. Retten fandt, at betingelserne for ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 4, eller efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8, ikke var til stede. Retten fandt desuden, at skatteyder ikke havde overholdt 6-måneders fristen i § 27, stk. 2, ligesom der ikke var grundlag for at meddele dispensation derfra. Skatteyder gjorde under sagen gældende, at hans skatteansættelse for 2011 var forkert, og han anmodede den 13. august 2015 om genoptagelse af sin skatteansættelse for bl.a. indkomståret 2011. Denne anmodning var for sen i henhold til ordinær frist i SFL § 26, stk. 2, idet anmodningen skulle have været indgivet senest den 1. maj 2015 for at være rettidig. Spørgsmålet var, om skatteyder så var berettiget til at få genoptaget sin skatteansættelse for 2011 ekstraordinært. Skatteyder havde i sagen fremlagt et "bilag 12", som var en Tax assessment notice 2011 fra Norge, Skatt vest, skatteopkrever utland Y10-by dateret den 17. oktober 2012. Byretten fandt imidlertid, at den fremlagte Tax assessment ikke havde betydning for, hvorvidt sagsøger efter danske regler også var skattepligtig i Danmark. Retten fandt det uden betyd-

ning, om den pågældende også var skattepligtig i Norge eller en anden stat. Byretten udtalte, at den fremlagte Tax assessment dermed ikke havde nogen direkte følgevirkning i Danmark. Den Norske ansættelse viste heller ikke, at sagsøger blev dobbeltbeskattet af den samme indkomst og dermed måtte være berettiget til at få lempelse jf. ligningslovens § 33 A. Det var alt i alt ikke dokumenteret, at de norske myndigheder havde truffet en afgørelse, der havde betydning for sagsøgers beskatning i Danmark. Betingelserne for genoptagelse af sagsøgers skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 4, var derfor ikke opfyldt.

Fra de oprindelige lovmotiver til bestemmelsen kan fremhæves følgende nævnte eksempel; Den danske skattemyndighed vil ligeledes kunne foretage en forhøjelse via en ekstraordinær skatteansættelse, hvis myndigheden und­tagelsesvist konstaterer, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet en af­gørelse, der ellers ville føre til "dobbelt-ikke-beskatning". Bestemmelsen indebærer eksempelvis, at en ansættelsesændring, der er en følge af, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet afgørelse om beskatning af et sam­beskattet selskab, kan gennemføres efter udløbet af de ordinære ansættelses­frister. En lempelsesberegning for et dansk selskab, som er sambeskattet med et datterselskab i USA og har fået credit for datterselskabets betalte skatter i USA, vil således kunne genoptages og ændres efter udløbet af de ordinære ansættelsesfrister, hvis de amerikanske skatter senere tilbagebetales som følge af carry back-regler.

Det er givet, at reguleringer efter denne regel oftest vil ramme inden for Transfer Pricing-området, jf. skattekontrollovens kapitel 4. SFL § 27, stk. 1, nr. 4, medfører, at en skattepligtig til Danmark uafhængigt af den ordinære ansættelsesfrist kan få nedsat sin danske ansættelse som følge af en uden­landsk skattemyndigheds forhøjelse eller TP-regulering vedrørende en kon­trolleret transaktion. Nedsættelse er dog som nævnt i bestemmelsen betinget af, at Told- og Skatteforvaltningen i Danmark er enig med den udenlandske skattemyndighed i, at forhøjelsen er i overensstemmelse med armslængde­princippet. Bestemmelsen i SFL § 27, stk. 1, nr. 4, kan ligeledes anvendes, hvis en udenlandsk skattemyndighed har foretaget en nedsættelse, således at en kontrolleret transaktion reguleres til armslængdevilkår. Her kan Skattefor­valtningen også efter udløbet af fristen i SFL § 26, stk. 5, foretage en tilsva­rende TP-forhøjelse i Danmark, forudsat Skatteforvaltningen er enig med den udenlandske skattemyndighed.

[**(120)**](#bookmark119) Bestemmelsen, som kaldes "suspensionsreglen", angår situationer, hvor handlingen bag det selvangivne ad forkerte eller manglende oplysninger mv. kan tilregnes skatteyder eller "nogen på dennes vegne", dvs. repræsentanter for denne, som udslag af forsæt eller grov uagtsomhed. Reglen er en videre­førelse af den tidligere gældende § 35, stk. 1, nr. 5, i skattestyrelsesloven. Bestemmelsen er alene henvendt til myndighedernes skatteansættelser, dvs. myndighedens kontrolinitiativ, jf. lovbemærkningerne til lovforslag 175 FT2002/2003 og SKM 2015.427 BR samt stadfæstelsen i SKM 2016.585 VLD. Fortolkningsmæssigt og for at følge praksisudvikling bør sammenholdes med tilsvarende bestemmelse for moms og afgifter i SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Reglen kan ikke anvendes til borgerens ønske om genoptagelse mv., hvilket har været forsøgt i praksis og følgelig nægtet, jf. TfS 2002 685 LSR (SKM 2002.371 LSR), hvor en skatteyder gjorde gældende, at der skulle ske genop­tagelse med henblik på nedsættelse, som følge af grov uagtsomhed hos den skattepligtiges revisor eller hos myndighederne. Landsskatteretten anførte kortfattet, at bestemmelsen alene kan anvendes, når der er grundlag for at forhøje en ansættelse.

Bestemmelsen i nr. 5 indebærer, at Skattestyrelsens ansættelsesfrist efter § 26, stk. 1, suspenderes, såfremt den skattepligtige eller dennes repræsentant forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, aten skatteansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen med henblik på en nedsæt­telse suspenderes derimod ikke efter bestemmelsen.

Vurderingen af, om der foreligger grov uagtsomhed eller forsæt efter bestem­melsen, er nu identisk med vurderingen i forhold til de tilsvarende tilregnel- sesregler for statuering af ansvar efter straffebestemmelser i skattekontrol­lovens kap. 9. Det bygger på Fristudvalgets bet 2003 1426, som derefter blev

lovfundament, jf. lovforslag 175 af FT 2002/2003 af 12/3-2003, hvor følgende fremgik af lovforarbejderne: *"...Vurderingen af, om der foreligger grov uagtsomhed eller forsæt efter den foreslåede bestemmelse, er identisk med vurderingen i forhold til de tilsvarende begreber i skattekontrolloven. Bestem­melsen finder således kun anvendelse i tilfælde, hvor der foreligger et strafbart forhold, jf. skattekontrollovens afsnit III. Bestemmelsens anvendelse er imidlertid ikke betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den skattepligtige. Uanset at der således ikke er rejst en straffesag, eller der eventuelt er sket frifindelse i denne, kan bestemmelsen således finde anven­delse, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile skattesag."*

Bestemmelsen finder anvendelse i tilfælde, hvor der foreligger et forhold efter skattekontrollovens afsnit III. Bestemmelsens anvendelse er imidlertid ikke betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den skattepligtige. Dette betyder således også, at uanset der ikke er rejst en straffesag, eller der eventuelt er sket frifindelse i en straffesag, kan bestemmelsen finde anven­delse, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter, herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke og andre konkrete omstændigheder end i den civile skattesag, men det er dog klart, at hvis en skattestraffesag meget firkantet i sin begrundelse, når frem til at der ikke er hverken grov uagtsomhed eller forsæt - så skal også skattesagen falde, og dette var tilfældet i TfS 1994.690 LSR. ITfS 1994.690 LSR var der tale om en automobilforhandler, der ikke havde fået selvangivet værdien af en frirejse vundet i en forhandlerkonkurrence, og han klagede over, at skatte­myndighederne havde forhøjet den skattepligtige indkomst med en værdi af 26.055 kr. af frirejsen. Skattemyndighederne havde endvidere gjort strafansvar gældende efter dagældende SKL § 13, stk. 2, men politimesteren havde op­givet påtale, idet man ikke fandt, at der var begået noget, der kunne tilregnes den pågældende som andet end simpelt uagtsomt. Klageren nedlagde derfor påstand om, at den skønsmæssige forhøjelse var forældet efter den skattemæs­sige ordinære frist. LSR bemærkede, at forhøjelsen, der hvilede på et skøn, var foretaget efter udløbet af ansættelsesfristen for det pågældende indkomstår. Da klagerens manglende opgivelse af værdien af frirejsen alene kunne tilreg­nes ham som simpel uagtsom, var forældelsesfristen ikke suspenderet, hvorfor adgangen til forhøjelse var forældet.

Vigtigt for suspensionsreglens anvendelse er, at myndigheden foretager en konkret vurdering og kan begrunde dette i de individuelle sager. Skattestyrel- sen/skattemyndighederne skal løfte beviset for, at der foreligger mere end den blotte simple og almindelige uagtsomhed, idet den simple uagtsomhed er helt straffri, og derfor heller ikke kan bevirke suspension af frister. Simpel og almindelig uagtsomhed vil aldrig kunne være en tilstrækkelig "positiv fejl" til at kunne begrunde suspension, jf. klart princippet i dommen TfS 1992 19 ØLD.

Se også til illustration SKM 2021.243.LSR, hvor der var opnået forkerte fradrag for ratepension som skyldtes en forkert indberetning fra pensionssel­skabet, men da oplysningen stod i et låst felt som skatteyder ikke kunne rette i, fandt Landsskatteretten det betænkeligt at fastslå, at der forelå grov uagtsomhed ved den manglende reaktion fra klagers side jf. princippet i den tidligere SKL § 1 A og nuværende SKL § 82, stk. 2. Da det forkerte fradrag for bidrag til livsvarig livrente tilsvarende skyldtes en forkert indberetning fra pensionsselskabet, og da der var tale om et mindre beløb også set ad sammenhængen mellem pensionsordningerne, fandt Landsskatteretten heller ikke, at der ved dette fradrag var grundlag for at fastslå, at der forelå grov uagtsomhed på grund af den manglende reaktion.

Denne såkaldte tilregnelse kræver en individuel vurdering i hver enkelt sag og kræver en direkte begrundelse i sagerne om, at fristafbruds-bestemmelsens opfyldelse foreligger, jf. også ugyldighedsafgørelsen i SKM 2003.248 ØLD. Om sondringen mellem simpel og grov uagtsomhed hhv. skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten henvises til professor dr. jur. **Jan Pedersens** artikel i SR SKAT 2015.160, og han konkluderer med rette som følger: *"Det kan imidlertid konstateres, at der findes et stort antal afgørelser, hvor der eksi­sterer en uoverensstemmelse mellem den skattestrafferetlige og skatteforvalt-*

*ningsretlige behandling. Herved fjernes retsstillingen fra det skattepolitiske udgangspunkt om, at den ekstraordinære ansættelse er forbeholdt tilfælde, hvor der foreligger en strafbar unddragelse"*.

De faktuelle forhold skal være i strid med en skattebestemmelse og en straf­febestemmelse - og yderligere skal denne krænkelse være sket med subjektiv tilregnelse, der som minimum kan kvalificeres som grov uagtsomhed. Myn­digheden skal dog i skattesagen ikke sondre mellem grov uagtsomhed og forsæt, idet den bevisbyrde må ligge i en eventuel straffesag. Højesteret til­kendegav i SKM 2008.702 HD, at selve sondringen mellem grov uagtsomhed og forsæt ikke er et admininstrativt skøn, hvor det subjektive element selv­stændigt skal begrundes i skatteansættelsessagerne, men dette forudsætter selvfølgelig, at det underliggende objektive konstaterbare forhold er tilstræk­keligt dadelværdigt i en grad, at det overskrider den almindelige simple uagtsomhed, og dette skal kunne begrundes, jf. forvaltningslovens § 24. De objektive forhold - dvs. skatteyders adfærd og hændelsesforløbet, skal af forvaltningen beskrives og kunne indgå i en forvaltningsretlig begrundelse for, at der foreligger adgang til suspension efter bestemmelsen. Efter FVL § 24 om begrundelsespligt skal der fremhæves de faktiske omstændigheder og bevisligheder mv. som begrunder anvendelse af den ekstraordinære frist og at man bryder den ordinære frist, jf. også det begrundelseskrav, som Østre Landsret krævede i ugyldighedsafgørelsen i SKM 2003.248 ØLD (TfS 2003.496 ØLD). Østre Landsret fandt, at forholdet kunne være groft uagtsomt, men da der henset til fristproblematikkens væsentlighed ved sådanne afgørel­ser, dvs. truffet uden for den ordinære frist i SFL § 26, slet ikke var henvist til eller i øvrigt i begrundelsen argumenteret for anvendelse af suspensions­reglen eller berettigelsen til dette, så medførte den manglende begrundelse af suspensionen - og alene derfor - at der forelå en så væsentlig sagsbehand­lingsfejl, at afgørelsen var ugyldigt foretaget.

Uagtsomhed er som udgangspunkt en bebrejdelsesværdig adfærd, og der fo­religger uagtsomhed, når en person ikke har udvist den agtpågivenhed, som vedkommende har pligt til at udvise. I skatte- og afgiftsstrafferetten er det kun grov uagtsomhed og forsæt, der er ansvarspådragende. Det vil sige, at borgeren i kvalificeret grad skal have undladt at udvise den påkrævede omhu. Hvis borgeren blot har tilsidesat almindelig agtpågivenhed, foreligger der kun simpel uagtsomhed, og denne skyldgrad er ikke strafbar indenfor skatte- og afgiftsstrafferetten. Retssikkerhedsmæssigt er det naturligt og obligatorisk efter reglen om fristgennembrud, at den subjektive tilregnelse også vurderes og kan begrundes ved anvendelse af fristreglerne, idet den "simple uagtsomhed" kun kan omlignes/kontrolleres og ændres skatterevisionsmæssigt inden for den ordinære frist efter SFL § 26. Når sagerne alt andet lige bliver så konkrete og individuelle, vil der følgelig ikke være stor præjudikatsværdi på de mange enkeltsager og offentliggjorte afgørelser, da de netop beror på en meget konkret vurdering af det enkelte tilfælde og de foreliggende om­stændigheder mv.

Nedenfor bekrives udvalgte domme mv. fra de mange konkrete afgørelser på området. Der skal inden praksisoplistningen henvises til udsagnet i JV 2020, afsnit A.C.3.2.4., hvor følgende angives: *"En objektivt forkert skatte­ansættelse er ikke grundlag nok for at gøre et strafansvar gældende. Den løbende lignings- og kontrolvirksomhed har til formål at konstatere og berig­tige fejl i ansættelserne. Langt de fleste konstaterede fejl behandles efter de almindelige forvaltningsretlige regler, uden at et strafferetligt ansvar kommer på tale."*

***Konkrete sager:***

TfS 1992.19 ØLD (Fitzwilliams-sagen). Skatteyderen havde i perioden 1. juli 1978 til 1. august 1983 været ansat som regnskabschef i et handelsfirma, hvilket firma havde stillet ham bil til rådighed. Ved selvangivelsen for 1980 havde skatteyderen ikke opgivet nogen værdi af fri bil, men havde i rubrik for B-indkomst angivet et 0. I september måned 1984 modtog kommunen kontroloplysninger fra Arbejdsgiverkontrollen. Vedrørende det tidligere indkomstår 1979 havde skattemyndigheden haft et kontrolbilag i sin besid­delse, hvoraf det fremgik, at fri bil var til rådighed. Skatteyderen havde alene delvis fri bil til rådighed, idet han betalte 350 kr. pr måned til arbejdsgiveren. Landsretten udtalte, at afgørende for spørgsmålet om, hvorvidt forældelses-

fristen kunne anses for suspenderet var, hvilken grad af tilregnelse der i forbindelse med en positiv fejl måtte lægges på skatteyderen. Landsretten henviste bl.a. til Ligningsvejledningen for det pågældende indkomstår samt til U 1964 691 og lagde til grund, at skønsmæssige ansættelsesreguleringer skal ligge inden for fristreglen i tilfælde, hvor det ved forhøjelserne korrige­rede forhold ikke skyldes svig eller grov uagtsomhed. På baggrund af bevis­førelsen fandt landsretten dog vedrørende indkomståret 1980 for Fitzwilliams, at han alene kunne antages at have handlet simpelt uagtsomt, hvorfor fristen ikke var suspenderet. Dommen er omtalt af skatteministeren i TfS 1992.260 samt af **Ole Bjørn** i SR-Skat 1992.185.

TfS 1992.440 LSR. Landsskatteretten fandt, at 3-årsfristen var suspenderet, da undladelse af at selvangive som begrænset skattepligtig efter kildeskatte­loven til Danmark i perioden 1975-1988 fandtes at være et groft uagtsomt forhold. Se kommentar af **I.A. Strobel** i TfS 1992.432.

TfS 1995.284 LSR. Landsskatteretten fandt, at skatteyderen ikke kunne anses at have handlet groft uagtsomt ved ikke at selvangive indtægterne ved frem­leje af værelser i sin ejendom. Retten henså herved til, at lejeren havde været tilmeldt folkeregistret, og at skatteydere havde anset nettolejeindtægten for omfattet af fremlejereglerne om skattefrihed. Ansættelse foretaget efter udlø­bet af 3-årsfristen fandtes uberettiget. Omtalt af **Aage Michelsen** i RR 95/6, SM 171.

TfS 1998.260 LSR. En fejl ved skattemyndighedernes indberetning af æn­dringer vedrørende en skatteyders indkomstforhold havde medført, at den ændrede årsopgørelse udviste en betydelig negativ indkomst, hvorved under­skud var fremført til fradrag hos ægtefællen og i efterfølgende indkomstår. Skattemyndighedernes senere tilbageregulering ansås for en ændring af skatteansættelserne omfattet af forældelsesreglerne i skattestyrelsesloven. Skatteyderen ansås imidlertid for at have udvist grov uagtsomhed ved ikke at have reageret på de forkerte årsopgørelser, og forældelsesfristen var derfor suspenderet indtil det tidspunkt, hvor skattemyndighederne opdagede fejlen. TfS 1998.444 VLD. Forhøjelse for indkomståret 1990 vedrørende maskeret udbytte ved salg af bodega først ansat med 25.000 kr. i den kommunale skattemyndighed (kendelse af 29. september 1993), senere ved påklage til skatteankenævnet yderligere forhøjet med 100.000 kr. (kendelse af 7. juli 1994) og sidst under påklage til Landsskatteretten forhøjet til den fulde net- toprovenue for bodegaen (kendelse af 17. januar 1996). Vestre Landsret fandt, at det kunne lægges til grund, at selve overdragelsen af bodegaen var lagt således til rette af skatteyderen eller nogen, der handlede på dennes vegne, at forhøjelsesfristen i skattestyrelsesloven var suspenderet og først kunne regnes, fra korrekte oplysninger forelå ved revisionsrapport af 29. november 1993. Forhøjelserne var derfor rettidigt foretaget.

TfS 1999.34 LSR. Skatteyderens indkomst for indkomståret 1991 blev først i 1998 forhøjet vedrørende et ikke-medregnet hustrubidrag. Landsskatteretten bemærkede, at skatteyderens manglende opgivelse af ægtefællebidraget kunne tilregnes hende som groft uagtsom. Retten bemærkede dog, at klageren allerede den 11. december 1991 havde foretaget ændring af forskudsopgørelse for indkomståret 1992 på grundlag af udskrift fra Statsamtets forhandlings­protokol, hvorfor skattemyndighederne allerede på dette tidspunkt havde været i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt an­sættelse. Landsskatteretten udtalte videre, at der måtte være identitet mellem den kommunale skattemyndigheds afdeling for forskudsregistrering og lig­ningsafdelingen. Forhøjelsen vedrørende 1991 blev tilbageført som ugyldigt foretaget, idet suspension af fristen ophørte den 11. december 1991.

TfS 1999.234 LSR. Landsskatteretten fandt, at det forhold, at en revisor ikke havde medregnet lejeindtægten for udlejning af en ejerlejlighed, kunne ka­rakteriseres som groft uagtsomt, og det forhold at selvangivelserne var overladt til den skattepligtiges revisor at uarbejde ændrede ikke herved, idet det burde have stået den skattepligtige klart, at overskud ved udlejning ikke var opgjort korrekt.

TfS 2001.200 VLD. Det blev anset for groft uagtsomt at undlade at oplyse om pensionsindtægter fra Danmark ved bosættelse i Portugal for indkomst­årene 1989-1994.

TfS 2001.757 ØLD. Positive fejl ved at selvangive fradrag for underholdsy­delser til navngivet familiemedlem i Pakistan (1987-1995), hvor den pågæl­dende skatteyder reelt selv havde rådighed over kontoen i udlandet.

I SKM 2001.582 ØLD forelå den omstændighed, at anklagemyndigheden havde opgivet tiltale (påtaleopgivelse) mod selskabets ledelse for overtrædelse af strfl § 289, og dette indebar efter landsrettens opfattelse ikke, at der herved tillige var taget stilling til, hvorvidt der ved udarbejdelsen af selvangivelsen var handlet forsætligt eller uagtsomt.

I TfS 2002 386 Ø havde skatteyder ikke selvangivet fortjeneste ved salg af tlf.-nr., hvorfor ligningsmyndigheden havde været i utilregnelig uvidenhed om skattekravet, der således ikke var forældet.

Tilsvarende i TfS 2003 868, hvor det fandtes groft uagtsomt, at indtægter ved prostitution ikke var selvangivet og i TfS 2004 449 ØLD, hvor adgang til skønsmæssig forhøjelse af indkomster ved overdraget (ikke-selvangivet) virksomhed, ikke blev anset for forældet, idet skatteansættelsen blev anset foretaget tidligere på et ufuldstændigt grundlag. I TfS 2004 886 LSR blev fristen anset for suspenderet i et tilfælde, hvor skatteyderen ikke havde selvangivet aktieavancer.

I sagen TfS 2003 496 ØLD fandt Landsretten, at et forhold nok kunne være groft uagtsomt, men da der henset til fristproblematikken ikke var henvist til suspensionsreglen, men blot foretaget en ansættelse - medførte den manglende begrundelse af suspensionen for en sådan væsentlig sagsbehandlingsfejl, at afgørelsen var ugyldig. Modsat i TfS 2004 906 VLD, hvor en skatteyder blev beskattet af udeholdt indtægt ved salg af guld. Landsretten fandt, at der ganske vist ikke var en direkte henvisning til suspensionsreglen, men at der af afgø­relsen var tilstrækkelige oplysninger om de omstændigheder, der gav anled­ning til suspension af fristen, og at afgørelsen måtte anses materielt korrekt. SKM 2006 153 H: To selskaber havde ved en aktieerhvervelse modtaget et skattepligtigt tilskud. Ejerne af de to selskaber, der begge var forretningskyn­dige, må have været bekendt med, at aktierne i Gibraltar-selskabet blev er­hvervet til en pris væsentligt under aktiernes reelle værdi, og at selskaberne havde modtaget et skattepligtigt tilskud. Det var groft uagtsomt, at de ikke afgav nærmere oplysninger herom. Ansættelsesfristen efter den dagældende ssl var derfor suspenderet. Som følge af at myndighederne først senere kom i besiddelse af bestemte oplysninger, var ansættelsesfristen endvidere suspen­deret. ToldSkat havde anset et lån fra Gibraltar-selskabet til de to selskaber som likvidationsudlodning i to år, mens Landsskatteretten havde beskattet i et år ud fra en tilskudsbetragtning. Da Landsskatterettens ændrede resultat alene skyldes en ændret retlig vurdering af de faktiske omstændigheder, og efter sammenhæng mellem de oplysninger der er lagt til grund for henholdsvis ToldSkats og Landsskatterettens afgørelser, var fristreglen ikke til hinder for den af landsskatteretten foretagne forhøjelse af sagsøgernes indkomster.

SKM 2006 190 H (skatteyderen havde afgivet urigtige oplysninger eller fortiet oplysninger af væsentlig betydning for den ligningsmæssige behandling af sagen, som, når endvidere hensås til hans stilling og uddannelsesmæssige baggrund som ansat i en kommunal skatteforvaltning, måtte tilregnes ham som i hvert fald groft uagtsomt. Ansættelsesfristen ansås derfor for suspen­deret indtil det tidspunkt, hvor skattemyndighederne fik oplysninger, der gjorde dem i stand til at foretage en korrekt skatteansættelse. Den omstæn­dighed, at der ikke var rejst straffesag eller foretaget indberetning til ToldSkat var uden betydning).

SKM 2007 546 L Det blev anset groft uagtsomt, at en advokat i forbindelse med salg af sit advokatfirma havde undladt at selvangive en skattepligtig avance vedrørende salg af driftsmidler. Det var berettiget, at skattemyndig­hederne ekstraordinært havde genoptaget ansættelsen.

I SKM 2007 440 ØL blev en varsling om ændring anset for rettidig, fordi den var sket inden rimelig tid efter kendskab til den skattepligtiges groft uagtsomme selvangivelse.

Endvidere kan nævnes 3 domme, nemlig SKM 2008 56 BR, SKM 2008 81 BR og SKM 2008 219 BR, hvor det i alle tilfælde blev lagt til grund, at der selvangivet mindst groft uagtsomt, således at der kunne foretages ekstraordi­nær ansættelse. I SKM 2008 56 BR var forholdet særligt, idet skatteyder havde fået indbetaling på arbejdsgiveradministreret pensionsordning, som

dog grundet fejlindberetning var oplyst som privattegnet ordning. Pensions­ordningen blev oprettet i forbindelse med borgerens ansættelsesforholds på­begyndelse i oktober 1997. Spørgsmålet var, om sagsøgeren ved også at på­føre selvangivelsen fradrag for de pågældende indbetalinger havde handlet groft uagtsomt, således at skattemyndighederne kunne genoptage og ænd- re/forhøje for indkomstårene 1997-2002. For perioden 1998-2002 fandt retten at skatteyderen havde handlet groft uagtsomt, idet der også var tale om bety­delige beløb - og dette selvom beløbene fremgik af printselvangivelse. Dog for så vidt angår 1997 fandt retten, at der ikke kunne anses at foreligge grov uagtsomhed, idet det var året, hvor han blev lønmodtager, og at der for dette år var tale om beskedne beløb, og at han indtil lønansættelse selv havde fore­taget store private indskud på privattegnede ordninger. SKM 2009 172 VLD Landsretten stadfæstede byrettens dom, hvor en skatteyder blev anset at have handlet groft uagtsomt ved at undlade at selvangive pensionsudbetalinger fra et af ham ejet norsk ejendomsselskab. Han var tidligere blevet frifundet i straffesag om grov skattesvig ad samme forhold. Retten lagde vægt på, at sagsøgeren selv havde underskrevet regnskaberne, hvoraf det fremgik, at han havde modtaget pensionen, og at han i sin selvangivelse ikke havde oplyst om pensionen. Dette forhold fandtes ansættelsesmæssigt groft uagtsomt - og retten fandt, at betingelserne for en ekstraordinær skatteansættelse var opfyldt. Landsretten bemærkede yderligere, at oplysningerne i selskabets regnskaber m.v. for 1992 og 1993, der støttes af de forklaringer, der er afgivet til det norske politi af økonomichef KK og statsautoriseret revisor VN, skabte en formodning for, at der er blevet udbetalt og godskrevet A beløb svarende til de omtvistede forhøjelser. Over for denne formodning har A ikke godtgjort, at angivelserne i regnskaberne m.v. ikke er udtryk for reelle transaktioner. I SKM 2009 182 B fandt byretten, at skatteyder allerede i forbindelse med indsendelse af selvangivelse for 1997 og senere modtagelse af årsopgørelse for samme år var blevet bekendt med, at der var særlige regler for hans ind­komstopgørelse, når han både havde dansk og norsk lønindkomst, ligesom der i indkomstopgørelserne for de følgende år er vejledt om udenlandsk indkomst samt i rubrik 71 er en afkrydsningsrubrik med angivelse af, at udenlandsk selvangivelse skal vedlægges. Da sagsøgeren på trods af den vi­den, han erhvervede i forbindelse med udarbejdelsen af selvangivelsen for 1997, samt vejledningen og ordlyden af rubrik 71 for de senere indkomstår ikke overfor skattemyndighederne har oplyst om indkomst fra Norge, findes han at have handlet groft uagtsomt, hvorfor skattemyndighederne har været berettiget til at foretage ekstraordinær ansættelse for indkomstårene 1998­2000. Retten bemærkede i den forbindelse, at det ikke kunne påhvile skatte­myndighederne at holde øje med, om skatteyderens ansættelsesforhold var eller ville være uændrede i forhold til tidligere år. I SKM 2009 348 B fandt byretten, at de to skatteydere var skattepligtige af henholdsvis udbytte, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1, og skattepligtig indtægt, jf. statsskattelovens § 4, over tre år ved at have hævet godt 7 mio. kr. i et selskab, der drev rengø­ringsvirksomhed. Det beskattede beløb var fastsat skønsmæssigt af skatte­myndighederne, og retten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte skønnet. Retten gav heller ikke sagsøgerne medhold i, at varslingsfristen på seks må­neder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, ikke var overholdt for det ene af de omhandlede år.

I SKM 2009.172 VLD havde skatteyder undladt selvangivelse af en pension fra et norsk selskab, og han var blevet frifundet i straffesag om straf for forkert selvangivelse herved. Uanset frifindelsen i straffesagen var der som følge af groft uagtsom eller forsætlig adfærd grundlag for at beskatte pensionen uden for den ordinære ansættelsesfrist.

I SKM 2011 209 HD fandt Højesteret (pizza-sagen), at det ikke kunne tillæg­ges betydning, at brødrene under en straffesag ved byretten var blevet frifundet for overtrædelse af skatte- og momslovgivningen, og se også SKM 2009 172 VLD. Der bør henses til de udførlige betragtninger, som Landsskatteretten gavi TfS 2004 335 LSR, hvor Landsskatteretten netop påkendte genoptagelse af skatteansættelserne (skønsmæssige ansættelser) i »Pizza-sagen« på grund af frifindende straffedom, men dog efter konkret vurdering fastholdt ansæt­telserne. Landsskatterettens præmisser illustrerer noget om bedømmelserne hhv. straf og skatteansættelse som følger: *»Landsskatteretten finder som ud-*

*gangspunkt, at der ved sagernes afgørelse skal henses til den bevisbedømmel­se, som er blevet foretaget i straffesagen, og til formuleringen af præmisserne i den konkrete straffedom. En frifindende straffedom kan således eventuelt blot være udtryk for, at domstolen ikke subjektivt har anset, at personen har haft tilregnelse til at opfylde straffebestemmelsens gerningsindhold. Det af­gørende må efter rettens opfattelse derfor være, om det skatteretlige spørgsmål tillige kan anses for at være blevet afgjort i forbindelse med vur­deringen af det strafferetlige spørgsmål. I en civil skattesag er bevisbedøm­melsen i øvrigt væsentlig anderledes end i en straffesag. I den civile skattesag kræves det således ikke, at der af skattemyndighederne er blevet ført bevis for hver enkelt udeholdt indtægt. Hvis der efterfølgende i en civil skattesag generelt blev anlagt en mildere bedømmelse, blot fordi der tillige var blevet anlagt en straffesag mod den pågældende, der endte med en frifindelse, ville dette i øvrigt kunne medføre en vilkårlig forskelsbehandling af personer med de samme skattemæssige forhold. Det vil efter rettens opfattelse derfor stride mod en grundlæggende almindelig lighedsgrundsætning, hvis en frifindende straffedom umiddelbart blev tillagt en vidtrækkende betydning for bedømmel­sen af den civile skattesag. Præmisserne i Vestre Landsrets dom af 4/4 2003 indeholder efter Landsskatterettens opfattelse imidlertid ikke nogen direkte stillingtagen til opgørelsen af de skattepligtige indkomster. Det nævnes således blot i præmisserne, at det ikke med den til domfindelse i en straffesag fornødne sikkerhed er bevist, at klageren har udeholdt indkomster af den i anklage­skriftet nævnte størrelsesorden. Videre er nævnt, at bevisførelsen heller ikke giver tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at tiltalte er skyldig i et mindre omfang. Landsskatteretten lægger herefter vægt på, at de oprindeligt selvangivne bruttoavanceprocenter på henholdsvis 27,7 pct., 42,1 pct. og 51,4 pct. (B Pizza Bar) og 51,6 pct. (Restaurant C) har været usædvanligt lave for branchen, ogpå at gennemsnitsavancen for virksomheder af samme art sædvanligvis ligger på 60-70 pct., jf. Østre Landsrets dom, refereret i TfS 2001 476. Da klageren har drevet virksomhed forinden starten af Restau­rant C, kan han efter rettens opfattelse i øvrigt ikke anses for helt nystartet og uden erfaring med branchen. En imødekommelse afde af klagerens repræ­sentant fremførte synspunkter vil efter rettens opfattelse derfor medføre nogle urealistisk lave bruttoavanceprocenter. Når endvidere henses til det af myndighederne anførte vedrørende melforbrug, svind og antallet af slices i en megapizza finder retten, at de påklagede skatteansættelser for indkomst­årene 1995, 1996 og 1997 skal stadfæstes, således at de beløbsmæssige op­gørelser i rettens kendelse af 30/7 1999 og i rettens kendelse af 17/1 2001 fastholdes.«* Se helt parallelle domme SKM 2011.210.HR og SKM 2011.211.HR.

I SKM 2011.585 BR havde skatteyder ikke gemt regnskabsmateriale, og derfor var Skattestyrelsen berettiget til at foretage en ekstraordinær skønnet forhøjelse vedrørende lejeindtægter, også selvom der var sket frifindelse i straffesagen.

Ved SKM 2011 770 B fandtes en skatteyder for skattepligtig af indkomst ved lotterispil i forbindelse med internetspil via udenlandske onlinekasinoer samt en række andre internetspil, hvor deltagerne kan købe forskellige med­lemskaber. Byretten fandt, at skatteyderen havde haft ikke-selvangivne ind­tægter fra udenlandske onlinekasinoer, og at han ikke kunne godtgøre, at der var tale om gevinster fra spil godkendt og kontrolleret af en offentlig myn­dighed i et andet EU- eller EØS-land. Da skatteyderen ikke havde dokumen­teret eller sandsynliggjort, at han var berettiget til fradrag i forbindelse med indkomsterhvervelsen, og da han havde udvist grov uagtsomhed, jf. skatte­forvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, blev Skatteministeriet frifundet. Byretten fandt endvidere, at skatteyderen var skattepligtig af indtægter fra de omhand­lede medlemskaber, og at SKAT havde været berettiget til at skønne over indtægternes størrelse. Da skatteyderen ikke havde godtgjort, at den skøns­mæssige ansættelse var åbenbar urimelig eller hvilede på et forkert grundlag, samt da skatteyderen ikke havde dokumenteret eller sandsynliggjort, at han var berettiget til fradrag for tab, blev Skatteministeriet også frifundet på dette punkt.

SKM 2012 7 V: En læge med bopæl i Danmark arbejdede i 2002-2007 som lægevikar i Norge. Efter SKAT's opfattelse tilkom beskatningsretten efter

dobbeltbeskatningsoverenskomsten som udgangspunkt Norge. Da hovedparten af lægens indkomst i 2002-2006 imidlertid ikke var beskattet i Norge, beskat­tedes lægen i Danmark efter artikel 26, stk. 2, om subsidiær beskatningsret for den stat, hvor en person er hjemmehørende. Lægen gjorde under retssagen gældende, at anvendelse af artikel 26, stk. 2, udgjorde en praksisændring med tilbagevirkende kraft. Landsretten fandt det ikke godtgjort, at skattemyn­dighederne via egne beskrivelser mv. var afskåret fra at anvende reglen om den subsidiære beskatningsret. Landsretten anførte herved, at den omstæn­dighed, at skattemyndighederne i en årrække ikke havde benyttet bestemmel­sen, ikke i sig selv kunne skabe en fast administrativ praksis. Efter bevisfø­relsen var der ikke grundlag for at statuere, at skattemyndighederne havde valgt eller fastsat retningslinjer for, at bestemmelsen ikke skulle udnyttes. Det forhold, at skattemyndighederne i andre tilfælde ikke havde udnyttet bestemmelsen eller udtalelserne fra en ansat ved skattemyndighederne bragt i "Dagens Medicin" om, at der var tale om en ændring af praksis, kunne hverken hver for sig eller i forening føre til et andet resultat. For 2002 var ansættelsesændringen sket efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Landsretten fandt, at lægen i hvert fald ved grov uagtsomhed havde bevirket, at skatteansættelsen var foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. I SKM 2012.12 ØLD og SKM 2011.109 BR kunne der ske forhøjelse af indtægter efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5, uanset at anklagemyndigheden efter en samlet vurdering havde valgt at opgive tiltale.

SKM 2012 53 B: Ved denne sag indbragte sagsøgeren to landsskatteretsken­delser, der samlet vedrørte indkomstårene 2000-2005. Sagen vedrørte samlet en forhøjelse på kr. 3.537.692,-. For så vidt angår indkomstårene 2000-2004 havde SKAT på baggrund af en række udgiftsbilag fundet på sagsøgerens adresse i forbindelse med en ransagning opgjort et negativt privatforbrug for sagsøgeren, og med henvisning hertil forhøjede SKAT skønsmæssigt sagsø­gerens skattepligtige indkomst. Heroverfor gjorde sagsøgeren under sagen gældende, at SKAT's afgørelse var ugyldig som følge af forældelse, som følge af ulovlig skønsudøvelse og som følge af begrundelsesmangler. Endvi­dere gjorde sagsøgeren gældende, at SKAT's afgørelse var tilsidesættelig, idet den var udøvet på et fejlagtigt grundlag, og til støtte herfor henviste sagsøgeren bl.a. til, at et flertal af udgiftsposterne skulle være medtaget i SKAT's opgørelse flere gange, at SKAT's opgørelse af sagsøgerens lønudgifter var behæftet med en række fejl, og at flere afde udgifter, som indgik i SKAT's opgørelse, var betalt ved optagelse af lån fra venner og familie. For så vidt angår spørgsmålene om afgørelsens formelle gyldighed tiltrådte retten Skat­teministeriets frifindelsespåstand, og retten henviste herved til, at sagsøgeren, henset til de ved ransagningen fundne bilag, ved grov uagtsomhed havde bevirket, at skatteansættelsen var foretaget på et urigtigt grundlag, og at SKAT derfor med rette havde ændret skatteansættelsen ud over fristen i SFL § 26, at Landsskatterettens korrektion af fejl ved afgørelsen ikke kunne føre til, at afgørelsen i sin helhed var ugyldig som følge af ulovlig skønsudøvelse, og at det, henset til afgørelsens angivelse af det faktiske hændelsesforløb, måtte have været åbenbart for sagsøgeren, hvilke forhold afgørelsen støttedes på. Under disse omstændigheder kunne den mangelfulde begrundelse ikke føre til, at afgørelsen var ugyldig. For så vidt angår spørgsmålene om afgø­relsens materielle gyldighed tiltrådte retten delvist Skatteministeriets frifin­delsespåstand, idet retten for så vidt angår indkomståret 2002 tiltrådte sagsøgerens anbringende om, at kr. 438.846,- var medtaget to gange i forhø­jelsen af sagsøgerens skatteansættelse. Retten henviste herved til vidneforkla­ringer afgivet af advokat og revisor vedrørende anvendelsen af det omhand­lede beløb sammenholdt med den tidsmæssige og beløbsmæssige sammen­hæng mellem udgiften til købet af det af sagsøgeren ejede værtshus. Retten hjemviste herefter sagsøgerens skatteansættelse for indkomståret 2002 til fornyet behandling. For så vidt angår indkomståret 2005 havde sagsøgeren ikke indsendt regnskab til SKAT, og SKAT havde derfor med henvisning til oplysninger om tidligere års overskud, indberettet moms og lønudgifter lige­ledes ansat sagsøgerens skattepligtige indkomst for dette indkomstår skøns­mæssigt. Heroverfor fandt retten det ikke godtgjort, at betingelserne for at tilsidesætte skønnet var opfyldt, og retten bemærkede i den henseende særligt, at der alene i sagen var fremlagt regnskaber for 2 ud af sagsøgerens 5 virk-

somheder. Skatteministeriet blev derfor tillige frifundet for så vidt angår indkomståret 2005.

SKM 2012 138 Ø: Byretten havde stadfæstet myndighedens skønsmæssigt fastsatte afkast af midler i en trust på Isle of Man, som SKAT ved et tilfælde havde fået kendskab til. Appellanten havde under byretssagen frafaldet sit anbringende om, at trustens midler var udskilt fra hans formue. Det blev herefter alene gjort gældende, at skatteansættelserne var forældede, at der alene var investeret 1 mio. kr. i trusten, og at disse midler ikke havde givet afkast henholdsvis var tabt i de af sagen omhandlede indkomstår. Landsretten stadfæstede byrettens dom i henhold til grundene, jf. således hvor Byretten fandt, *»at sagsøgeren groft uagtsomt havde bevirket, at skattemyndighederne havde foretaget ansættelsen på et urigtigt grundlag, og ansættelsesfristen var derfor suspenderet indtil det tidspunkt, hvor sagsøgerens advokat frem­sendte et brev med oplysninger, der til en vis grad belyste trustens forhold og sagsøgerens tilknytning til trusten. Retten fandt videre, at sagsøgeren bar risikoen for den manglende nærmere dokumentation for størrelsen af trustens midler, for investeringen heraf og for det afkast, midlerne må antages at have givet. Retten bemærkede i den forbindelse, at der under sagens behand­ling var kommet flere skiftende oplysninger«*.

I SKM 2012.170 ØLD bemærkede Landsretten, at en påtaleopgivelse ikke ville være nye faktiske eller retlige oplysninger, der kan begrunde ekstraor­dinær genoptagelse iht. SFL § 27, stk. 1, nr. 8, og SFL § 32, stk. 1, nr. 4.

SKM 2012 314 B: Sagsøgerens skatteansættelser for indkomstårene 2002­2007 var blevet forhøjet med i alt kr. 399.880,-, som var anset for udeholdte indtægter ved salg af jern- og metalskrot. Retten fandt, at sagsøgeren med rette var blevet beskattet som sket. Retten lagde bl.a. vægt på, at sagsøgeren ubestridt havde modtaget de omhandlede beløb for salg af jern- og metalskrot, at såvel afregningsbilag som checks i alle årene var udstedt til sagsøgeren personligt, at aftagerne af skrottet havde haft opfattelsen af, at de kontraherede med sagsøgeren personligt, samt at det ikke på nogen måde var markeret, at beløbene rettelig tilhørte andre end sagsøgeren. Sagsøgeren havde ikke ved den skete bevisførelse løftet sin bevisbyrde for, at han på den baggrund ikke skulle beskattes af beløbene. Retten fandt endvidere ikke, at sagsøgeren havde dokumenteret eksistensen af fradragsberettigede udgifter eller deres størrelse. Endelig fandt retten, at sagsøgerens skatteansættelser for indkomst­årene 2002-2004 kunne genoptages ekstraordinært, da sagsøgeren havde handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at oplyse SKAT om de opnåede indtægter, der var realiseret kontinuerligt over en årrække. Sagsøgeren burde derfor have været bekendt med, at skattemyndighederne foretog ansættelse af hans indkomst for de pågældende år på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

I SKM 2013.550 VLD fandt retten, at borgeren havde handlet groft uagtsomt, og der var grundlag for forhøjelse iht. suspensionsreglen, og det forhold, at borgeren ikke havde været tiltalt for forholdet, var uden betydning.

Dommen i SKM 2013.910 BR viser en konkret sag om begrundelse for at opretholde ekstraordinær skatteforhøjelse med ikke-selvangivet bonusbeløb, hvor byretten fandt, at grundet kravet til bevisets styrke i straffesagen, så kunne det ikke gøre nogen forskel for skattesagen, at borgeren var frifundet i byretten. Dommen er konkret ad bevisforholdet. Se dog også hvor tilregnel- sen netop ikke var tilstede og hvor beviset for tilregnelse mellem straffesag og skattesag var sammenfaldende efter konkret vurdering, jf. sagen i TfS 1994.660 LSR.

I SKM 2016.104 LSR fandtes, at manglende indgivelse af selvangivelse ikke var "mindst groft uagtsomt", og der var ikke hjemmel i ekstraordinær ansæt­telse i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 5. En borger, bosat i udlandet, var fuldt skattepligtig til Danmark ved ophold i et sommerhus, der ifølge plan­loven kunne anvendes som helårsbolig. Landsskatteretten lagde vægt på, at der var tale om en tilflytningssituation, at skattepligtens indtræden skyldtes et samspil mellem planloven og KSL, og at dette alene var beskrevet i JV's afsnit om fraflytning og ikke beskrevet i afsnittet om tilflytning. Den forkerte selvangivelse var kun simpelt uagtsomt. Se modsat SKM 2019.249 ØLD, hvor forholdet var grovere - idet skatteyderen heller ikke for landsretten havde dokumenteret, at han havde selvangivet og betalt skat i Tyskland.

Landsretten tiltrådte af de af byretten anførte grunde, at skatteyderen ved at have indrettet sig som fastslået og samtidig undladt at selvangive sin uden­landske indtægt i indkomstårene 2006-2009, i hvert fald ved mindst grov uagtsomhed havde bevirket, at skattemyndighederne havde foretaget skatte­ansættelsen for disse indkomstår på et ufuldstændigt grundlag. Betingelserne for genoptagelse af skatteansættelsen for disse indkomstår var herefter opfyldt, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 5.

I SKM 2016.471 LSR var forholdet, at en firmabil var placeret på hovedak­tionærens bopæl, og hvor det derfor påhvilede hovedaktionæren at løfte be­visbyrden for manglende rådighed. Denne bevisbyrde var ikke løftet. Under de foreliggende omstændigheder, hvor klageren dog havde selvangivet be­skatning af en anden fri bil i de omhandlede indkomstår, og derudover ejede flere private biler, fandt Landsskatteretten, at det var betænkeligt at fastslå, at den manglende medtagelse af den pågældende bil var udtryk for grov uagtsomhed. Beskatning kunne derfor alene ske i overensstemmelse med SFL § 26, stk. 5, jf. SKM 2014.504.HR, da aktionæren var majoritetsaktionær. SKM 2016.230 VLR: Sagen drejede sig om, hvorvidt SKAT var berettiget til skønsmæssigt at forhøje sagsøgerens indkomst for indkomstårene 2009, 2010 og 2011, som følge af et negativt privatforbrug. Byretten havde fundet, at appellanten og samleveren ikke alene ved deres forklaringer om, at de i fællesskab havde afholdt udgifter til den fælles husholdning, herunder at samleveren ved kontantbetalinger hidrørende fra sit selvstændige erhverv havde afholdt forskellige udgifter til husstanden, havde løftet bevisbyrden for, at samleveren havde bidraget til privatforbruget. Byretten havde også fundet, at appellanten ikke havde ført tilstrækkeligt bevis for, at hendes far, der efter det oplyste havde boet hos sagsøgeren i en periode, havde bidraget til husstandens udgifter. Byretten havde på den baggrund fundet, at forhøjel­serne var berettigede. For landsretten gjorde appellanten de samme synspunkt­er gældende som for byretten, herunder at hun var almindelig lønmodtager, og at hun derfor ikke skulle underlægges den samme bevisvurdering som bogføringspligtige. Landsretten fandt på baggrund af bevisførelsen, herunder de negative privatforbrugsberegninger, at appellanten havde haft indtægter, som ikke var selvangivet. SKAT havde derfor været berettiget til at foretage en skønsmæssig forhøjelse. Det påhvilede herefter appellanten at godtgøre, at SKATs skønsmæssige ansættelser var åbenbart urimelige eller hvilede på et forkert grundlag. Af de grunde, som byretten havde anført, fandt landsretten endvidere, at appellanten ikke havde løftet denne bevisbyrde. Landsretten fandt endelig, at appellanten havde handlet groft uagtsomt i forbindelse med sine selvangivelser, hvorfor også forhøjelsen af indkomståret 2009 var beret­tiget. Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom (SKM 2015.548.BR).

SKM 2017.344 ØLD: Byretten havde fundet, at skatteyderen ikke havde bevist sin påstand om, at han havde finansieret købet af en fast ejendom i USA for kr. 4.750.000 med lån og anså ejendommen erhvervet med udeholdt indkomst. Da det var mindst groft uagtsomt, at skatteyderen ikke havde selvangivet beløbet, var betingelsen for ekstraordinær genoptagelse i skatte­forvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, opfyldt. Som led i projekt Money Transfer konstaterede skatteforvaltningen, at der på skatteyderens bankkonto løbende var blevet indsat i alt godt 10,2 mio. kr. i årene 2004-2009. Skatte­forvaltningen skønnede, at beløbet stammede fra selvstændig erhvervsvirk­somhed og forhøjede skatteyderens skatte- og momsansættelser med indsæt­telserne fratrukket et skønnet beløbet til driftsomkostninger. I den foreliggende situation, hvor der løbende over 9 år var indsat meget store beløb på skattey­derens konto, sammenholdt med oplysningerne om hans indtægtsforhold i de pågældende år, og hvor skatteyderen havde haft skiftende forklaringer om, hvad pengene stammede fra, havde byretten fundet, at det påhvilede ham at bevise, at de indsatte beløb stammede fra skattefri indtægter eller skattefri formuebevægelser. Skatteyderen havde ikke afgivet forklaring for byretten og havde ikke fremlagt bilag, der dokumenterede, hvorfra indsættelserne på hans konto stammede. Efter bevisførelsen fandt byretten derfor, at han ikke havde løftet sin bevisbyrde. Da der ikke var fremlagt lønsedler eller andet, der godtgjorde, at midlerne stammede fra lønindtægter, fandt byretten ikke grundlag for at tilsidesætte myndighedens skøn, hvorefter indtægterne måtte stamme fra erhvervsmæssig, momspligtig virksomhed. Da der endvidere ikke

var fremlagt nogen form for bevis for afholdte udgifter, var der heller ikke grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn over, at udgifterne havde været på 10%. Byretten fandt, at skatteyderen havde handlet mindst groft uagtsomt. Det var derfor berettiget, at SKAT havde foretaget forhøjelserne af skat og moms i medfør af henholdsvis skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3. Videre fandt byretten, at SKAT havde overholdt vars­lingsfristerne i de to bestemmelsers stk. 2. Byretten fandt endvidere, at skat­teyderen havde modtaget SKATs agterskrivelser, inden afgørelserne blev truffet, og at der således var foretaget korrekt partshøring. Selve afgørelserne indeholdt ikke begrundelse, men da. der i afgørelserne var henvist til agter­skrivelserne, som indeholdt udførlig begrundelse, var afgørelserne ikke ugyldige på grund af manglende begrundelse. Af de grunde, byretten havde anført, og da det, der var fremkommet for landsretten, ikke kunne føre til et andet resultat, stadfæstede landsretten byrettens to domme.

SKM 2016.327.ØL: Sagen drejede sig om en ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse på baggrund af SKATs “Project Money Transfer”. Der var i 2005 overført to beløb på i alt 110.000 USD til skatteyderens konto fra en jordansk bank, som hendes skattepligtige indkomst var blev et forhøjet med. Hun gjorde gældende, at beløbet ikke tilhørte hende og var blevet for­brugt af den person, der ifølge hende havde overført beløbet til hendes konto, og med hvem hun havde haft et samlivsforhold. Landsretten anførte, at skatteyderen ikke alene ved sin forklaring, der ikke var bestyrket af objektive kendsgerninger, havde bevist, at de 110.000 USD, der blev indsat på hendes konto, var beskattede midler, der ikke tilhørte hende, og at hun af disse grunde ikke skulle beskattes af beløbet. Skatteyderen havde således udeholdt indkomst, der var skattepligtig for indkomståret 2005. Under hensyn til belø­benes størrelse, og at de efter betalingsoplysningerne vedrørte fees, måtte det tilregnes hende som i hvert fald groft uagtsomt, at SKATs oprindelige ansættelse blev foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Lands­retten tiltrådte derfor at betingelserne for at foretage ekstraordinær genopta­gelse var opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Den omstæn­dighed at hun forud for overførslerne af beløbene måtte have kontaktet Danske Bank og Nationalbanken kunne ikke føre til et andet resultat.

SKM 2016.348.BR: Sagen vedrørte, hvorvidt to skatteydere (en søn og fade­ren) skulle beskattes af nogle hævninger, som de havde foretaget fra tredje­mands (sønnens svigerfars) konto. Sønnen havde i henhold til en fuldmagt fra sin svigerfar i 2009 og 2010 hævet i alt ca. kr. 4,4 mio. fra kontoen. Sønnen havde desuden i tre tilfælde i 2010 givet sin far fuldmagt til at hæve penge på kontoen, og faren hævede herefter i 2010 i alt kr. 193.000,- fra kontoen. Retten fandt under henvisning til en række omstændigheder, at sagsøgerne havde godtgjort, at sønnen udelukkende havde fuldmagt til at hæve beløbene på sin svigerfars konto, og at de af sønnen og hans far hævede beløb var blevet videregivet til sønnens svigerfar. De hævede beløb skulle ikke betragtes som skattepligtig indkomst for skatteyderne.

SKM 2016.387.BR: Sagen angik, om der var grundlag for ekstraordinær genoptagelse afen skatteyders skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, som følge af, at en skatteyder ikke havde selvangivet værdien af en fribolig. Skatteyderen og dennes ægtefælle havde modtaget rådgivning fra deres revisor om, at friboligen ikke var skattepligtig. Rådgive­ren havde imidlertid ved sin rådgivning indlagt den forudsætning, at den gave, friboligen indebar, ville være gaveafgiftspligtig i de enkelte indkomstår, og at der derfor skulle indberettes og indbetales gaveafgift. Hverken ægtefællerne eller nogen på deres vegne havde imidlertid indberettet eller betalt gaveafgift. Retten fandt på denne baggrund, at skatteyderen ved ikke at have fulgt råd­givningen havde afskåret sig fra ved uagtsomhedsvurderingen at henvise til rådgivningen. Ved således ikke at medtage friboligen i selvangivelsen havde skatteyderen ved grov uagtsomhed bevirket, at skatteansættelserne var fore­taget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Se tilsvarende SKM 2016.388 BR. Byretten begår dog en eklatant fejl i præmisserne, idet det skrives at vurderingen af grov uagtsomhed efter fristreglerne ikke er det samme som efter skattekontrollovens strafbestemmelser - og intet kan være mere forkert, jf. forarbejderne til SFL § 27, samt Fristudvalgets betænkning af 2003 og professor **Jan Pedersen** i artikel i SR SKAT 2015.160.

SKM 2016.402.BR: Skatteyderne investerede i juni 2008 via en mellemmand hver især 1 mio. USD i et ejendomsudviklingsprojekt i Dubai. SKAT modtog i marts 2012 en anmeldelse fra mellemmanden, hvoraf det fremgik, at der i 2008 var realiseret et afkast af det investerede beløb på 230.000 USD hos skatteyderne. De investerede beløb på i alt 2 mio. USD og afkastene heraf blev, efter det oplyste, ikke betalt til skatteyderne, men blev derimod indskudt i et nyt projekt. Dette fremgik ligeledes af en kvitteringsmail sendt fra mel­lemmanden til skatteyderne. SKAT havde bl.a. på denne baggrund forhøjet skatteydernes indkomst svarende til det realiserede afkast. Skatteyderne gjorde imidlertid gældende, at de aldrig havde opnået et sådant afkast, og at SKATs ændringer ikke var foretaget rettidigt. Retten fandt med henvisning til de faktiske omstændigheder i sagen samt den ene skatteyders forklaring under hovedforhandlingen, at SKAT med rette havde forhøjet skatteydernes indkomst med hver især 230.000 USD, svarende til afkastet af investeringerne. Retten fandt desuden, at SKAT havde været berettiget til at foretage forhøjel­serne i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, idet skatteyderne ved ikke at selvangive afkastet havde handlet mindst groft uagtsomt, ligesom 6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, ligeledes var over­holdt.

SKM 2016.425.ØL: Et selskab havde fra det angolanske finansministerium modtaget et større millionbeløb på sin bankkonto. Selskabet havde herefter overført 57.936.421 kr. til dels en navngiven person, dels en schweizisk bank og havde alene indtægtsført og selvangivet det resterende beløb på 20.050.838 kr. Landsretten fandt, at selskabet var nærmest til at oplyse, hvem der modtog pengene, ligesom det påhvilede selskabet at godtgøre, at selskabet ikke havde erhvervet ret til hele det på kontoen indsatte beløb. Selskabet fandtes ikke at have løftet denne bevisbyrde. Landsretten fandt endvidere af de grunde, by­retten havde anført, at skatteansættelsen var foretaget rettidigt. Også landsret­ten fandt således, at selskabet ved grov uagtsomhed havde bevirket, at skat­teansættelsen ikke var korrekt, og at 6-månedersfristen i skatteforvaltnings­lovens § 27, stk. 2, var overholdt.

SKM 2017.623 ØL: Dommen viser samspillet med den "kortere frist" efter SFL § 26, stk. 1, in fine - og så de ekstraordinære fristregler. Fristerne for skatteansættelse var dermed til prøvelse i dommen. Østre Landsret fandt det uomtvistet, at A var omfattet af den korte ligningsfrist i § 1, stk. 1, 1. pkt., i bkg 2013 534 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold, og at varsel om ændring af skatteansættelsen ikke blev udsendt inden udløbet af denne frist. Efter det ovenfor anførte må det blandt andet lægges til grund om hændelsesforløbet, at lejligheden, tre dage efter at A havde erhvervet den, blev sat til salg hos en ejendomsmægler og 2½ uge senere var solgt, og atA ikke formelt overtog gælden på realkreditlånene, der i stedet indfriedes i forbindelse med hans videresalg. Landsretten fandt, at den manglende selvangivelse af fortjenesten ved afståelsen af lejligheden, der bevirkede, at skatteansættelsen blev foretaget på et urigtigt eller ufuld­stændigt grundlag, herefter må tilregnes ham eller nogen, der har handlet på hans vegne, som i hvert fald groft uagtsom. Det tiltrædes derfor videre, at skattemyndighederne havde adgang til at foretage ekstraordinær ansættelse ifølge bekendtgørelsens § 3, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Efter ordlyden af § 3 i bekendtgørelsen gælder fristerne i bekendtgørelsens § 1 ikke, ”når betingel­serne for ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27 er opfyldt”. I lovens § 27, stk. 2, 1. og 2. pkt., bestemmes følgende: En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles…senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder 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.” Bekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i skatteforvaltningslo­vens § 26, stk. 1. Efter ordlyden af § 3 i bekendtgørelsen, sammenholdt med ordlyden af lovens § 27, og efter sammenhængen mellem de to bestemmelser, må bestemmelsen i bekendtgørelsens § 3 forstås således, at samtlige betingel­ser for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 skal være opfyldt. Den generelt holdte bemærkning i forslag til skatteforvaltningsloven, lovforslag nr. L 110 af 24. februar 2005, pkt. 4.11.2, kan ikke føre til andet resultat. De tidsmæssige betingelser i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2,

gælder således også ved en ekstraordinær ansættelse omfattet af bekendtgø­relsens § 3. Af bevisførelsen fremgår, at skattemyndighederne rettede hen­vendelse til A og anmodede om materiale i februar 2011. Henvendelsen blev ikke besvaret. SKAT indhentede herefter hos A’s bank hans kontoudtog, som man modtog den 19. august 2011. Af kontoudtogene fremgik, at prove­nuet fra salg af lejligheden blev anvendt dels til indfrielse af realkreditlånene, dels til overførsel 2 måneder senere af overskuddet i handelen til en konto tilhørende IJ. På grundlag heraf udsendte SKAT agterskrivelsen af 12. sep­tember 2011. Først ved et møde den 30. november 2011, som IJ deltog i på A’s vegne, kom SKAT i besiddelse af formidlingsaftalen. Derefter udsendte SKAT den 26. januar 2012 en agterskrivelse med korrigeret beregning. Den 23. marts 2012 udsendte SKAT afgørelse med skatteansættelse på grundlag af dels den korrigerede beregning i den seneste varslingsskrivelse, dels yderligere information, der førte til yderligere nedslag i beregningen af den skattefrie fortjeneste. Under disse omstændigheder kan fristen i skatteforvalt­ningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke skulle regnes fra et tidspunkt før den 19. august 2011. SKATs agterskrivelser af 12. september 2011 og af 26. ja­nuar 2012 er således begge sendt inden udløbet af fristen i denne bestemmelse. Landsretten finder i den forbindelse, at SKAT med de nye oplysninger, der fremkom den 30. november 2011, havde fornødent grundlag for at udsende en ny agterskrivelse. Dermed var 3 måneders-fristen fra varslingen af 26. januar 2012 i lovens § 27, stk. 2, 2. pkt., ikke udløbet ved afsendelsen af af­gørelsen den 23. marts 2012.

SKM 2018.56 ØLD. Skattemyndighederne havde forhøjet skatteyderens skatteansættelser for 2007 og 2008 med avancer vedrørende afståelse af aktier i en bank, hvor skatteyderen arbejdede, til sin mor og til sin pensionsordning. For så vidt angik avancen vedrørende salgene til pensionsordningen, erkendte Skatteministeriet, at forhøjelserne var varslet for sent og tog derfor bekræf­tende til genmæle. For så vidt angik aktiesalgene til moderen, gjorde skattey­deren gældende, at hun havde købt aktierne direkte af tredjemand, hvorfor han ikke havde opnået nogen skattepligtig avance. Landsretten bemærkede, at det fremgik af aktiekøbsnotaerne, at køberen var skatteyderen, at registre­ringen i aktiebogen var i overensstemmelse hermed, og at oplysningerne om finansieringen gennem banken, herunder de faktiske pengestrømme i sagen, ligeledes stemte hermed. Det fremgik således af alle registrerede forhold, at skatteyderen var ejer af aktierne. Under disse omstændigheder udtalte landsretten, at det påhvilede skatteyderen at bevise, at han alligevel ikke var den reelle ejer af aktierne, men at købet skete på vegne af hans mor. Lands­retten fandt, at skatteyderen ikke havde løftet bevisbyrden herfor ved henvis­ningen til en aftale med sin moder og til forklaringerne for retten fra ham selv, og hans tidligere kolleger i banken. Byretten havde udtalt, at skatteyderen via sin stilling burde have vidst, at købet ville udløse en avancebeskatning og ved ikke at selvangive avancen, havde han udvist en sådan grad af uagtsomhed, at der kunne fortages en ekstraordinær ændring af skatteansæt­telsen. Landsretten tiltrådte dette og henviste ligeledes til skatteyderens ak­tiebesiddelser og størrelsen af de foreliggende aktiekøb.

SKM 2018.182 ØLD. Landsretten stadfæstede byrettens dom, hvor retten fandt, at direktøren ved sin manglende selvangivelse af indtægterne fra England havde handlet groft uagtsomt. Retten havde i den sammenhæng lagt vægt på, at direktøren de forudgående år havde selvangivet sin indtægt i Danmark, og at han var bekendt med reglerne, samt at han måtte have indset, at han ikke ville flytte til England på det tidspunkt, hvor han havde pligt til at selvangive sine indtægter for 2007-2008.

SKM 2018.306 BR. Skatteyderen var ansat i et færøsk selskab i en i øvrigt dansk koncern. Han var bosiddende i Danmark, og han udførte sit arbejde på et dansk indregistreret gravefartøj rundt over hele verden. Skatteyderen havde i alle årene betalt skat på Færøerne af sin indkomst. Han havde ikke selvangivet sin indkomst til de danske skattemyndigheder, selvom han ube­stridt var fuldt skattepligtig til Danmark. Han gjorde gældende, at han havde modtaget rådgivning om sine skatteforhold dels af sin arbejdsgiver og dels på et kommunalt skattecenter. Retten fandt, at skatteyderen havde handlet groft uagtsomt ved ikke at indgive selvangivelse til de danske skattemyndig­heder. Retten lagde til grund, at skatteyderen måtte have været bekendt med,

at han skulle have betalt skat i Danmark, da han hverken arbejdede eller boede på Færøerne. Desuden havde skatteyderen ikke godtgjort, at skattemyndighe­derne havde accepteret, at han ikke skulle indgive selvangivelse.

I SKM 2018.360 BRog anken i SKM 2018.597 ØLD fandtes skatteyderen at have handlet groft uagtsomt ved ikke at indgive selvangivelse til de danske skattemyndigheder. Byretten lagde til grund, at skatteyderen måtte have været bekendt med, at han skulle have betalt skat i Danmark, da han hverken arbejdede eller boede på Færøerne. Desuden havde skatteyderen ikke godt­gjort, at skattemyndighederne havde accepteret, at han ikke skulle indgive selvangivelse. Landsretten bemærkede, at det ikke var godtgjort, at skattey­deren ved henvendelsen til kommunen var blevet vejledt om, at han ikke skulle indgive selvangivelse.

I SKM 2018.429.BR fandt byretten, at da skatteyderen havde haft bopæl i Danmark og et samlet ophold på 230 dage, var skatteyderens fulde skattepligt til Danmark genindtrådt fra den 1. januar 2005. Retten fandt endvidere, at da skatteyderen og dennes ægtefælle måtte anses for at have været samlevende fra den 1. januar 2005, skulle opgørelsen af ægtefællens skattepligtige ind­komst for indkomstårene 2005-2011 ske efter reglerne om ægtefællebeskat­ning i KSL § 4, stk. 2. I SKM 2019.256 ØLD fandt retten, at både skatteyde­rens og skatteyderens ægtefælles skatteansættelser for 2005-2008 kunne genoptages efter bestemmelsen i SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Landsretten stadfæs­tede byrettens dom.

I SKM 2018.520 HD fandt Højesteret, at ægteparret ved at have indrettet sig som fastslået af landsretten og ved at have indgivet selvangivelse som be­grænsede skattepligtige groft uagtsomt havde bevirket, at skatteforvaltningen havde foretaget skatteansættelserne på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Det forhold, at ægteparret havde indhentet advokatrådgivning vedrørende den planlagte fraflytning, kunne ikke føre til et andet resultat. Endvidere fandt Højesteret, at varslingsfristerne var overholdt, og som følge heraf kunne ægteparrets skatteansættelser genoptages ekstraordinært.

I SKM 2019.159 ØLD blev der henset til værdierne og karakteren af de om­handlede aktiver, som anpartshaveren ikke i noget tilfælde selvangav, og at dette var stillet til hans rådighed, og tillige blev der henset til omstændighe­derne ved erhvervelsen af aktiverne, så landsretten fandt, at anpartshaveren i hvert fald havde handlet mindst groft uagtsomt, og derved havde bevirket, at hans skatteansættelser blev foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

I SKM 2019.172 ØL fandtes skatteyderen at have handlet groft uagtsomt ved ikke at selvangive sin indkomst i udlandet, og skattemyndighederne var derfor berettiget til at genoptage skatteansættelserne. Det oplyste om den rådgivning, som skatteyderen fik af revisoren, kunne ikke føre til et andet resultat, jf. herved også U 2018 3845 H. Sagen angik spørgsmålet, om betin­gelserne for ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5, var op­fyldt.

I SKM 2019.388 VLD (stadfæstelse af SKM 2017.530 BR) drejede sagen sig om, hvorvidt 41 indbetalinger i perioden 2008-2010 på godt 1,2 mio. kr. fra tre forskellige selskaber hjemmehørende i Liechtenstein, De Britiske Jomfruøer og Belize var skattepligtig indkomst eller udbetalte lånebeløb, og - for så vidt angår indkomstårene 2008 og 2009 - hvorvidt ændringen af den skattepligtiges indkomst var i overensstemmelse med fristreglerne. Landsret­ten udtalte indledningsvis, at det i en situation som den foreliggende påhvilede den skattepligtige at godtgøre, at de indsatte beløb var lån. Af de grunde som byretten havde anført, tiltrådte landsretten, at en fremlagt rammeaftale om lån på 1,6 mio. kr. indeholdt sådanne særlige vilkår, at gældsforholdets beståen ikke var godtgjort ved de fremlagte dokumenter og forklaringer fra den skattepligtige og den anførte kreditor i låneaftalen. Landsretten lagde tillige vægt på, at pengene ikke var betalt tilbage ved den anførte forfaldsdato. Landsretten fandt på baggrund af de omstændigheder, der førte til, at over­førslerne var skattepligtige, at den skattepligtige måtte anses for at have handlet i hvert fald groft uagtsomt ved ikke at have selvangivet beløbene, og at betingelserne i § 27, stk. 1, nr. 5, for ekstraordinær ansættelse vedrørende indkomstårene 2008 og 2009 således var opfyldt. Endvidere fandt landsretten, at det først var ved modtagelsen af den skattepligtiges redegørelse for indsæt-

ningerne, at skatteforvaltningen kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, om der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5. Varslingsfristen i § 27, stk. 2, 1. pkt., var derfor ikke overskredet. I SKM 2019 505 BR var forholdet, at skatteyderen, der selv var ansvarlig for at indberette sine lønforhold, forklarede, at han havde overladt udarbej­delsen af sine selvangivelser til sin revisor, og at han hverken havde kontrol­leret selvangivelserne eller årsopgørelserne. Retten fandt på denne baggrund, at skatteyderen havde handlet i hvert fald groft uagtsomt ved ikke at have indberettet det korrekte lønbeløb, værdien af fri bil og værdien af fri telefon. SKM 2020.116 BR viser en "tilflytningssag", dvs. om skatteyderens ubegræn­sede skattepligt til Danmark var genindtrådt efter kildeskattelovens § 7. Skatteyder var flyttet til Frankrig sammen med sin familie i 2003. I 2004 flyttede skatteyders familie dog tilbage til Danmark, og spørgsmålet i sagen var, om skatteyder som hævdet først selv var flyttet retur til Danmark i 2009, eller om dette var sket på et tidligere tidspunkt. Retten tiltrådte, at sagsøgeren havde opholdt sig mere end 180 dage i Danmark i perioden 25. april 2005 til 24. april 2006, og at sagsøgerens fulde skattepligt derfor genindtrådte den 25. april 2005. Retten tiltrådte endvidere, at sagsøgeren var skattepligtig af en række udenlandske kontoindsætninger fra et engelsk selskab, som sagsø­geren ejede, og at der var grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter sus­pensionsreglen.

I SKM 2020.164 BR var forholdet, at et selskab i 2006 havde afstået aktier og warrants i et andet selskab i forbindelse med en samlet virksomhedsover­dragelse. Efter de dagældende regler var afståelse af aktier og warrants skattefri, hvis ejertiden udgjorde mindst 3 år. De omhandlede warrants var tildelt mindre end 3 år før afståelsen, men det fulgte af den dagældende ABL § 10, at warrants, der er tildelt den skattepligtige, anses for erhvervet samtidig med de moderaktier, som warrants knytter sig til. Sagens hovedspørgsmål var, om de omhandlede warrants skulle anses for udstedt til selskabet eller til selskabets aktionær personligt. Daværende skatteforvaltning og Landsskat­teretten havde fundet, at warrants skulle anses for tildelt aktionæren personligt, og at avancen ved afståelse af disse warrants derfor var skattepligtig, fordi ejertidskravet på 3 år ikke var opfyldt. Retten fandt, at selskabet ikke havde løftet bevisbyrden for, at tegningsretterne knyttede sig til selskabets moderak­tier. Der var sket genoptagelse uden for den ordinære ansættelsesfrist. Skat­teforvaltningen havde fundet, at der kunne ske genoptagelse efter skattefor­valtningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, om grov uagtsomhed eller forsæt, hvilket Landsskatteretten dog med dissens blandt retsmedlemmerne havde tiltrådt. Byretten fandt, at betingelserne for omligning ekstraordinært var opfyldt og bemærkede herved, at det ikke kunne føre til et andet resultat, at selskabet havde benyttet sig af professionel rådgivning.

*Reaktionsfristen, jf. SFL § 27, stk. 2. "lille-frist-regel"*

Ved positive fejl suspenderes fristen efter § 26, stk. 1, indtil det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysning­er til at gennemføre forhøjelsen. Bestemmelsen i SFL § 27, stk. 1, nr. 5, med sammenhæng til § 27, stk. 2, er således ikke en regulær suspensionsregel, idet der ikke løber en "ny ordinær frist", men der er kun 6 måneders reaktion­stid efter suspensionens ophør.

Det er uden betydning, hvordan skattemyndighederne er kommet i besiddelse af de korrekte, fyldestgørende oplysninger, herunder om det er offentlige myndigheder eller den skattepligtige selv, der har fremskaffet oplysningerne. Om "reaktionsfristen" opstår ofte særlige afgrænsningsvanskeligheder, når det skal fastlægges, hvornår "kundskabstidspunktet" foreligger. Skattestyrelsen omtaler i JV 2020 afsnit A.A.8.2.2.1.2.5. som følger:

"*Reaktionsfristen går ud på, at en ansættelse, der foretages på Skatteforvalt­ningens initiativ efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, skal varsles over for den skattepligtige senest 6 måneder efter, at Skatteforvaltningen er kommet til kundskab om de relevante oplysninger. Se SFL § 27, stk. 2. Reglen har givet anledning til særlige problemer ved anvendelse af reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Fx kan situationen være, at Skatteforvaltningen fortløbende kommer i besiddelse af relevante oplysninger, således at det er tvivlsomt, hvornår den foreløbige sum af oplysninger er tilstrækkelig til at varsle en afgørelse. Situationen kan også være, at Skatteforvaltningen på én gang, fx*

*ved ransagning, modtager alle relevante bilag og oplysninger, men at en nærmere vurdering af sagen nødvendiggør gennemgang og sammenholdelse af det modtagne materiale.*"

Reaktionsfristen kræver således, at en ansættelse, der foretages på Skattefor­valtningens initiativ efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, skal varsles over for den skattepligtige senest 6 måneder efter, at Skatteforvaltnin­gen er kommet til kundskab om de relevante oplysninger.

Reglen har i praksis givet anledning til særlige problemer ved anvendelse af reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 5, idet det kan være svært at fastlægge "kundsk­abstidspunktet". Til illustration kan situationen være, at Skatteforvaltningen fortløbende (successivt) kommer i besiddelse af relevante oplysninger, således at det er tvivlsomt, hvornår den foreløbige sum af oplysninger er tilstrækkelig til at kunne anlægge et begrundet skøn på et tilstrækkeligt oplyst grundlag, og varsle en afgørelse. Situationen kan også være, at Skatteforvaltningen på én gang ved f.eks. ransagning, modtager alle relevante bilag og oplysninger, men at en nærmere vurdering af sagen nødvendiggør gennemgang og sam­menholdelse af det modtagne materiale.

Den oprindelige indsættelse af "lille frist" skete ved L 1999 381 vedtaget 2. juni 1999, hvor det fremgik af lovmotiverne: *"Hvad der er rimelig tid må bero på enbedømmelse 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."* Dette blev dog igen opstrammet ved lovændring i 2003 og skærpet, så der ikke var en "skønspræget vurdering", men at det herfra er lovbestemt direkte i ordlyden, at det var 6 måneder, jf. L 2003 410 (som blev vedtaget 2. juni 2003): *"Det foreslås, jf. forslaget til § 35, stk. 2, at det direkte i loven angives, at anmod­ningen eller varslingen af den ekstraordinære ansættelse skal ske inden 6 måneder. Det foreslås endvidere, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige bemyndiges til i særlige tilfælde at dispensere fra fristen."* Det med fravigelse af 6 måneders fristen er alene en udvidelse af hensyn til borgeren, og det kan ikke ske i sager om forhøjelse fra myndighedens side. Det eneste afgørende for myndighederne og påbegyndelse af "6 måneders fristen" er derfor objektivt set, hvornår materiale/oplysninger er modtaget, så kundskabstidspunktet for nævnte oplysninger kan siges at foreligge hos myndigheden, og myndigheden derfor burde være i stand til at kunne varsle den pågældende skatteansættelse. Overholdes 6 måneders reglen ikke, vil der indtræde fristmæssig forældelse, hvilket betyder, at myndigheden således ikke længere i tidsmæssig henseende har adgang/bemyndigelse til at foretage yderligere ansættelsesændringer. Derudover gælder, at fra varslingen løber også en 3 måneders frist til kendelse/afgørelse senest skal afsendes, jf. SFL § 27, stk. 2.

[**(121)**](#bookmark122) SFL § 27, stk. 1, nr. 6, er alene henvendt til revision foretaget af Skatte­rådet - og kun revisioner foretaget vedrørende ændring af skatteankenævns­afgørelser. Skatterådet har efter SFL § 2, stk. 3, mulighed for at ændre en skatteankenævnsafgørelse efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist. Pr. definition har denne regel kun betydning for ændringer på Skatterådets initi­ativ og ikke andre myndigheder, og ej heller på borgerens initiativ. Det er lovfæstet, at der er en underretningspligt, som indebærer, at den skattepligtige inden 3 måneder efter, at skatteankenævnskendelsen er afsagt, skal underrettes om, at ankenævnsafgørelsen er under revision efter denne regel. Underretnin­gen inden for 3-måneders fristen er en betingelse for gyldigheden af den skatteansættelse, der foretages efter bestemmelsen. Det sikres herved, at den skattepligtige så tidligt som muligt bliver bekendt med, at afgørelsen kan blive ændret. I SKM 2013.95 STY er det beskrevet, at uanset 3 måneders- fristen i lovens ordlyd skal meddelelsen til borgeren ske inden 1 måned fra skatteankenævnets afgørelse. I samme styresignal er begrebet "åbenbart ulovligt" nærmere beskrevet. På samme måde som vedrørende de øvrige fristgennembrudsgrunde i SFL § 27, stk. 1, er det en betingelse at reaktions­fristen i SFL § 27, stk. 2, er overholdt, og det afledte krav ikke er forældet efter 10-års fristen i SFL § 34 a, stk. 4. Vedrørende samtlige fristgennem­brudsgrunde i SFL § 27, stk. 1, gælder endvidere, at hvis der er grundlag for ekstraordinær genoptagelse, kan ansættelsen kun ændres angående det

spørgsmål, der har været årsag til genoptagelsen. Den ekstraordinære genop­tagelse åbner ikke mulighed for andre ændringer i ansættelsen en det omhand­lede og oprindeligt påklagede forhold. Iværksættelse af revisionsændring af en skatteankenævnsafgørelse udspringer i praksis af initiativ fra skatteanke­nævnsmedlem, en medarbejder i Skatteankestyrelsen eller en medarbejder i Skatteforvaltningen. Den efterfølgende procedure inden forelæggelse for Skatterådet er også beskrevet i SKM 2013.95 SKAT.

[**(122)**](#bookmark123) Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, er det en grund til ekstra­ordinær genoptagelse af en skatteansættelse, hvis hidtidig praksis er endeligt underkendt. Den periode, for hvilken der kan ske genoptagelse som følge af underkendelse af hidtidig praksis, er tilpasset forældelsesfristerne i lov om forældelse af fordringer (forældelsesloven). Ændringen med tilpasningen til forældelsesloven indebar, at den periode, i hvilken der kan ske genoptagelse, blev nedsat til 3 år. Der ændres dog ikke på det andet led i bestemmelsen, hvorefter genoptagelse - som alternativ til den netop nævnte regel - kan ske fra og med det indkomstår, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelsen af praksis. Ligger indkomståret mere end 10 år tilbage, vil genoptagelse dog være begrænset til 10 år, som følge af forældelse af skatte­kravet, jf. SFL§ 34 a, stk. 4, om en absolut forældelsesfrist på 10 år for krav afledt af ekstraordinære ansættelsesændringer.

Reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 7, kan kun anvendes til at foretage ændringer til gunst for borgeren, og har derfor fortrinsvis betydning for ændringer efter anmodning fra en borger. Omstændighederne kan være således, at Skattefor­valtningen af egen drift er forpligtet til at ændre, jf. princippet om lovmæssig forvaltning.

Reglen giver adgang til genoptagelse i identiske sager efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, når Skatteforvaltningens hidtidige praksis er blevet endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller i Landsskatteretten eller ved en praksisændring of­fentliggjort af Skatteministeriet. Tilsvarende gælder, hvis Skatteforvaltningen i et sådant sagsforløb indgår forlig og tager bekræftende til genmæle inden en domstol eller Landsskatteretten har truffet afgørelse. Som følge af, at skatteankenævnene og skatteankeforvaltningen efter L 2013 649 i lighed med Landsskatteretten træffer endelige administrative afgørelser i klagesager, er det indsat at også underkendelse af praksis ved en afgørelse fra et skatte­ankenævn eller skatteankeforvaltningen kan begrunde ekstraordinær genop­tagelse. Principielle sager i klagesystemet, jf. skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. pkt., og stk. 3, 2. pkt., skal afgøres af Landsskatteretten. Det vil dermed ikke være ofte, at der vil ske praksisændringer i afgørelser, der træffes af skatteankenævnene eller skatteankeforvaltningen, men det kan imidlertid ikke udelukkes, at det kan komme til at ske, da en afgørelse jo kan være principiel uanset visiteringen ikke havde noteret dette oprindeligt.

Vedr. spørgsmålet om "praksis og identitet" - eller om der blot foreligger individuelle enkeltsager - skal henvises til Landsskatterettens ændring af gældspost i et kommanditselskab, som ikke var en underkendelse af praksis i relation til en kommanditist, der ikke havde klaget, men blot var udtryk for enkeltdeltageres konkrete og individuelle bevisforhold, jf. SKM 2013 804 BR.

Begrebet underkendelse af praksis forudsætter derfor, at det kan lægges til grund, at der har eksisteret en identificerbar administrativ praksis, og er det ikke tilfældet, er der alene grundlag for genoptagelse i andre identiske sager inden for den almindelige ordinære ansættelsesfrist. Tilmed skal den konkrete sag, der ønsker sammenligning med underkendelsen, være konkret behandlet efter rammen for den pågældende praksis.

I SKM 2012.28 BR kunne der ikke ske genoptagelse efter bestemmelsen i SFL § 27, stk. 1, nr. 7, fordi det blev lagt til grund, at borgerens sag om fradrag for rejseudgifter i en uddannelsessituation lå uden for rammerne af Højesterets praksisunderkendelse i dommen SKM 2009.333 HR. Sagsøgeren, der anvendte virksomhedsskatteordningen, var blevet opkrævet arbejdsmar­kedsbidrag af udbetalinger i henhold til en privattegnet erhvervsudygtigheds­forsikring. Skatteministeriet anerkendte under retssagen, at det var uberettiget at opkræve arbejdsmarkedsbidrag af en erhvervsudygtighedsforsikring om­fattet af pensionsbeskatningslovens § 2, nr. 4, litra b (nu litra c), og at

sagsøgeren kun havde krav på genoptagelse indenfor den ordinære genopta­gelsesfrist.

I SKM 2010.451 ØLD fik borgeren ikke medhold i, at betingelserne for ek­straordinær genoptagelse i SFL § 27, stk. 1, nr. 7, var opfyldt. Afgørende var, om Østre Landsrets dom i SKM 2003.416.ØLR, havde underkendt en hidtidig praksis, hvorefter der blev opkrævet arbejdsmarkedsbidrag af udbe­talinger fra tilsvarende ordninger. Landsretten anførte, at der ikke var grundlag for at fastslå, at der rent faktisk havde foreligget en administrativ praksis, hvorefter der er opkrævet arbejdsmarkedsbidrag af invalidepensioner omfattet af pensionsbeskatningslovens § 2, nr. 4, litra b (nu litra c).

Ekstraordinær genoptagelse blev givet i SKM 2018.547 ØLD. Sagen drejede sig om, hvorvidt boet efter A havde krav på ekstraordinær genoptagelse af boets skatteansættelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7, 2. led, herunder hvorledes udtrykket "indkomstår" skal forstås i tilfælde, hvor den skattepligtige er et dødsbo. Landsretten anførte, at der ikke foreligger nærmere fortolkningsbidrag til forståelsen af "indkomstår" i forhold til dødsboer, i hverken dødsboskatte­lovens forarbejder eller i øvrigt, og at konsekvensen af en fortolkning af fristen som værende dødsåret for dødsboet i visse situationer vil indebære en be­grænsning af de tidsmæssige muligheder for genoptagelse i forhold til de tidligere gældende regler, og at genoptagelsesfristen vil begynde at løbe alle­rede fra et tidspunkt, der ligger forud for afslutningen af den periode, der danner grundlag for den skatteansættelse, der ønskes genoptaget. Med hen­visning hertil fandt landsretten, at udtrykket "indkomstår" i forhold til døds­boer må forstås som dødsbobeskatningsperioden, således at skæringsdagen udgør udløbet af indkomstperioden. Landsretten bemærkede i den forbindelse, at det er boets forhold på skæringsdagen, der afgør, om etbo er skattepligtigt, jf. DBSL § 6, stk. 1. Boet fik derfor medhold.

Adgangen til genoptagelse efter underkendelse af praksis er ikke betinget af, at Skattemininsteriet/Skattestyrelsen har offentliggjort et cirkulære (medde- lelse/styresignal) om genoptagelse. Det afgørende er blot, at der kan doku­menteres at være sket en underkendelse af praksis, og dette uanset om skat­teforvaltningen måtte vælge ikke at udstede et cirkulære herom. Hele den diskussion kan ses af et af de helt oprindelige forarbejder til dengang skat­testyrelsesloven, jf. lov nr. 381 af2. juni 1999, hvor forholdet om udsendelse af cirkulære blev pillet ud af lovforslaget under behandlingen i Folketinget. En sådan situation bliver aktualiseret, hvis Skattestyrelsen har undladt at udstede en meddelelse, cirkulære eller offentliggøre et styresignal om genop­tagelse på grundlag af en urigtig vurdering om, at den pågældende afgørelse ikke kunne være udtryk for en underkendelse af hidtidig praksis. Hvis Landsskatteretten eller domstolene fastslår, at der er tale om underkendelse af hidtidig praksis, har andre skattepligtige i tilsvarende sager et retskrav på genoptagelse efter reglen. I sådanne tilfælde vil 6-måneders reaktionsfristen i lovens § 27, stk. 2, løbe fra det tidspunkt, hvor den skattepligtige efter en subjektiv vurdering har fået kendskab til den endelige underkendende afgø­relse, og eventuelt med mulighed for dispensation efter 2. punktum i § 27, stk. 2, sidste pkt.

**Særligt om endelig underkendelse**

Hvis der er sket underkendelse af Skatteforvaltningens hidtidige praksis ved dom, landsskatteretskendelse, afgørelse i Skatteankestyrelsen, afgørelse i et skatteankenævn eller ved forlig (retsforlig), er genoptagelse i andre identiske sager betinget af, at underkendelsen er endelig. Denne betingelse er umiddel­bart opfyldt, når Skatteforvaltningen ved retsforlig har taget bekræftende til genmæle. Er sagen afsluttet ved dom, landsskatteretskendelse eller ved afgø­relse i Skatteankestyrelsen eller i et skatteankenævn, indebærer betingelsen om endelig underkendelse, at fristerne for videre prøvelse af den underken­dende afgørelse er udløbet, uden at der er taget initiativ til at søge afgørelsen ændret. Det drejer sig om fristerne i SFL § 48 og § 49 for indbringelse af endelige administrative afgørelser for domstolene samt fristerne i RPL om anke af domme.

**Genoptagelsens tidsmæssige udstrækning**

I tilfælde, hvor den hidtidige praksis er blevet underkendt ved afgørelse eller indgåelse af forlig, eller hvor Skatteforvaltningen af egen drift har lempet hidtidig praksis, har borgere i tilsvarende sager krav på genoptagelse og æn-

dring. Der kan ske genoptagelse fra og med det ældste indkomstår, der har været omfattet af den først afgjorte sag, hvor der er sket underkendelse af hidtidig praksis. Genoptagelse er dog begrænset af 10-års fristen i SFL § 34 a, stk. 4. Uanset denne betingelse kan der under alle omstændigheder ske genoptagelse fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet tre år forud for underkendelsen af praksis. Denne tre-års minimums­frist vil kun undtagelsesvis have betydning, når underkendelsen af praksis er afslutningen på et konkret sagsforløb, da et sådant forløb normalt først vil være afsluttet efter mere end tre års forløb. Derimod vil 3-års minimumsfristen altid have betydning, når Skatteforvaltningen af egen drift lemper hidtidig praksis på grundlag af en vurdering om, at praksis kunne forventes underkendt af Landsskatteretten eller domstolene. Det er kun den første underkendende afgørelse, der medfører adgang til genoptagelse efter reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Det betyder eksempelvis, at hvis en underkendelse af praksis bekræf­tes i en efterfølgende afgørelse, kan denne afgørelse ikke danne grundlag for ny frist for genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7.

Illustrativ er sagen SKM 2016.452 LSR, hvor Told- og Skatteforvaltningen den 23. december 2013 offentliggjorde et styresignal (SKM2013.920.SKAT) om ændring af beregningspraksis vedrørende personfradrag. Borgeren anmo­dede i brev, dateret den 10. februar 2014, skattemyndigheden om genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene fra og med 1999. Landsskatteretten bemærkede, at styresignalet i SKM 2013.920.SKAT omfatter skatteansættelser fra og med indkomståret 2010 og efterfølgende indkomstår. Der var herefter ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7.

**Offentliggørelse af genoptagelsesmeddelelse**

Når der efter Skatteforvaltningens vurdering er sket en endelig underkendelse eller lempelse af hidtidig praksis, offentliggøres på Skatteforvaltningens hjemmeside ([www.skat.dk](http://www.skat.dk)) et styresignal, der informerer om den ændrede retstilstand samt adgangen til genoptagelse i tilsvarende sager. Der er to formål med at offentliggøre sådanne styresignaler. Det ene formål er at opfylde Skatteforvaltningens forpligtelse til at informere offentligheden om praksis­ændringer. Det andet formål er, at offentliggørelse af et styresignal har den konsekvens, at reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, for indgivelse af anmodning om genoptagelse efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist begynder at løbe fra tidspunktet for offentliggørelse. Adgangen til genoptagelse efter underkendelse af praksis er dog ikke betinget af, at Skatteforvaltningen har offentliggjort et styresignal. En sådan situation bliver aktualiseret, hvis Skatteforvaltningen har undladt at offentliggøre et styresignal om genopta­gelse på grundlag af en forkert vurdering om, at den pågældende afgørelse ikke er udtryk for en underkendelse af hidtidig praksis. Hvis Landsskatteretten eller domstolene fastslår, at der er tale om underkendelse af hidtidig praksis, har andre borgere i tilsvarende sager krav på genoptagelse efter reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 7. I sådanne tilfælde vil reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, løbe fra det tidspunkt, hvor den skattepligtige efter en subjektiv vurdering har fået kendskab til den endelige underkendende afgørelse, og eventuelt med mulighed for dispensation efter 2. punktum i § 27, stk. 2. At en kendelse fra Landsskatteretten er tilgængelig i Landsskatterettens afgørelsesbase kan ikke sidestilles med en SKM-offentliggørelse, således at kundskabstidspunktet i en sådan situation vil afhænge af borgerens subjektive viden.

Se et illustrativt eksempel fra praksis vedrørende en situation, hvor der går ret lang tid inden myndighederne har fået udsendt styresignal med genopta­gelsescirkulære om en praksisændring, jf. SKM 2020.219 STY. I det udar­bejdede styresignal om genoptagelse som følge af Landsskatterettens kendel­ser i SKM 2006.75.LSR og SKM 2011.588.LSR fremgår, at skattemyndig­heden igennem flere år praktiserede et enhedsprincip ved anvendelsen af fu­sionsskattelovens § 8, stk. 6. Enhedsprincippet medførte, at uudnyttet under­skud i selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med det indskydende selskab eller det modtagende selskab, som udgangspunkt ikke kunne fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter fusionen. Landsskat­terettens kendelse i SKM 2006.75.LSR gjorde op med enhedsprincippet i forhold til rent koncerninterne fusioner, hvor alle selskaber har været sambe­skattede, da underskuddet opstod. Enhedsprincippet blev endelig underkendt af Landsskatteretten i SKM 2011.588.LSR. Enhedsprincippet blev dog her-

efter lovfæstet og dermed genindført i 2012. Styresignalet SKM 2020.219 STY beskriver adgangen til genoptagelse som følge af de praksisændringer, som Landsskatterettens kendelser medførte. Om virkningerne angiver styre­signalet, at der efter anmodning kan ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis, og sagen SKM 2011.588.LSR medfører, at der kan ske ekstraordinær genoptagelse af indkomstårene fra og med ind­komståret 2008 og frem til enhedsprincippet blev lovfæstet med virkning for omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere, jf. skatteforvalt­ningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, og sagen i SKM 2006.75.LSR vedrører ind­komstårene 1998 og frem til enhedsprincippet blev lovfæstet med virkning for omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere, hvorfor kan der ske ekstraordinær genoptagelse fra og med indkomståret 1998, jf. skatte­forvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7. Denne genoptagelsesadgang gælder kun for koncerninterne omstruktureringer. Der vil ikke ske genoptagelse i det omfang, at det afledte krav er forældet. Krav forældes 10 år efter forfald­stidspunktet, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Hvis der anmodes om genoptagelse inden 10 års-fristens udløb udløses en 1-års-tillægsfrist efter skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2. Det betyder, at det af ansættelsen af­ledte krav først forældes 10 år fra forfaldstidspunktet med tillæg af et års frist, der løber fra afgørelsestidspunktet. Det fremgår af skatteforvaltningslo­vens § 27, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside som var den 28. maj 2020.

**Skatteforvaltningens pligt til genoptagelse på eget initiativ**

Selv om Skatteforvaltningen i et styresignal har informeret om en underken­delse eller lempelse af praksis, fritager det ikke i sig selv Skatteforvaltningen for pligten til i visse tilfælde af egen drift at genoptage tilsvarende sager inden for de tidsmæssige rammer, der er fastlagt i SFL § 27, stk. 1 , nr. 7. Dette gælder i flerhed af sager, hvor Skatteforvaltningen har et sikkert kendskab til den kreds af borgere, der har krav på genoptagelse efter en underkendelse, henholdsvis praksislempelse, og i sådanne tilfælde er Skatteforvaltningen forpligtet til af egen drift at foretage genoptagelse, således at offentliggørelse af et styresignal ikke i sig selv er tilstrækkeligt. Skatteforvaltningen har pligt til genoptagelse af egen drift i det omfang, der foregår aktuel sagsbehandling i sager svarende til beskrivelsen i styresignalet. Vedrørende Skatteforvaltnin­gens pligt til genoptagelse af egen drift i afsluttede sager, afhænger pligten til genoptagelse af egen drift af en konkret vurdering af bl.a. om der er tale om væsentlige ændringer til gunst for borgeren, og om den underkendte praksis var klart lovstridig, og om der er væsentlige praktiske eller admini­strative problemer med at finde frem til de relevante sager.

Folketingets Ombudsmand har i FOB 2016.33 udtalt om pligt til genoptagelse på eget initiativ i forbindelse med underkendelse af praksis:

1. Hvis en myndigheds retsanvendelse eller praksis er blevet underkendt, kan myndigheden være forpligtet til selv at finde de relevante sager frem og træffe en ny afgørelse i sagen.

2. Hvis det er for vanskeligt at finde frem til de relevante sager, bør myndig­heden i stedet informere offentligheden om muligheden for at få en tidli­gere afgjort sag genoptaget. Det kan f.eks. ske gennem medierne og ved opslag på myndighedens hjemmeside.

3. Det beror på en konkret vurdering, om vanskelighederne ved at finde sagerne frem er så store, at myndigheden ikke har pligt til selv at finde dem frem. I vurderingen indgår bl.a., hvor mange sager myndigheden ville skulle gennemgå manuelt.

Se også FOB 2003.357, hvorefter myndighederne på eget initiativ har pligt til at genoptage tidligere afgjorte sager, og dette beror på en række forhold, herunder om der er tale om væsentlige ændringer til gunst for den pågældende, om myndighedernes nu underkendte praksis var udtryk for en klar lovstridig

praksis, og om der er væsentlige praktiske problemer med at identificere de relevante sager. Se også FOB 1997.183, hvor der som udgangspunkt er pligt til at genoptage sager, der er berørt af, at en hidtidig anvendt retsopfattelse nu må anses for forkert. Det er dog igen forudsat, at det ikke er forbundet med meget betydelige administrative vanskeligheder at finde frem til de sager, det drejer sig om.

[**(123)**](#bookmark124) Bestemmelsen må anses for en videreførelse af bestemmelsen, som blev indsat ved L 2003 410. Efter skatteforvaltningsloven i 2005 er det ikke læn­gere skatteministeren, der har kompetencen, men derimod Told- og Skatte­forvaltningen, dvs. nu Skattestyrelsen. Tilladelse til ekstraordinær genopta­gelse til gunst for borgeren kan ske, når det vurderes, at forholdene i særlig grad taler derfor. Der kan kun ændres til gunst - og der er ikke adgang for Skattestyrelsen til at lave forhøjelser af ansættelser med hjemmel i denne bestemmelse. Der er heller ikke hjemmel i bestemmelsen til at foretage netto- forhøjelser, hvor man f.eks. på et punkt indrømmer nedsættelse, men ved samme afgørelse og for samme år vil lave en forhøjelse. Det er klart, at "konsekvens-ændringer" kan foretages, men det kan aldrig blive til skade for skatteyder med hjemmel i SFL § 27, stk. 1, nr. 8.

Se SKM 2012 87 BR: Den skattepligtige var for året 2002 ansat til en negativ indkomst på 18.071 kr. I anledning af en anmodning om ekstraordinær gen­optagelse ansatte skattenmyndigheden i stedet en positiv indkomst, hvilket blev tilsidesat med den begrundelse, at skattemyndigheden ikke i forbindelse med en anmodning om ekstraordinær genoptagelse og nedsættelse kan fore­tage en nettoforhøjelse.

Tilladelse til ekstraordinær genoptagelse af indkomst- og ejendomsværdian­sættelser efter nr. 8 er betinget af, at der foreligger særlige omstændigheder, der kan medføre ændring af en ansættelse. Det kan eksempelvis være myn­dighedsfejl, svig fra tredjemand eller helt særlige uforudsigelige tilfælde, der ikke kan bebrejdes borgeren, herunder alvorlig sygdom. Borgeren skal doku­mentere eller sandsynliggøre, at betingelserne er opfyldt. Denne bevisbyrde kan være tungere at løfte, jo ældre år der er tale om. Er der tale om indkomstår langt tilbage i tid, hvor Skatteforvaltningen ikke ligger inde med selvangivel­sesmateriale, skal borgeren efter omstændighederne være i stand til selv at fremlægge kopi af det relevante materiale.

Mange af sagerne finder ikke frem til offentliggørelse - da de løses i 1. instans og genoptages. De sager, der på området ses, er så de sager, hvor 1. instansen har nægtet genoptagelse, og hvor der køres en klagesag eller domstolssag på spørgsmålet. Ændring af ældre skatteansættelser kan hermed tillades efter en konkret bedømmelse af forholdene.

Bestemmelsens anvendelsesområde er primært tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive betingelser i bestemmelsens øvrige punkter, og hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen. Der skal henvises til fristudval­gets betænkning fra 2003 med anbefalinger (bet 2003 1426), hvor man kon­kluderede, at alene området »offentligretlig culpa« eller om man vil ansvarspådragende fejl ikke var tilstrækkeligt favnende til de mange sager, hvor det fandtes urimeligt at opretholde afgørelsen, og derfor blev ved lovændring i 2003 området udvidet udover de rent ansvarspådragende fejl med motivering bag loven i Fristudvalgets betænkning. Således var hensigten at skabe en "sluse-bestemmelse", som skulle kunne afbøde urimelige afgørel­sers opretholdelse og tilmed efter 2003 uden bagatelgrænse. Det må derfor konkluderes, at bestemmelsen finder anvendelse, hvor der er begået fejl af Told- og skatteforvaltningen - både, hvor disse fejl kan anses ansvarspådrag­ende, men også tilfælde, hvor fejlene ikke kan anses for ansvarspådragende, dvs. når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen. Be­stemmelsen vil f.eks. finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

En redaktionel kommentar til praksis og bestemmelsen som sådan er, at det er vigtigt at holde fast i, at ordvalget i loven ikke er formuleret som »ganske særlige omstændigheder«, men blot »særlige omstændigheder«, og tilmed at genoptagelse skulle kunne bygge på helt konkrete og individuelle forhold.

Praksis der er offentliggjort synes restriktiv eller om man vil »for snæver« set i forhold til lovens ånd, herunder lovmotiverne samt efter Fristudvalgets Betænkning som lå direkte bag udvidelsen af fristreglerne i 2003 og som er videreført i skatteforvaltningsloven. Det er en bestemmelse, som af hensyn til retssikkerheden skulle kunne lukke op for individuelle sager, hvor der var særlige konkrete omstændigheder, og hvor der ikke skulle »generaliseres« fra den ene sag til den anden, men der skulle alt efter det individuelle sags­forhold kunne accepteres en genoptagelse efter konkret skøn.

Praksisbeskrivelsen i "kasser", jf. JV 2020 - A.A.8.2.2.2.2.8 går dog klart efter en »generalisering«, hvorefter offentliggørelse af en sag gør, at én sag lukker mulighederne for genoptagelse i en anden sag ud fra typicitet, lighed, analogi mv. Dertil er kun at sige, at hvis praksis fryser helt fast - så må der lovgives igen, så bestemmelsen får sin skønsmæssige plads igen, og myndig­hederne pålægges at skønne efter inddragelse af samtlige saglige hensyn i den konkrete sag.

Særlige konsekvensændringer, der falder uden for de tilfælde, der i øvrigt er opregnet i § 27, stk. 1, vil også kunne anses omfattet af bestemmelsen. Er der eksempelvis sket beskatning af udbetalinger til medarbejdere som løn, og nægter skattemyndighederne efterfølgende arbejdsgiveren fradrag for udbetalingerne under henvisning til, at der er tale om afdrag på lån, vil kon­sekvensændringer vedrørende medarbejdernes skatteansættelse således kunne være omfattet af bestemmelsen. Endvidere vil bestemmelsen kunne finde anvendelse, såfremt forvaltningen har foretaget en åbenbart urimelig skøns­mæssig ansættelse. Hvis det viser sig, at den skønsmæssige ansættelse er åbenbart for højt ansat i forhold til de tilgængelige oplysninger på det tids­punkt, hvor den skønsmæssige afgørelse er truffet, kan det være en ansvars­pådragende myndighedsfejl, der kan medføre ekstraordinær genoptagelse. Jo større forskellen er mellem den skønsmæssige ansættelse og den efterføl­gende dokumenterede ansættelse, jo mindre krav kan der stilles for at kvali­ficere den skønsmæssige afgørelse som en myndighedsfejl.

Bestemmelsen giver derimod *ikke* grundlag for genoptagelse i tilfælde af forhold, der direkte kan bebrejdes den skattepligtige, dvs. at udgangspunktet er, at »glemte fradrag« ikke kan hentes efter udløb af den ordinære frist i SFL § 26, stk. 2, men igen, det er altid i disse sager en konkret vurdering - og et afslag skal kunne begrundes efter FVL § 24. Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstra­ordinær skatteansættelse, skal det også retssikkerhedsmæssigt tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Det er en betingelse for genoptagelse i henhold til lovens nr. 8, at den skattepligtige dokumenterer eller sandsynliggør, at ansættelsen materielt er forkert.

Se SKM 2017.363.ØLR (tidligere SKM 2016.599.BR), SKM 2017.658.BR, SKM 2017.337.BR, SKM 2017.336.BR, SKM 2017.196.ØLR, SKM 2017.177.BR, SKM 2017.144.BR, SKM 2016.180.BR, SKM 2015.632.VLR, SKM 2015.521.BR, SKM 2015.433.BR, SKM 2015.384.BR, SKM 2014.618.BR, SKM 2014.610.BR, SKM 2012.170.ØLR, SKM 2012.80.BR, SKM 2011.332.BR, SKM 2010.551.HR, SKM 2010.108.BR, SKM 2007.875.BR, SKM 2005.240.ØLR og SKM 2002.230.VLR.

Den skattepligtige bærer risikoen for, at bevisbyrden kan være tungere, jo ældre år, der er tale om. Er der således tale om genoptagelse for indkomstår, der ligger langt tilbage i tid, og Told- og skatteforvaltningen af denne grund ikke længere er i besiddelse af selvangivelsesmaterialet, må der stilles krav om, at den skattepligtige fuldt og helt kan dokumentere ændringens beretti­gelse eksempelvis ved fremlæggelse af kopi af det relevante oplysningsma­teriale, herunder fra selvangivelsen osv.

SKM 2001.183.HR drejede sig om skattefri rejsegodtgørelse for ansatte ved Storebæltsprojektet. Skattemyndigheden fik efter at have tabt sagen i Vestre Landsret medhold i Højesteret. I den efterfølgende sag om ekstraordinær genoptagelse for øvrige ansatte, jf. SKM 2001.183.HR, fik SKAT medhold i, at der ikke var særlige grunde til at tillade genoptagelse længere tilbage end sædvanligt i underkendelsessituationer.

I TfS 1999.557 VLD gav landsretten borgeren medhold i, at skattemyndighe­den havde begået ansvarspådragende fejl ved at sætte "bevisskønnet under en regel", idet den ansvarspådragende fejl bestod i, at skattemyndigheden i

forbindelse med fastlæggelse af ejerskab til en bil alene havde lagt vægt på navnet på registreringsattesten og ikke på konkret vurdering af det reelle ejerforhold.

SKM 2002.307 TSS: Borgeren var blevet dobbeltbeskattet af lønindkomst. Det blev anset for en særlig omstændighed, at en gensidig forhandling om deto landes beskatningsret (MAP) ville medføre, at udlandet fik beskatnings­retten. Derfor blev skatteansættelsen ekstraordinært genoptaget med henblik på dobbeltbeskatningslempelse.

Ved SKM 2006 467 LSR blev givet ekstraordinær genoptagelse grundet skatteyders svære psykiske lidelse og ansættelsernes betydning for den på­gældende. Landsskatteretten begrundede som følger: Ifølge den dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, nr. 8 (nu skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8), kan ansættelser genoptages ekstraordinært, når der foreligger særlige omstændigheder. Ifølge bemærkningerne til loven er bestemmelsens anven­delsesområde tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder, der fører til, at det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive grunde i bestemmelsen. Af be­mærkningerne fremgår, at bestemmelsen bl.a. kan finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. Efter en konkret vurdering af klagerens psykiske lidelse samt sygdomsforløb må det anses for tilstrækkeligt dokumenteret, at der foreligger sådanne særlige omstændig­heder, som kan begrunde suspension af genoptagelsesfristen efter dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, nr. 8. Der er herved lagt vægt på, at det henset til klagerens alvorlige psykiske tilstand i den ophandlede periode ikke kan bebrejdes klageren, at han ikke har selvangivet og reageret overfor skattemyn­dighedens henvendelser rettidigt og inden udløbet af de ordinære genoptagel­sesfrister. Der er endvidere henset til, at der er tale om for klageren ikke ubetydelige beløb, og at renteudgifter samt aktiebeholdning er fuldt dokumen­teret. For så vidt angår den skønsmæssige forhøjelse på 50.000 kr. for ind­komståret 1999 er der endvidere tale om et urimeligt skøn, som medfører en urimelig skatteansættelse, idet den skønsmæssige forhøjelse end ikke beløbs­mæssigt kan indeholdes i den indberettede kursændring på klagerens aktiebe­holdning i det pågældende indkomstår. Landsskatteretten pålægger på denne baggrund skattemyndigheden at genoptage klagerens skatteansættelser for indkomstårene 1998-2001. Landsskatteretten har ikke herved taget stilling til den materielle skatteansættelse.

Tilsvarende betragtninger i SKM 2006 412 LSR (der forelå sådanne særlige omstændigheder ved den foretagne takserede skatteansættelse samt klagerens personlige forhold i forbindelse med et barns svære sygdom, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse blev imødekommet. Efter en konkret vurdering af skatteyderens forhold fandtes der at foreligge sådanne særlige omstændig­heder, der efter dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, nr. 8, kunne be­grunde en ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen. Landsskatteretten fandt det sandsynliggjort, at den foretagne taksation af klagerens indkomst havde medført en åbenbar urimelig skatteansættelse, når der henses til de foregående og det efterfølgende års selvangivne overskud af virksomhed. Når der yderligere lægges vægt på klagerens personlige forhold, er der grundlag for at imødekomme klagerens anmodning om ekstraordinær genop­tagelse af skatteansættelsen).

Modsat vedrørende økonomiske hindringer for udarbejdelse af regnskab fandt Landsskatteretten ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse i SKM 2006 416 LSR. Landsskatteretten bemærkede: »Det forhold, at klageren først i efteråret 2005 har set sig økonomisk i stand til at få udarbejdet regnskab for indkomståret 2001, er ikke i sig selv en omstændighed, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse efter dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, nr. 8. Det er ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at den foretagne an­sættelse kan tilsidesættes som åbenbart urimelig eller er fastsat på et klart urigtigt grundlag. Der er herefter ikke grundlag for at imødekomme anmod­ningen om ekstraordinær genoptagelse af indkomståret 2001«.

SKM2008.902.BR: Revisoren for skatteyder havde bogført en indkomst to gange. Retten fastslog, at da borgeren skulle identificeres med sin revisor, var der tale om en situation, der kunne sidestilles med glemte fradrag, hvorfor

genoptagelse blev nægtet. Redaktionelt skal fremhæves, at denne dom er hård og vel også for restriktiv - idet der netop med nr. 8 i sin nuværende form kan lukkes op for ekstraordinære ændringer, hvis der er svig eller forhold, der skyldes tredjemand. En tanke om identifikation med revisors kunnen og samtidig at sidestille dobbeltindtægtsførsel med "glemte fradrag" forekommer som en manglende individuel bedømmelse i den konkrete sag.

Ved SKM 2008 900 B var skatteyder ikke berettiget til at få genoptagelse af skatteansættelser for indkomstårene 1996-2000. Der var bopæl i Polen, men skatteyder var ubestridt skattepligtig til Danmark. Spørgsmålet var om Polen havde beskatningsretten i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen. Retten fandt, at beskatningsretten tilkom Danmark og at ansættelserne ikke kunne anses ugyldigt foretaget. Retten fandt endvidere, at reaktionsfristen var udløbet, da genoptagelsesanmodningen blev fremsat, og der var ikke grundlag for at bortse fra fristen. SKM 2008 902 B: Skatteyder havde ved opgørelsen af skattepligtig indkomst for indkomstårene 2000-2004 ved en fejl medregnet nogle indtægter to gange i alt på 582.000 kr. Fejlen skyldtes en bogføringsfejl begået af revisor. På den baggrund havde skatteyder fået genoptaget indkomst­årene 2003-2004 efter reglen om ordinær genoptagelse i lovens § 26, men omhandlede sag vedrørende de tidligere år 2000-2002, og retten fandt ikke, at der forelå omstændigheder, der kunne begrunde ekstraordinær genoptagelse. Særligt anførte retten, at revisors bogføringsfejl kunne sidestilles med »glemte fradrag«, som ifølge lovmotiverne ikke skulle begrunde ekstraordinær genoptagelse. Ligeledes bemærkede retten, at skatteyderen i forhold til skattemyndighederne skulle identificeres med revisoren.

I SKM 2010.87 LSR havde borgeren i felt nr. 92 og 93 undladt at selvangive aktieudbytter med indeholdelse af udbytteskat, hvorfor udbytteskatten ikke var blevet godskrevet i skatteansættelsen. Der kunne ikke ske ekstraordinær genoptagelse, da ingen af betingelserne i SFL § 27, stk. 1, nr. 1-8, var opfyldt. I SKM 2011.448 LSR blev det konkret vurderet, at den forkerte betaling af kirkeskat skyldtes en myndighedsfejl.

SKM 2011.810 SKAT viser en genoptagelsesadgang også ekstraordinært som følge af fejl iVSL kapitalafkastsats, således at der kunne ske ekstraordi­nær genoptagelse med henblik på nedsættelse af tvangshævninger.

SKM 2012 87 B: Sagen angik spørgsmål, om sagsøgeren, der drev vikarvirk­somhed i personligt regi, kunne få genoptaget sine skatteansættelser for ind­komstårene 2002-2004. For indkomståret 2002 havde sagsøgeren gjort gældende, at skattemyndighederne havde handlet i strid med reglerne, da genoptagelsen af hans skatteansættelse havde ført til en ændring til skade for ham. Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle over for dette anbringende forinden hovedforhandlingen. For indkomståret 2003 gjorde sagsøgeren principalt gældende, at skattemyndighederne havde begået en ansvarspådrag­ende fejl og subsidiært en klar fejl, som havde ført til materielt urigtige an­sættelser ved tilsidesættelse af de igangværende arbejder i sagsøgerens regnskaber. Videre gjorde sagsøgeren gældende, at hans regnskabsmateriale for 2002-2004 var bortkommet i skattemyndighedernes varetægt. Da han således ikke var i stand til at godtgøre, at skattemyndighedernes tilsidesættel­ser af hans selvangivelser var uberettiget, måtte hans regnskaber og selvan­givelser lægges til grund. Retten fandt, at sagsøgeren havde indgivet begæ­ringen om ekstraordinær genoptagelse for sent, at det forhold, at sagsøgeren ikke havde modtaget bilagsmaterialet retur fra SKAT, ikke kunne føre til et andet resultat, da materialet ikke var nødvendigt for at vurdere, hvorvidt der skulle fremsættes begæring om ekstraordinær genoptagelse, og endelig at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at SKAT ved skatteansættelserne for 2003 og 2004 havde handlet ansvarspådragende, eller at resultatet var materielt urigtigt.

SKM 2012 99 B: Sagen vedrørte, om sagsøgerens skatteansættelser for ind­komstårene 1994 og 1995 kunne genoptages ekstraordinært efter den tidligere bevillingsmæssige genoptagelse i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2. I sagen var det omtvistet, om sagsøgeren opfyldte betingelserne herfor, herunder navnlig om sagsøgeren havde reageret uden ugrundet ophold, efter at hun blev opmærksom på de forhold, der efter hendes opfattelse kunne begrunde genoptagelsen. Retten fandt hverken, at skattemyndighederne havde begået ansvarspådragende fejl, eller, at sagsøgeren var blevet udsat for svig fra sin

daværende ægtefælle. Retten bemærkede i denne forbindelse, at sagsøgeren, da skatteansættelserne blev foretaget i januar 1999, var bekendt med de for­hold, der efter hendes opfattelse udgjorde ansvarspådragende fejl og svig. Retten fandt heller ikke, at sagsøgeren havde godtgjort, at skatteansættelserne for de pågældende år var urigtige. Herefter, og idet der gik fire år, fra skatte­ansættelserne blev udskrevet, og til anmodningen om ekstraordinær genopta­gelse blev indgivet, fandt retten ikke, at der forelå sådanne særlige omstæn­digheder som nævnt i loven.

SKM 2013 227 B (sagsøgeren støttede sin anmodning om ekstraordinær genoptagelse på, dels at skatteansættelsen ikke medregnede fradrag for dobbelt husførelse som følge af sagsøgerens udstationering i Sverige, dels at sagsø­gerens tidligere arbejdsgiver havde indberettet forkerte indkomstoplysninger til skattemyndighederne. Retten bemærkede indledningsvis, at 27, stk. 1, nr. 8, alene finder anvendelse i tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændig­heder, der medfører, at det må anses urimeligt at opretholde ansættelsen uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive grunde oplistet i § 27, stk. 1, nr. 1-7. Derimod giver bestemmelsen ikke grundlag for genop­tagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag. Manglende fradrag for dobbelt husførelse som følge af sagsøgerens udstationering beret­tigede således ikke sagsøgeren til at opnå ekstraordinær genoptagelse. Der­udover fandt retten, at arbejdsgiverens indberetning af indkomstoplysninger var korrekt, og at heller ikke dette forhold kunne medføre ekstraordinær genoptagelse. Skatteministeriet blev derfor frifundet).

I SKM 2013.587 LSR havde borgeren ikke selvangivet et fradrag, da han ville afvente Landsskatterettens afgørelse vedrørende samme fradrag for tidligere år. Efter Landsskatteretten havde truffet afgørelse, bad borgeren om genoptagelse. Landsskatteretten pålagde SKAT at genoptage sagen, da betin­gelserne for genoptagelse var opfyldt i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 8, da fradraget ikke var selvangivet på grund af, at borgeren afventede Landsskat­terettens afgørelse.

SKM 2014 332 V (spørgsmålet var, om appellanten var berettiget til at opnå ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2006 efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8. Appellanten støttede sin anmodning om ekstraordinær genoptagelse på, at skatteansættelsen ikke medregnede fradrag for dobbelt husførelse som følge af en udstationering i Sverige, og at appellantens tidli­gere arbejdsgiver havde indberettet forkerte indkomstoplysninger til skatte­myndighederne. Landsretten nægtede genoptagelse, da appellanten havde været bekendt med de forhold, der begrundede anmodningen, i 2 år og 8 måneder inden fremsendelse af genoptagelsesbegæringen. Der forelå dermed ikke særlige omstændigheder efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8. Heller ikke 6 må­neders-fristen i SFL § 27, stk. 2, var overholdt). Det var ikke en særlig om­stændighed, at den skattepligtige som følge af egen tvivl om fradragstidspunkt havde undladt at fratrække renteudgifter i selvangivelsen for 1993. Situationen blev sidestillet med, at der var tale om glemte fradrag. Endvidere var anmod­ningen ikke fremsat inden udløbet af 6-måneders i stk. 2, jf. SKM 2014 400 BR.

I SKM 2014.637.LSR blev tilladt ekstraordinær genoptagelse af en skøns­mæssig forhøjelse, idet Landsskatteretten fandt, at skattemyndigheden ikke havde taget hensyn til, at et beløb på borgerens konto var en arv, som var skattefri indkomst for borgeren. Skønnet blev derfor anset for at være åbenbart urimeligt, og det ville medføre en væsentlig uretmæssig beskatning af klager, hvis ansættelsen blev opretholdt.

SKM 2015.509 BR: Ejendomsværdiskat betalt med urette på en udlejningse­jendom - men dog selvangivet - var anse for at følge praksis for »et glemt fradrag«. Med henvisning til forarbejderne til SFL § 27, stk. 1, nr. 8, fandt retten, at selvangivelse af ejendomsværdiskat på en udlejet ejendom måtte sidestilles med et glemt fradrag, der ikke er berettiget til genoptagelse i hen­hold til SFL § 27, stk. 1, nr. 8. Selvom oplysningerne have været fortrykt i skatteyders selvangivelser, havde skatteyder selv pligt til at kontrollere, at selvangivelserne var korrekte. Se også SKM 2017.55 LSR.

SKM 2015.647 LSR: Landskatteretten fandt, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at betingelserne for genoptagelse i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 8, var til stede. Landsskatteretten lagde til grund, at borgeren havde

henvendt sig til SKAT med en indsigelse, men at indsigelsen ikke var tilstræk­kelig konkret. Dette var begrundet i borgerens sygdom, der også gjorde ham ude af stand til at indgive en korrekt selvangivelse. Henset til at borgeren, da han henvendte sig til SKAT, kunne have bedt om genoptagelse, at SKAT kunne have vejledt herom, og at fejlen nemt kunne være konstateret, fandt Landsskatteretten ud fra en konkret vurdering, at der var grundlag for genop­tagelse i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 8. Landsskatteretten lagde vægt på, at der var tale om betydelige beløb af væsentlig betydning for borgeren, og at det som følge af borgerens sygdom og kontakt med SKAT måtte anses for urimeligt at fastholde ansættelserne. Af samme årsag blev der set bort fra reaktionsfristen.

SKM 2015.723 LSR: Borgeren havde på grund af sygdom ikke aflagt regn­skab, og der var foretaget en skønsmæssig forhøjelse. Et efterfølgende regn­skab viste, at ansættelsen var alt for høj, og Landsskatteretten fandt det uri­meligt at opretholde ansættelsen og tillod genoptagelse.

SKM 2016 76 Ø (Skatteyderen bestred, at det var ham, der havde solgt nogle rettigheder. Han gjorde derfor gældende, at SKAT havde været uberettiget til at avancebeskatte ham af rettighederne, og at han havde krav på ekstraor­dinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8. Lands­retten anførte, at skatteyderen den 2005-08-12 overdrog rettighederne til et engelsk selskab, som havde en beskeden selskabskapital og ikke skulle betale nogen købesum i direkte forbindelse med erhvervelsen. Hverken patentan­søgningen som aktiv eller de senere omkostninger, som blev faktureret til det engelske selskab vedrørende patentansøgningen og udviklingen af pro­duktet, fremgik af det engelske selskabs årsrapport. Skatteyderen fik en ge­neralfuldmagt til at disponere på vegne af det engelske selskab, og kun han og hans hustru kunne disponere over selskabets konto i Danske Bank. Henset hertil samt til oplysningerne om de beløb, som var hævet på kontoen efter overdragelsen af patentrettighederne til et andet selskab, fandt landsretten, at overdragelsen til det engelske selskab ikke havde karakter af en reel forret­ningsmæssig disposition. Skatteyderen var derfor i realiteten den, der solgte patentrettighederne til det andet selskab og derfor havde avancen ved over­dragelsen. Herefter, og idet grundlaget for skatteansættelsen måtte anses for at have været kendt for skatteyderen allerede efter modtagelsen af SKATs skrivelse om indhentelse af materiale, fandt landsretten, at det ikke kunne antages at have haft betydning for sagens udfald, at skatteyderen ikke modtog agterskrivelsen, og at SKAT havde anset skatteyderen for indkomstskatteplig­tig af avancen. Skatteyderen havde således ikke bevist, at der forelå særlige omstændigheder, som kunne begrunde en ekstraordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8. Landsretten stadfæstede derfor byrettens frifindelse af Skatteministeriet (SKM 2015384B).

SKM 2017.196 ØLD: Skattemyndigheden havde lagt til grund, at borgeren var fuldt skattepligtig til Danmark, mens hendes amerikanske skatteforhold ikke indgik i afgørelsen fra den danske myndighed. Med henvisning til, at borgeren skattemyndigheden bekendt var fuldt skattepligtig til USA, fandt Landsretten allerede af denne grund, at skattemyndigheden med dette faktum skulle genoptage hendes skatteansættelser.

SKM 2017.242 VLD: Borgerens indkomst var skønsmæssigt ansat på grund af manglende selvangivelse. Borgeren bad om genoptagelse med henvisning til psykisk sygdom, og en råbalance udarbejdet i forbindelse med sagen hos Landsskatteretten. Retten udtalte, at det forhold, at råbalancen viste, at ind­komsten var ca. 100.000 kr. lavere end den ansatte indkomst, ikke var en særlig omstændighed. Derudover havde borgeren ikke godtgjort, at han i hele den relevante periode på grund af den psykiske sygdom havde været forhindret i at anmode om genoptagelse. Der var derfor ikke særlige omstæn­digheder.

SKM 2017.363 ØLD: Borgeren havde i en straffesag vedrørende rufferi fået konfiskeret 1 mio. kr., der tidligere var selvangivet og beskattet. Borgeren bad om ekstraordinær genoptagelse. Retten fandt, at der ikke var begået fejl ved borgerens ansættelser, der på tidspunktet for ansættelserne var materielt korrekte. Det forhold, at borgeren havde fået konfiskeret et beløb svarende til det selvangivne overskud, kunne ikke føre til ekstraordinær genoptagelse af ansættelserne.

Se SKM 2017.372.LSR og SKM 2017.373.LSR, hvor Landsskatteretten stadfæstede afgørelserne, hvorved borgeren, der ikke havde selvangivet noget beløb vedrørende lagerbeskattede værdipapirer, ikke havde fået tilladelse til ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 8. SKM2018.454.BR, tidligere SKM 2016.632.LSR: En fond var ikke opmærk­som på en praksisændring, hvilket ikke kunne anses som særlige omstændig­heder.

SKM2018.496 BR Byetten bemærkede om bestemmelsen i nr. 8, at den har et snævert, men ikke præcist defineret anvendelsesområde og anvendes i forbindelse med blandt andet myndighedsfejl, svig fra tredjemand eller helt særlige uforudsigelige tilfælde, hvor der ikke er noget at bebrejde den skat­tepligtige. Derimod er en forkert skatteansættelse ikke i sig selv en sådan særlig omstændighed, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse, og heller ikke manglende indsigt hos skatteyderen i den til enhver til gældende skatte­lovgivning er i sig selv en særlig grund til genoptagelse i medfør af bestem­melsen.

Se SKM 2019.132.ØLR, hvor en skatteyder solgte sin ejendom i 2008, men fortsatte med at betale ejendomsværdiskat af ejendommen frem til 2014. De nye ejere af ejendommen betalte også ejendomsværdiskat i de pågældende år. Skatteyderen fik genoptaget sine skatteansættelser for 2012-2014 og be­gærede ekstraordinær genoptagelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, af skatteansættelserne for de resterende år. Der var under sagen enighed om, at skatteansættelserne for 2008-2011 var materielt forkerte, idet skatteyderen ikke skulle have betalt ejendomsværdiskat for 2009-2011 og kun delvist for 2008. Skatteyderen gjorde blandt andet gældende, at SKAT som tinglysningsafgiftsmyndighed var bekendt med ejerskiftet, og at der derfor forelå en klar myndighedsfejl fra SKATs side. Landsretten fandt, at den forkerte skatteopkrævning ikke skyldtes fejl hos myndigheden, og foretog en konkret bedømmelse af, hvorvidt det måtte anses for urimeligt at opretholde ansættelsen. Landsretten udtalte, at skatteyderen klart havde tilsidesat sin pligt til at kontrollere sin årsopgørelse. Der blev nægtet ekstraordinær genop­tagelse.

[**(124)**](#bookmark125) Ved L 2023 1796 blev i § 27, stk. 1, nr. 9, indsat en mulighed for ekstra­ordinær ansættelse, hvis der er afsluttet en gensidig aftaleprocedure i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international overenskomst eller konvention, ifølge hvilken ansættelses- og inddrivelsesprocedurer skal stilles i bero under gennemførelse af aftaleproceduren.

Denne regel i skatteforvaltningslovens fristregler med samspil med visse bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster, trådte i kraft 2024-01­01, men har virkning fra fremsættelsen 2023-10-03. Skatteministeriet udtalte ved fremsættelsen, at lovforslaget ikke havde været i offentlig høring forud for fremsættelsen, da der forelå risiko for skattespekulation, som ville kunne modvirke formålet med loven. Reglen har således virkning for sager, der er indbragt i medfør af regler om fremgangsmåde ved gensidige aftaler i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international overenskomst eller konvention 2023-10-03 eller senere (følger fremsættelsesdagen for lovforsla­get, LFF 2023-2024 nr. 4). Det vil sige, at reglen har virkning for anmodninger om gensidig aftaleprocedure, der indbringes for Skatteforvaltningen 2023­10-03 eller senere. For Danmarks vedkommende er det kun dobbeltbeskat­ningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, der indeholder en bestem­melse om, at ansættelses- og inddrivelsesprocedurer skal stilles i bero under gennemførelse af en gensidig aftaleprocedure. Ved fremsættelsestidspunktet for LFF 2023-2024 nr. 4 er det derfor alene sager, hvor der anmodes om en gensidig aftaleprocedure i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA 2023-10-03 eller senere, der påvirkes af lovændrin­gen. Modsat kan det konkluderes, at L 2023 1796 med ændringslovens § 4, nr. 5-7, ***ikke*** har virkning for sager, hvor der anmodes om en gensidig aftale­procedure i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden international overenskomst eller konvention **før** 2023-10-03.

Uanset ordinær-fristen i skatteforvaltningslovens § 26, kan der foretages en ekstraordinær ansættelse, når der er afsluttet en gensidig aftaleprocedure i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ifølge hvilken ansættelses- og inddrivelsesprocedurer skal stilles i bero under gennemførelse af aftale-

procedure. Efter § 27, stk. 1, nr. 9, sidste led, gælder en betingelse om, at der ikke er opnået en løsning ved en gensidig aftale.

Det er en betingelse, at der har været iværksat en gensidig aftaleprocedure. Bestemmelsen vil dog også finde anvendelse i den situation, hvor der kun er opnået en løsning ved en gensidig aftale om en del af det, som den gensidige aftaleprocedure har handlet om. Er der indgået en aftale, der kun dækker de rejste punkter delvist, vil de resterende punkter dermed være omfattet af nr. 9-situationen. Bestemmelsen vil derimod ikke omfatte nye eller andre punkter, som ikke har sammenhæng med rejste punkter i en gensidig aftaleprocedure. Reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 (6 måneders "lille frist"-regel), regnes fra det tidspunkt, hvor Skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger om det forhold, der begrunder den ekstraordinære ansættelsesændring. I forhold til § 27, stk. 1, nr. 9, vil kundskabstidspunktet være det tidspunkt, hvor den gensidige af­taleprocedure afsluttes endeligt. Det vil sige, at reaktionsfristen på 6 måneder regnes fra dette tidspunkt.

Der er i lovmotiverne henvist til OECD's MAP Statistics Reporting Frame- work, der er udarbejdet som led i gennemførelsen af OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, og til at dette indeholder en beskri­velse af kriterierne, der er styrende for at anse en gensidig aftaleprocedure for afsluttet. En gensidig aftaleprocedure vil da typisk anses for afsluttet fra tidspunktet, hvor den skattepligtige bliver meddelt, atde kompetente myndig­heder er blevet enige om at afslutte den gensidige aftaleprocedure uden at opnå en løsning ved en gensidig aftale, eller hvor den skattepligtige trækker sin anmodning om gensidig aftaleprocedure tilbage.

Reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, vil derfor i forhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 9, løbe fra det tidspunkt, hvor den skattepligtige meddeles, at de kompetente myndigheder er blevet enige om at afslutte den gensidige aftaleprocedure uden at opnå en løsning ved en gensidig aftale, eller hvor Skatteforvaltningen har modtaget meddelelse om, at den skattepligtige har trukket sin anmodning om gensidig aftaleprocedure tilbage.

Hele formålet med ændringen er at sikre, at hhv. Skatteforvaltningen og den skattepligtige ikke vil blive afskåret fra at få foretaget en ansættelse ekstraor­dinært, selv om ansættelses- og inddrivelsesprocedurer stilles i bero, mens gensidige aftaleprocedurer gennemføres. Derved vil Skatteforvaltningen ikke miste muligheden for at indkomstbeskatte, når den gensidige aftaleprocedure er afsluttet, uden at der er opnået en løsning ved en gensidig aftale. Tilsvaren­de vil den skattepligtige ikke miste muligheden for at få genoptaget og ændret en ansættelse ekstraordinært, hvis den gensidige aftaleprocedure er afsluttet, uden der er opnået en løsning ved en gensidig aftale. Bestemmelsen vil finde anvendelse i tilfælde, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden international overenskomst eller konvention indeholder en bestemmelse svarende til artikel 25, stk. 2, 3. pkt., i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA om, at ansættelses- og inddrivelsesprocedurer skal indstilles, det vil sige stilles i bero, når der er indledt en gensidig aftaleproce­dure.

Med denne "nr. 9-situation" er der ifølge lovmotiverne ikke tilsigtet ændring på anvendelsesområdet for skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 4, som regulerer den situation, at en udenlandsk skattemyndighed de facto har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige - i det tilfælde vil nr. 4-situationen være lex specialis for ændring.

Der er korresponderende sket ændringer i SFL § 34 a - så nr. 9 følger syste­matikken i den eksisterende forældelsesregel vedrørende de ekstraordinære ændringer.

[**(125)**](#bookmark126) Bestemmelsen indeholder en reaktionsfrist-regel for at bevare adgangen til anvendelse af de udvidede fristregler i SFL § 27, stk. 1. Her i noterne be­tegnes § 27, stk. 2 som »lille-frist-regel«. Det er direkte i loven angivet, at anmodningen eller varslingen af den ekstraordinære ansættelse skal ske inden 6 måneder.

"Lille-frist-regel" regnes fra»kundskabstidspunktet«, hvilket grundlæggende skal fortolkes snævert og indskrænkende, men dog i sagens natur vurderes

individuelt fra sag til sag. Fastlæggelsen af kundskabstidspunktet sker altså på grundlag af en konkret vurdering. Som udgangspunkt vil fastlæggelse af kundskabstidspunktet ske på grundlag af borgerens konkrete subjektive kendskab til de nødvendige oplysninger. Hvis anmodningen om genoptagelse afhænger af udfaldet af en verserende klage/domstolsag, løber reaktionsfristen fra tidspunktet for afslutning af klage/domstolssagen. Hvor skattemyndigheder vil foretage ekstraordinær skatteansættelse, da foreligger med dommen SKM 2021.707 HD an afgørelse med høj præjudikatsværdi. Dommen rummer en principiel stillingtagen til "6 måneders reglen" og "kundskabstidspunktet" i et tilfælde, hvor skattemyndigheden ville foretage en ansættelsesforhøjelse, men hvor 6 måneders reglen blev anset for udløbet regnet fra kundskabstids­punktet. Sagen angik, om skattemyndigheden var berettiget til ekstraordinært at genoptage indkomstansættelsen for en skatteyder for årene 2011-2015 i medfør af SFL §27, stk. 1, nr. 5, herunder om skattemyndigheden havde overholdt varslingfristen på 6 måneder i bestemmlsen stk. 2, 1. punktum. Højesteret fandt, at skatteyderen eller nogen på dennes vegne havde handlet groft uagtsomt ved at undlade at reagere på de urigtige skatteansættelser, hvorfor betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2011-2015 efter SFL §27, stk. 1, nr. 5 var opfyldt, men det var for Hø­jesteret i sagen samtidig et ubestridt og uomtvistet faktum, at skattemyndig­hederne mere end 6 måneder forud for afsendelsen af agterskrivelsen havde været i besiddelse af de oplysninger, der dannede grundlag for den ekstraor­dinære forhøjelse af skatteansættelserne for indkomsterne 2011-2015. Hø­jesteret fandt derfor, at 6-måneders reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, 1. pkt. ikke var overholdt. Højesteret udtalte om "kundskabstidspunktet" iøvrigt helt generelt at myndighederne skal anvende oplysninger myndigheden har og når myndigheden har dem, også selvom det måtte kræve arbejdshandlinger til endelig kvalificering. Højesteret udtalte i domspræmisserne, at skattemyn­dighederne alene ved at sammenholde oplysningerne i årsopgørelserne med registreringerne i værdipapirsystemet og med indberetningerne fra banken (trediemandsindberetninger) kunne have konstateret, at skatteyderens skatte­ansættelser var urigtige, og at dette skyldtes groft uagtsomt forhold.

Højesteret henviste i SKM 2021.707 HD iøvrigt til Højesterets 2 tidligere domme, jf. hhv. UfR 2018.3603 H og UfR 2018.3845 H, hvor det var udtalt, at kundskabstidspunktet må anses for at være netop det tidspunkt, hvor skattemyndighederne *"er kommet i besiddelse af tilstrækkelige og relevante oplysninger"* til, at at kunne foretage ekstraordinære ansættelser efter §27. stk. 1, nr. 5.

Kundskabstidspunktet indtrådte ca. to måneder efter, at myndigheden havde modtaget nogle ufuldstændige oplysninger. Begrundelsen herfor var, at myndigheden i denne sag måtte indrømmes en vis rimelig tid til at bearbejde de ufuldstændige og til dels misvisende oplysninger, jf. SKM 2006.153 H. Landsskatteretten havde ved afgørelse i oktober 2017 fundet, at en person - og ikke hendes forældre - var skattepligtig af en gevinst ved deltagelse i et realityprogram. Fra og med dette tidspunkt var skattemyndigheden bekendt med, at klager var rette indkomstmodtager, samt at hun ikke havde selvangivet præmien. Skattemyndigheden varslede dog først en forhøjelse af klagers skattepligtige indkomst den 12. oktober 2018, hvorfor Landsskatteretten fandt, at 6-måneders fristen i SFL § 27, stk. 2, ikke var iagttaget, jf. SKM 2019.471 LSR.

I sagen SKM 2004 252 LSR fremgik den for forhøjelsen relevante oplysning af selvangivelsen for 2000, der var indgivet i slutningen af 2000. Reaktions­fristen blev dog først anset for at løbe fra det tidspunkt, hvor den pågældende kommune påbegyndte ligningen for 2000, og den pågældende ændring blev således varslet betids. I tilfælde, hvor Told- og skatteforvaltningen har udsendt en meddelelse om at en praksis er underkendt må den skattepligtige normalt anses at være kommet til kundskab om det forhold, der begrunder den ekstra­ordinære skatteansættelse senest i forbindelse med meddelelsens udsendelse. Ifølge bestemmelsens sidste pkt. er Told- og skatteforvaltningen efter anmod­ning fra den skattepligtige bemyndiget til i særlige tilfælde at dispensere fra fristen. Der kan efter en konkret vurdering afde 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 end6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder den ekstraordinære ansættelse. Afgørelser truffet i 1. instans efter § 27, stk. 2, kan påklages på samme måde som afgørelsen af genoptagelsesspørgsmålet. SKM 2008 627 L En skatteyder havde ikke ret til ekstraordinær genoptagelse for indkomståret 1996. Den ene sagsøger havde ikke fremsat indsigelser mod skatteansættelsen inden for 6-måneders-fristen, hvorfor Landsretten allerede af denne grund afvise gen­optagelsesspørgsmålet. Den anden sagsøger havde fremsat indsigelserne inden for fristen - men havde ifølge retten ikke godtgjort, at betingelserne for ek­straordinær genoptagelse var opfyldt. Ved L 2008 1341 er bestemmelsen i § 27, stk. 2, 2. pkt., skærpet med ny forskrift for skattemyndighederne. Denne skærpelse er trådt i kraft pr. 2009-01-01.

For ekstraordinære skatteansættelser, ansættelser af afgiftstilsvar og godtgø­relse af afgift, der varsles af Skattestyrelsen, følger det af reglen, at varslingen skal følges op afen afgørelse senest 3 måneder efter varslingen. Det er muligt at dispensere herfra, men udelukkende efter anmodning fra borgeren eller virksomheden. Fristen forlænges efter anmodningen, hvis forlængelse har betydning for den pågældendes mulighed for at varetage sine interesser. Dette svarer til, hvad der gælder for ordinære ansættelser m.v. efter henholds­vis § 26, stk. 1, 5. pkt., og § 31, stk. 1, 4. pkt. Endvidere vil myndigheden kunne se bort fra en overskridelse af reaktionsfristen, hvis der foreligger særlige omstændigheder - hvilket efter praksis f.eks. er sygdom. Det svarer til, hvad der gælder i dag efter henholdsvis § 27, stk. 2, 2. pkt., og § 32, stk. 2, 2. pkt.

I SKM 2008 900 B lagde byretten til grund, at fristen i § 27, stk. 2, var overskredet, hvorfor begæring om genoptagelse var afskåret. Fristen skulle i den konkrete sag regnes fra 2002, jf. således Landsskatterettens kendelse. Sagsøgeren blev i 2002 indkaldt til fogedmøde og kontaktede sin advokat. Det var ubestridt, at sagsøgeren i de omhandlede år var fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Da sagsøgeren havde bevaret fast ejendom i Danmark, hvor også hans ægtefælle og børn boede, tilkommer beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten Danmark. Retten fandt, at skatteyderen ved tilsigelserne til fogedretten i 2002 og 2005 måtte have været bekendt med, at skattemyndighederne var af den opfattelse, at der fortsat var et udestående i skattemæssig henseende, navnlig når henses til, at der efter det oplyste foretoges udlæg i 2005 for udeståendet, ligesom der meddeltes sagsøgerens repræsentant delvis aktindsigt. Idet der ikke fore­ligger dokumentation for det under fogedsagen i 2002 passerede, lægger retten til grund, at sagsøgeren senest i 2005 ved meddelelse af aktindsigt er kommet til kundskab om forhold som begrunder anmodningen om genopta­gelse. Reaktionsfristen på 6 måneder var således udløbet, da anmodningen blev indgivet 2006-02-27. I SKM 2009 348 B levnede byretten dog myndig­hederne ved anvendelse af »suspensionsreglen« lidt tid til at konkludere på »råt og ubehandlede« bilagsmateriale, dvs. behandling af grundbilagsoplys­ninger inden 6 måneders-varslingsfristen begyndte at løbe, jf. følgende ord­valg: »Da sagsøgerne ikke over for SKAT har indsendt oplysninger, om de beløb, der blev indsat på deres respektive konti, finder retten, at de ved grov uagtsomhed har bevirket, at der har været foretaget urigtige skatteansættelser. Herefter og idet der må indrømmes skattemyndighederne en rimelig frist til at undersøge forholdene vedrørende det 2005-11-21 modtagne kontoudskrift, finder retten ikke, at skattemyndighederne har overskredet fristerne for varsling jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.« Skatteyder gjorde gældende, at fristen skal regnes fra 2005-11-21, hvor SKAT har modtaget en del mate­riale. Imidlertid fandt både Landsskatteretten og Byretten, at materialet ikke var fyldestgørende, hvorfor der skulle indrømmes SKAT en rimelig tid til at konkludere på baggrund af det indkomne materiale samt til at indhente yderligere materiale. Byretten foretog imidlertid ikke en selvstændig og konkret prøvelse af, på hvilket tidspunkt SKAT måtte antages at have et fyldestgørende materiale. Dommen er konkret og udtrykker ikke nogen fravigelse af lovens fastsatte 6-måneders-frist, men spørgsmålet er, hvornår denne frist begynder at løbe. I sager om ansættelser begrundet i positive fejl fra skatteyder hhv. forsæt eller grov uagtsomhed, da må myndighederne in­drømmes en »rimelig tid« til oplysning af sagen, inden man kan sige, at der

foreligger fornødent afgørelsesgrundlag. Klart er det dog, at afgørelser på dette område er og skal være helt konkrete, men der vil helt sikkert blive statueret fristoverskridelse i tilfælde, hvor SKAT's sagsbehandling åbenlyst har ligget stille, og 6-måneders-fristen ikke overholdes også i tilfælde af forhold, der kan tilregnes skatteyder. Dommen i SKM 2008 900 B giver en meget restriktiv forståelse af 6-måneders-reglen. Der er fra lovgivers side ingen forskel på, om det er begæringer efter § 27, stk. 1, nr. 1 til og med nr. 8, der behandles - alle forhold under nr. 1-8 skal behandles ens, og der skal reageres inden for6 måneder fra det objektive kundskabstidspunkt. Endvidere i U 2012 3436 V.

Et skattearrangement var blevet tilsidesat for 2002 og 2003, men vedrørende 2004 var 6-måneders-fristen overskredet, fordi SKAT i regnskabet havde haft tilstrækkelige oplysninger til at foretage ansættelse for 2004, se herved SKM 2012 390 BR.

Der vil undtagelsesvis kunne være tale om at indrømme SKAT en rimelig tid til at bearbejde et omfangsrigt og ikke entydigt bilagsmateriale. Se SKM 2006 153 HR, hvor kundskabstidspunktet først blev anset for at indtræde ca. 2 måneder efter modtagelsen af ufuldstændige og til dels misvisende oplys­ninger. Tilsvarende dommen SKM 2011 438 BR, hvor retten udtaler, at der må indrømmes skattemyndighederne en vis, rimelig frist til at undersøge oplysninger og dokumenter, der fremkom ved en ransagning. 6-måneders- fristen løb derfor først fra det efterfølgende tidspunkt, hvor SKAT modtog bankudtog, der viste, at betalingen var skattepligtigt udbytte.

SKM 2013 124V (ekstraordinær genoptagelse). Landsretten tiltrådte, at fristen på 6 måneder var udløbet, da appellantens anmodning om genoptagelse blev fremsat. Desuden fandt landsretten, at der ikke forelå særlige omstændigheder, som talte for en dispensation fra denne frist. Landsretten tiltrådte endvidere, at appellantens skatteansættelse ikke var ugyldig. Uanset om det blev lagt til grund, at appellantens årsopgørelse blev sendt til en forkert adresse, eller at den slet ikke blev sendt, måtte ligningen anses for endeligt afsluttet på årsop­gørelsens kørselsdato. Således fandt landsretten, at ansættelsen havde fundet sted inden for den ordinære ansættelsesfrist. Landsretten stadfæstede herefter byrettens frifindelse af Skatteministeriet.

SKM 2014 335 V (spørgsmålet var, om sagsøgeren i skattemæssig henseende var reel ejer af indeståender på en bankkonto og et værdipapirdepot, der formelt havde en anden registreret ejer bosiddende i Schweiz. Henset til, at sagsøgeren havde fuldmagt til at råde over indeståenderne i alle henseender, til at denne råderet faktisk var udnyttet i form af hævninger, investeringer og modtagelse af post vedrørende engagementerne og til, at kun sagsøgeren – og ikke den formelt registrerede ejer – havde disponeret over midlerne, påhvilede det sagsøgeren at godtgøre, at han ikke var reel ejer af indeståen­derne. Denne bevisbyrde var ikke løftet, og sagsøgeren var derfor skattepligtig af renteindtægter, udbytter m.m. knyttet til engagementerne. Reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, i forbindelse med den ekstraordinære skatteansættelse begyndte først at løbe fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne havde tilstrækkelige oplysninger til at kunne varsle en korrekt ansættelse. Dette gjaldt uanset, at skattemyndighederne var over et årom at indhente yderligere materiale i sagen).

Udgangspunktet vil være, at 6-måneders fristen begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor myndigheden er kommet i besiddelse af relevante og tilstræk­kelige oplysninger til at kunne udarbejde forslag til ansættelsesændring, og dette uanset, at der ikke er sket fortløbende sagsbehandling, jf. også SKM 2021.707 HD. Højesteret udtalte tilsvarende i SKM 2018.481 HD, at kund­skabstidspunktet må anses for at være det tidspunkt, hvor skattemyndigheden er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Varslingsfristen løber altså først fra det tidspunkt, hvor myndigheden kan sende en agterskri­velse, dvs. det tidspunkt, hvor myndigheden er kommet til kundskab om, at skatteansættelsen er urigtig, og at dette skyldes mindst grov uagtsomhed fra skatteyderens side.

Angående det særlige »Money Transfer Projekt« kan om et ikke selvangivet bonusbeløb henvises til dommen SKM 2013.910.BR, hvoraf fremgår, at 6 mdr-fristen ikke løb fra det tidspunkt, hvor SKAT som led i projektet modtog

en stor mængde ubearbejdede data, ligesom fristen heller ikke løb fra tids­punktet for den første udsøgning på overførslen til den skattepligtige. Derimod blev 6 mdr-fristen først anset for at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT havde fået tilstrækkelige oplysninger til at varsle en korrekt opgørelse. Tilsvarende SKM 2014.120.BR, og SKM 2014.464.BR, hvor 6 mdr-fristen tidligst ansås at kunne løbe fra det tidspunkt, hvor fristen for at fremsende relevant doku­mentation udløb, uanset at SKAT tidligere havde modtaget relevant rådata. Der vil undtagelsesvis og efter en rimelig objektiv standard om hvad der kan være »rimeligt forvaltningsmæssig tid« kunne være tale om at indrømme SKAT en vis kortere tid til at bearbejde et omfangsrigt og ikke entydigt bi­lagsmateriale. I SKM 2006 153.HR, hvor kundskabstidspunktet først blev anset for at indtræde ca. 2 måneder efter modtagelsen af ufuldstændige og til dels misvisende oplysninger efter en konkret vurdering. Tilsvarende dommen SKM 2012 459.VLR, hvor retten udtaler, at der må indrømmes skattemyndighederne en vis, rimelig frist til at undersøge oplysninger og dokumenter, der fremkom ved en ransagning. 6 måneders fristen løb derfor først fra det efterfølgende tidspunkt, hvor SKAT modtog bankudtog, der viste, at betalingen var skattepligtigt udbytte. Dommene er afsagt på grundlag af den tilsvarende regel i den tidligere skattestyrelseslov, men kriteriet for kundskabstidspunktet er uændret i den gældende bestemmelse i SFL § 27, stk. 2.

SKM 2018.481 HD vedrører "Money Transfer-projektet" – skattepligt af pengeoverførsler fra selskab på Cayman Islands. Højesteret fandt på baggrund af de omstændigheder, der har ført til, at overførslerne er skattepligtige, at skatteyder A må anses for at have handlet i hvert fald groft uagtsomt ved ikke at have selvangivet beløbene, og at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, for ekstraordinær ansættelse vedrørende indkomståret 2005 var opfyldt. Spørgsmålet for Højesteret var herefter, om fristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., kunne anses overholdt af myndigheden. Efter denne bestemmelse kan en ekstraordinær ansættelse efter stk. 1 kun foretages, hvis den varsles senest 6 måneder efter, at myndigheden er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26. Det følger af § 27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, at varslingsfristen på 6 måneder begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor myndigheden er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes groft uagtsomt eller forsætligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant. Højesteret fandt i sagen, at kundskabstidspunktet må anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT var kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansæt­telse efter § 27, stk. 1, nr. 5. Højesteret lagde efter bevisførelsen til grund, at SKAT den 7. december 2010, hvor de modtagne oplysninger fra F1-bank forelå i læsbar form, alene havde kundskab om, at A havde fået indsat de omhandlede to beløb på sin konto, og at beløbene var betalt af selskabet G1. Disse oplysninger gav efter Højesterets opfattelse ikke i sig selv myndigheden kundskab om, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5. Kundskab herom fik SKAT først ved i forlængelse heraf at have indhentet yderligere oplysninger fra A og hans ægtefælle i perioden fra marts til maj 2011. Højesteret finder derfor, at varslingsfristen i § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke var overskredet, da SKAT sendte sin agterskrivelse af 13. juli 2011 til A. Højesteret tiltræder bemærkelsesværdigt i sagen, at Skatteministeriet ikke under domstolssagen var bundet af SKATs tilkendegivelse under mødet i Landsskatteretten om, at fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, ikke var overholdt, og her henvistes til Højesterets dom af 16. august 2017 (UfR 2017.3366).

SKM 2018.520 HD (*den underkendte fraflytning og advokatrådgivning*) For Højesteret angik sagen, om SKAT kunne foretage ekstraordinær ansættelse vedrørende indkomstårene 2003-2006, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og stk. 2, 1. pkt. Landsretten havde ved den indankede dom endeligt fastslået, at A og B i indkomstårene 2003-2007 ikke havde opgivet deres skattemæssige bopæl i Danmark, og at de i denne periode fortsat reelt var bosiddende her i landet og dermed var fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Landsretten foretog en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder og lagde vægt på bl.a., at ægtefællerne

efter det anmeldte fraflytningstidspunkt den 12. januar 2003 fortsat ejede sommerhusi Danmark, som i medfør af planlovens § 41 lovligt kunne anvend­es til helårsbolig, at der i hele perioden frem til den 1. april 2007 var et bety­deligt elforbrug i sommerhuset, som var egnet til helårsbeboelse, at ægtefæl­lerne forud for den 12. januar 2003 havde indgået aftale om køb af en lejlighed i Danmark, som de overtog ca. syv uger efter, at de havde meldt flytning til Schweiz, atde i december 2004 købte et hus i Danmark med overtagelse den 1. august 2005, at de i Schweiz var tilmeldt og opholdt sig i en lejlighed, der hidtil havde været benyttet som feriebolig, at deres løbende indtægter i den relevante periode bestod af pensionsudbetalinger fra Danmark, mens B alene havde erhvervsmæssig tilknytning til Danmark, og atto af deres tre børn med familie var bosat i Danmark. Der var således efter landsrettens dom ikke grundlag for at antage, som anført af A og B, at afgørelsen om fuld skattepligt hovedsageligt er begrundet i, at ægtefællernes sommerhus lovligt kunne an­vendes hele året, jf. planlovens § 41. Højesteret fandt, at A og B ved at have indrettet sig - som fastslået af landsretten - og ved at have indgivet selvangi­velse som begrænset skattepligtige for indkomstårene 2003-2006 groft uagtsomt har bevirket, at SKAT har foretaget ansættelserne for de pågældende skatteår på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Den omstændighed, at A og B forud for anmeldelsen om fraflytning har søgt rådgivning hos advokat, kunne ikke føre til, at ægtefællerne ikke anses for at have udvist grov uagtsomhed. Betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, for ekstraordinær ansættelse vedrørende indkomstårene 2003-2006 var således opfyldt. Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, at varslingsfristen på 6 måneder begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes groft uagtsomt eller forsætligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant. Som fastslået ved Højesterets dom af 30. august 2018, SKM 2018.481.HR (sag 163/2017) må kundskabs­tidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor skattemyndigheden er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5. Højesteret fandt at vars­lingsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, ikke var overskredet, da SKAT sendte sine agterskrivelser af 22. marts 2011 til A og B.

Er der tale om en ægtefællekonsekvensændring, fremgår det af SKM 2011 675.ØLR, at 6 måneders fristen i relation til konsekvensændringen hos ægte­fælle 2, tidligst regnes fra det tidspunkt, hvor den forudgående ændring hos ægtefælle blev varslet.

Vedrørende forhøjelse på grundlag af hævninger med udenlandske kreditkort, fastlog byretten i SKM 2014 634 BR, at 6 måneders fristen tidligst måtte anses for at løbe fra den 17. september 2007, hvor skatteyderen under et møde hos SKAT meddelte, at han ikke kunne få fat i de oplysninger, som myndigheden havde anmodet om. I en anden sagi SKM 2012 168.ØLR, som også vedrører hævninger med udenlandske kreditkort, fremgår det, at 6 må­neders fristen skulle regnes fra udløbet af den frist SKAT havde fastsat for fremlæggelse af yderligere dokumentation, hvilken frist var fastsat efter at SKAT havde modtaget af en udbedt redegørelse om hævningerne, hvor hævningerne blev forklaret som midler fra et privat lån. Sagen i SKM 2012 713.BR drejede sig også om hævninger på udenlandske kreditkort. SKAT anmeldte forholdet til politiet, der foretog ransagning og sendte det beslag­lagte materiale til SKAT. 6 måneders fristen blev først regnet fra det efterføl­gende tidspunkt, hvor klageren blev afhørt af politiet, idet Landsskatteretten lagde vægt på, at SKAT først på det tidspunkt fik tilstrækkeligt kundskab om klagerens relation til involverede udenlandske selskaber.

I SKM 2014.637 LSR fandtes skatteansættelsen foretaget på et klart urimeligt grundlag, og derfor ville det være urimeligt opretholde ansættelsen. Privat­forbruget var af skattemyndigheden blevet skønnet negativt og man ansatte leveomkostninger efter skøn for den pågældende borger til 600.000 DKK. Det viste sig at beløbet var et arvebeløb der gav forskellen. Der var flere personlige og stressmæssige årsager til at skatteyderen ikke havde reageret tidligere vedrørende det pågældende indkomstår. Landsskatteretten gav ad­gang til ekstraordinær genoptagelse. Se hertil iøvrigt artikel af Jan Steen

Hansen i ART.FOKUS 2014.7. Jan Steen Hansen inddrager i sin artikel og et par andre afgørelser fra Landsskatteretten, som alene er offentliggjort i Afgørelsesdatabasen - og hvor der gives borgerne medhold ad genoptagelse. SKM 2016.180.BR (Sagen vedrørte dels spørgsmålet om, hvorvidt et selskab var berettiget til ekstraordinært at få genoptaget sin skatteansættelse for ind­komstårene 2006 og 2007, dels spørgsmålet om hvorvidt SKAT var berettiget til at korrigere selskabets underskudssaldo for indkomstårene 2008 og 2009. For så vidt angår spørgsmålet om genoptagelse gjorde selskabet for indkomst­året 2007 gældende, at der forelå særlige omstændigheder, fordi SKATs skønsmæssige ansættelse af selskabets indkomst for det pågældende indkomst­år var åbenbart urimelig, og fordi der var begået fejl fra selskabets revisors side. Selskabet gjorde endvidere gældende, at fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, var iagttaget, idet det fornødne kendskab til omstændighederne, der begrundede genoptagelsesanmodningen, ikke forelå, før selskabets nye revisor fik lejlighed til at gennemgå sagen, subsidiært at der forelå de fornødne særlige omstændigheder, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, sidste pkt. For så vidt angår spørgsmålet om korrektion af selskabets underskudssaldo for indkomstårene 2008 og 2009 gjorde selskabet gældende, at der var tale om en ændring af skatteansættelsen, som SKAT kun kunne foretage under iagttagelse af fristreglerne i skatteforvaltningsloven. Retten fandt, at selskabet ikke var berettiget til genoptagelse af skatteansættelsen for 2006, idet selskabet ikke havde fremført nogen anbringender til støtte for påstanden om genopta­gelse, og idet en opgørelse fra selskabets nye revisor ikke i sig selv dokumen­terede, at der var fejl i selskabets oprindelige selvangivelse. **Retten fandt videre, at selskabet ikke var berettiget til ekstraordinær genoptagelse, allerede fordi fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, ikke var iagttaget**. Retten henviste i den forbindelse til, at det var ubestridt, at selskabet havde modtaget SKATs forslag til afgørelse og den i henhold hertil udarbej­dede årsopgørelse, samt at alle faktuelle oplysninger har været til stede hos selskabet eller dets revisor. Det forhold, at selskabet i 2010 eller 2011 blev uenig med den tidligere revisor, kunne ikke føre til et andet resultat. Endelig fandt retten, at en korrektion af en underskudssaldo ikke var en ændring af skatteansættelsen, og at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 og 2, ikke var til hinder for den ændring, der var foretaget af skattemyndig­hederne. Skatteministeriet blev derfor frifundet.)

SKM 2016.360.BR: 2003-02-10 forhøjede SKAT en skatteyders skatteansæt­telse for indkomståret 2000 med en aktieavance på ca. 2,5 mio. kr. I den forbindelse udsendte SKAT en ny årsopgørelse af samme dato til skatteyderen. Skatteyderen påklagede herefter den materielle forhøjelse til Skatteankenæv­net. Forinden påklagen havde skatteyderen tillige søgt om omgørelse. SKAT afslog anmodningen om omgørelse, hvilket afslag skatteyderen indbragte for Landsskatteretten. Ved afgørelse af 2007-02-09 gav Landsskatteretten skat­teyderen tilladelse til omgørelse, og skatteyderen anmodede på baggrund heraf om at få foretaget en ændret skatteansættelse, hvilket skete ved udsen­delse af en ny årsopgørelse. Skatteyderen tilbagekaldte sin klage til Skattean­kenævnet vedrørende den materielle forhøjelse. Landsskatterettens afgørelse i omgørelsessagen blev indbragt for domstolene af Skatteministeriet, og Højesteret gav ved dom af 2011-11-09 skatteyderen afslag på omgørelse. SKAT sendte herefter 2012-01-13 (endnu) enny årsopgørelse til skatteyderen, hvilken årsopgørelse var i overensstemmelse med den årsopgørelse, som SKAT havde foretaget 2003-02-10. Retssagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt SKAT ved udsendelse af årsopgørelsen af 2012-01-13 havde over­holdt fristreglerne i skatteforvaltningslovens § 27, herunder om SKAT havde været forpligtet til at udsende en agterskrivelse forud for udsendelsen af årsopgørelsen af 2012-01-13. Retten bemærkede, at årsopgørelsen af 2012­01-13 alene indeholdt en korrektion som følge af, at Højesteret havde givet afslag på omgørelsen, og at der ikke forelå noget nyt i forhold til ansættelsen fra 2003, der kunne give anledning til høring på ny. Retten fandt derfor ikke, at der herved forelå en ændring, der krævede overholdelse af skatteforvalt­ningslovens § 27, stk. 2. Skatteministeriet blev som følge heraf frifundet.

SKM 2016.444.ØLR: Sagen vedrørte, om skattemyndigheden i forbindelse med en forhøjelse af skatteyderens indkomst for 2005-2007 havde overholdt fristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27. Rigtigheden af SKATs ma-

terielle forhøjelser var ubestridt, og skatteyderen bestred heller ikke, at betin­gelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, var opfyldt. Skatteyderen gjorde gældende, at SKAT ikke havde iagttaget reaktionsfristen i skattefor­valtningslovens § 27, stk. 2. Skatteministeriet gjorde gældende, at for ind­komståret 2005 var SKATs varsel afsendt inden udløbet af reaktionsfristen. For indkomstårene 2006 og 2007 kunne forhøjelsen foretages i medfør af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, selvom skatteyderen var omfattet af den forkortede ligningsfrist, jf. § 1, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005, da betingelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, var opfyldt. Det er ikke et krav, at også betingelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, skal være opfyldt, når den ordinære ansættelsesfrist i skattefor­valtningslovens § 26, stk. 1, ikke er udløbet. Allerede som følge af, at landsretten med henvisning til de faktiske omstændigheder i sagen fandt, at SKATs varsling for både 2005, 2006 og 2007 overholdt fristen i skattefor­valtningslovens § 27, stk. 2, fandt landsretten, at forhøjelserne var gyldige. Landsretten fandt desuden, at både SKATs afgørelser og Landsskatterettens kendelse opfyldte det forvaltningsretlige begrundelseskrav. Byrettens frifin- dende dom (SKM 2015.496.BR) blev stadfæstet.

SKM 2017.623 ØLD Det var i sagen uomtvistet, at skatteyder A var omfattet af den korte ligningsfrist i § 1, stk. 1, 1. pkt., i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold, og at varsel om ændring af skatteansættelsen ikke blev udsendt inden udløbet af denne korte frist. Imidlertid var forholdet omfattet af den ekstraordinære frist i SFL § 27. Landsretten lagde til grund om hæn­delsesforløbet, hvor en lejlighed, tre dage efter at A havde erhvervet den, blev sat til salg hos en ejendomsmægler og 2½ uge senere var solgt, og at A ikke formelt overtog gælden på realkreditlånene, der i stedet indfriedes i forbindelse med hans videresalg. Landsretten fandt, at den manglende selvangivelse af ejendomsavancen, der bevirkede, at skatteansættelsen blev foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, herefter må tilregnes ham eller nogen, der har handlet på hans vegne, som i hvert fald groft uagt­som. Landsretten tiltrådte derfor videre, at skattemyndighederne havde adgang til at foretage ekstraordinær ansættelse ifølge bekendtgørelsens § 3, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Efter ordlyden af § 3 i bekendtgørelsen om en kortere frist, så gælder fristerne i bekendtgørelsens § 1 ikke, "når betingelserne for ekstra­ordinær ansættelse efter SFL § 27 er opfyldt". Efter ordlyden af § 3 i bekendt­gørelsen, sammenholdt med ordlyden af lovens § 27, og efter sammenhængen mellem de to bestemmelser, må bestemmelsen i bekendtgørelsens § 3 forstås således, at samtlige betingelser for ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27 skal være opfyldt. Den generelt holdte bemærkning i lovforslag til skattefor­valtningsloven, lovforslag nr. L 110 af 24. februar 2005, pkt. 4.11.2, kan ikke føre til andet resultat. De tidsmæssige betingelser i SFL § 27, stk. 2, gælder også ved en ekstraordinær ansættelse omfattet af bekendtgørelsens § 3. Af bevisførelsen i sagen fremgik, at skattemyndighederne rettede henvendelse til A og anmodede om materiale i februar 2011. Henvendelsen blev ikke be­svaret. Skattemyndigheden indhentede herefter hos A’s bank hans kontoudtog, som man modtog den 19. august 2011. Af kontoudtogene fremgik, at prove­nuet fra salg af lejligheden blev anvendt dels til indfrielse af realkreditlånene, dels til overførsel 2 måneder senere af overskuddet i handelen til en konto tilhørende B. På grundlag heraf udsendte skattemyndigheden agterskrivelsen af 12. september 2011. Først ved et møde den 30. november 2011, som B deltog i på A’s vegne, kom skattemyndigheden i besiddelse af formidlingsaf­talen. Derefter udsendtes den 26. januar 2012 en agterskrivelse med korrigeret beregning. Den 23. marts 2012 udsendtes afgørelse med skatteansættelse på grundlag af dels den korrigerede beregning i den seneste varslingsskrivelse, dels yderligere information, der førte til yderligere nedslag i beregningen af den skattefrie fortjeneste. Under disse omstændigheder fandt Landsretten, at fristen i SFL § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke skulle regnes fra et tidspunkt før den 19. august 2011. SKATs agterskrivelser af 12. september 2011 og af 26. ja­nuar 2012 er således begge sendt inden udløbet af fristen i denne bestemmelse. Landsretten finder i den forbindelse, at SKAT med de nye oplysninger, der fremkom den 30. november 2011, havde fornødent grundlag for at udsende en ny agterskrivelse. Dermed var 3 måneders-fristen fra varslingen af 26.

januar 2012 i lovens § 27, stk. 2, 2. pkt., ikke udløbet ved afsendelsen af af­gørelsen den 23. marts 2012.

SKM 2018.139 LSR: Da skattemyndighedens skønsmæssige ansættelser måtte anses for foretaget på et fejlagtigt grundlag efter forholdene på tids­punktet for afgørelserne, og da klager havde været syg og boet på gaden i en årrække, fandtes betingelserne for ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8, at være opfyldt. Kundskabstidspunktet i den lille fristregel i stk. 2 fandtes at løbe fra det tidspunkt, hvor broderens revisor havde frem­skaffet oplysninger om det beløb myndigheden opkrævede, og de skønsmæs­sige ansættelser, hvilket var umiddelbart inden genoptagelsesanmodningen, hvorfor 6 måneders-fristen var overholdt. Landsskatteretten pålagde herefter myndigheden at genoptage skatteansættelsen for de pågældende indkomstår. SKM 2018.231 BR: Sagen angik en skatteyder, der ønskede at få sine skatte­ansættelser og momstilsvar for 2006-2009 ekstraordinært genoptaget. Skat­teyderen gjorde gældende, at det udgjorde en særlig omstændighed, at SKAT ikke havde taget hensyn til en anmodning om fristforlængelse forud for SKATs afgørelse. Byretten frifandt Skatteministeriet, ”allerede fordi” skat­teyderen først anmodede om ekstraordinær genoptagelse ét år efter SKATs afgørelse. De tidsmæssige betingelser for genoptagelse var dermed ikke op­fyldt efter SFL § 27, stk. 2. Retten fandt desuden anledning til at bemærke, at skatteyderen ikke blot ved sin egen forklaring havde sandsynliggjort, at SKATs afgørelse var truffet på et forkert grundlag eller førte til et åbenbart urimeligt resultat.

SKM 2019.69 LSR (dissens). Ved indsendelse afen åbningsstatus i et dødsbo kunne skattemydigheden konstatere, at en række aktietab var selvangivet med urette af afdøde, og at der forelå grundlag for fristgennembrud efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5. To af Landsskatterettens medlemmer, herunder retsforman­den fandt, at skattemyndigheden ikke havde overholdt den lille fristregel i SFL § 27, stk. 2, idet myndigheden siden modtagelsen af åbningsstatus havde været i besiddelse af alle tilstrækkelige oplysninger til at fastslå, at der var grundlag for fristgennembrud jf. SKM 2018.481.HR og SKM 2018.520.HR. De korrekte oplysninger om værdipapirbeholdningerne var årligt indberettet af banken. Der fremkom ikke efter indsendelsen af åbningsstatus nye oplys­ninger. Retsmedlemmerne fandt ikke, at det forhold, at myndigheden først på et senere tidspunkt valgte at beskæftige sig med sagen og påbegynde sagsbehandling, udskyder fristen efter stk. 2. To retsmedlemmer fandt, at den lille fristregel var iagttaget. Da retsformandens stemme ved stemmelighed er afgørende, ansås fristen i stk. 2 ikke for iagttaget.

***Ransagninger og kundskab***

Det blev lagt til grund, at myndighedens kundskab til de relevante oplys­ninger tidligst indtraf på ransagningstidspunktet, jf. SKM 2011.209.HR. Kundskabstidspunktet var det tidspunkt, hvor politiet foretog afhøring på grundlag af materiale beslaglagt ved ransagning, jf. SKM 2010.813.LSR.

Selv om myndigheden allerede var i besiddelse af relevante oplysninger inden ransagning, fremkom der ved ransagningen sådanne supplerende oplysninger, at reaktionsfristen tidligst skulle regnes fra ransagningstids­punktet, jf. SKM 2010.552.BR og SKM 2009.164.ØLR.

***Ansættelse (3 måneders reglen)*** Kendelse/afgørelse skal foretages senest 3 måneder efter rettidig varsling, jf. SFL § 27, stk. 2, 1. og 2. pkt.

Der er dog en enkelt lex specialisregel, der knytter sig hertil ad sager omfattet af LL § 3. Fristerne i SFL § 26, stk. 1, 2. pkt. og SFL § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af LL § 3, stk. 1-5, er forlænget med 1 måned, og anses for afbrudt ved Skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse, jf. LL § 3, stk. 7, 2. pkt.

I SKM 2015.689 VLD udtalte retten, at uanset om ansættelsesfristen skulle forstås således, at afgørelsen skal være truffet inden tre måneder efter forsla­get, så skal afgørelsen også være meddelt eller gjort tilgængelig for borgeren inden denne frist. Retten fandt dog, at betingelserne var opfyldt, da afgørel­serne var tilgængelige i skattemappen (skat.dk/tastselv).

Forhøjelsen var varslet 14. december 2011 og afgørelsen er truffet 7. marts 2012, hvorfor ansættelsesfristen var overholdt, jf. SKM 2013.337 LSR.

Myndigheden henvendte sig til borgeren om sagen 31. januar 2009, afholdt møde 18. februar 2009, sendte forslag 25. maj 2009 og afgørelse 4. august 2009. Reaktionsfristen og ansættelsesfristen var overholdt, jf. sagen SKM 2013.259.BR.

***Kendelsesfristens forlængelse efter borger-anmodning*** Der kan dispenseres - så "kendelsesfristen udskydes" - praksis er helt tilsvarende den parallelle regel i SFL § 26, stk. 1, 4. pkt. Hvis det har betydning for borgerens mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal Skatteforvaltningen imødekomme en anmodning om en rimelig fristfor­længelse.

Reglen anvendes kun på klar begæring om fristforlængelse, der anmodes af borgeren. Se hertil SKM 2013.281 BR, hvor skattemyndigheden ikke fik medhold i, at der i revisors anmodning om møde og aftalen om mødet til af­holdelse efter udløbet af ændringsfristen også implicit lå en anmodning om fristforlængelse efter reglen.

Ved stillingtagen til, om fristforlængelsesanmodningen skal imødekommes, skal der foretages en konkret vurdering af sagens kompleksitet og karakteren afde oplysninger, der kan forventes fremlagt, sammenholdt med begrundelsen for, at oplysningerne ikke kunne fremskaffes før fristens udløb. Bestemmelsen administreres lempeligt i praksis. Borgeren vil normalt få fristforlængelse, hvis det vurderes at have betydning for muligheden for at fremskaffe nye oplysninger i sagen.

I SKM 2002.584 LSR har Landsskatteretten i en sag taget stilling til betyd­ningen af fristforlængelse samt gyldigheden af ansættelsesændringen. Myn­digheden havde imødekommet en anmodning om udsættelse af ansættelses­fristen til 1. oktober. Indsigelser fra borgeren indgik få dage inden den 1. oktober, og myndigheden havde derfor få dage til at foretage ansættelsen. Myndigheden foretog ansættelsen den 25. oktober. Landsskatteretten fastslog, at ansættelsen var ugyldig, da den skulle være foretaget senest den 1. oktober. Det var ikke i strid med SFL § 27, stk. 2, 4. pkt., at skattemyndigheden traf afgørelse uden at meddele skatteyderen (yderligere) udsættelse af fristen for at komme med bemærkninger til agterskrivelsen, jf. SKM 2018.396.BR.

[**(126)**](#bookmark129) ***Dispensation, "fravigelse af reaktionsfristen" ved genoptagelsesan­modninger***

Skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde, efter anmodning fra en borger, dispensere fra reaktionsfristen, jf. SFL § 27, stk. 2, sidste punktum. Dvs. at Skatteforvaltningen efter en konkret vurdering afde foreliggende omstændig­heder, herunder sagens karakter og borgerens personliges forhold, kan dis­pensere fra reaktionsfristen.

Problemer med at anvende elektroniske løsninger var ikke særlige omstæn­digheder, der medførte dispensation, jf. SKM 2017.177.BR.

Retten fandt, at der ikke forelå sådanne særlige omstændigheder, at der kunne dispenseres fra reaktionsfristen. Retten lagde vægt på, at det ikke var sandsynliggjort, at borgeren havde været afskåret for tidligere at fremskaffe dokumentation, og det var borgeren, der måtte bære risikoen for de bevismæs- sige vanskeligheder ved at fremskaffe dokumentationen i SKM 2015.521.BR. Der var ikke sådanne særlige omstændigheder som omhandlet i SFL § 32, stk. 2, 2. pkt. hvorefter der kan dispenseres fra fristen i 1. pkt., i sagen SKM 2012.170.ØLR.

Borgerens problemer med børn i anledning af skilsmisse samt betalingsstands­ning kunne ikke begrunde dispensation fra overskridelse af reaktionsfristen, jf. SKM 2012.170.ØLR.

Borgeren blev ikke anset for at have psykiske problemer af betydning for muligheden for at kunne varetage sine interesser, jf. SKM 2013.124.VLR. Bortset fra de få nævnte sager findes ingen offentliggjorte afgørelser om denne dispensationsmulighed, men et potentielt anvendelsesområde eri sagens natur tilfælde, hvor genoptagelse er begrundet i ansvarspådragende myndig­hedsfejl, borgerens helt særlige personlige omstændigheder eller generelt tilfælde, hvor en mindre overskridelse af reaktionsfristen vil medføre et uforholdsmæssigt stort retstab.

[**(127)**](#bookmark130) Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 3, kan Skattestyrelsen ændre en skatteansættelse, selv om et skatteankenævn, Skatterådet eller Landsskatte­retten tidligere har truffet afgørelse vedrørende samme forhold, hvis der fo­religger en grund til ekstraordinær genoptagelse, og den skattepligtige ikke udtaler sig mod ændringen. Bestemmelsen er en særlig kompetenceafgræs­ningsregel, der gennembryder grundprincippet i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1, nr. 2. Told- og skatteforvaltningen er herefter ikke udelukket fra at gennemføre forhøjelser eller nedsættelser inden for eller uden for ansættel­sesfristerne i lovens § 26, selv om et klageorgan eller Skatterådet har truffet afgørelse om det forhold, der nu er grundlag for at ændre efter en af grundene omhandlet i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at undgå, at skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatterådet belastes af genoptagelsesanmodninger fra skattepligtige eller skattemyndigheder, begrundet i objektive forhold som dem, der efter skatteforvaltningslovens § 27 begrunder ekstraordinær skatteansættelse. Bestemmelsen kan kun anvend­es, hvis der foreligger nye oplysninger i forhold til de oplysninger, der har ligget til grund for klageorganets eller Skatterådets afgørelse, og når disse nye oplysninger opfylder et af kriterierne i lovens § 27 for ekstraordinær skatteansættelse. Tilsvarende gælder efter»søsterparagraffen« i skatteforvalt­ningslovens § 32, stk. 3, at told- og skatteforvaltningen under samme betin­gelser kan ændre en fastsættelse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift, selv om Skatterådet eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse vedrørende samme forhold. Det er med L 2013 649 tilføjet, at Skattestyrelsen under samme betingelser kan ændre en skatteansættelse eller en fastsættelse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift, selv om skatteankeforvaltningen tidligere har truffet afgørelse vedrørende samme forhold. Ved ændringen ændres formuleringen i forhold til Landsskatterettens afgørelser, idet ordet kendelse erstattes af ordet afgørelse. Der er ikke tilsigtet nogen ændring af retstilstanden ved denne ændring.

Skatteforvaltningen bør - beskrevet i JV 2022 afsnit A.A.8.2.2.1.7 - derimod ikke forsøge at anvende SFL § 27, stk. 3, når det drejer sig om en bebyrdende ændring, dels fordi det vil være i strid med udgangspunktet i SFL § 14, stk.

1, nr. 2, og dels fordi der vil være en stærk formodning for, at borgeren vil udtale sig imod, at der sker en skærpelse af en afgørelse, der er truffet af en højere myndighed.

[**(128)**](#bookmark132) Bestemmelsen i stk. 4 blev historisk indsat i skattestyrelsesloven med L 2004 467 - og er nu videreført i skatteforvaltningsloven. Indholdet af § 27, stk. 4, svarer til indholdet af § 26, stk. 7. Herefter kan primoregulering alene foretages eller ændres, hvis skatteansættelsen for det forudgående års ultimo- regulering ændres tilsvarende. Se hertil **Tyge Petersen** og **Niels Jørgen Kristensen** i TfS 2004 363. Bestemmelsen eri 2017 tilpasset de oprindelige hensigter med bestemmelsen, jf. lovændringen med "genopretning", jf. L 2017 683 med ændringslovens § 6 til ændring af såvel SFL § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4. Se også afgørelsen, som viser effekten af genopretningsloven for balancepostreglerne, jf. således SKM 2018.17 SR.

Ved L 2018 1130 er i tilknytning til den særlige "balancepostregel" og regu­leringen for "lagerprincip-forhold", hvor der i 2017 blev sikret genoptagelse ad opgørelser af lageropgjorte gevinster og tab på aktier, fordringer, finansi­elle kontrakter, investeringsbeviser, gæld m.v. indsat en regel vedrørende lagerbeskattede ejendomme. Med disse særlige fristregler sikres det, at gen­optagelse ikke fører til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag mv. Med virkning fra 2018-07-01 er ved L 2018 1130 med sammenhæng til selskabs­skattelovens § 13 J indsat en regel for regulering for lagerbeskattet ejendom, hvor der har været anvendt "realisationsbeskatning". Dvs. hvis der løbende ikke er blevet oplyst om gevinst og tab på den lagerbeskattede ejendom, da var det efter de hidtil gældende regler ikke entydigt, hvilken værdi der skal anvendes primo indkomståret i det tidligste indkomstår, som kunne genopta­ges. Det skyldes, at der netop ikke er oplyst noget i disse indkomstår. I disse tilfælde vil det svare til, at gevinst og tab reelt er angivet til nul (værdien såvel primo som ultimo de respektive år er uændret i forhold til anskaffelsessum­men). Derfor er indsat et helt nyt punktum (4. pkt.) i SFL § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, hvoraf det følger, at når der foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter selskabsskattelovens § 13 J,

hvor den skattepligtige har anvendt realisationsprincippet og ikke lagerprin­cippet, anvendes ejendommens anskaffelsessum omregnet til kontantværdi fratrukket tilskud, der er ydet efter lov om støttede private ungdomsboliger, med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2. Hvis den skattepligtige har anvendt eller skulle have anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, indebærer ændringen, at ejendommens anskaffelsessum med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår anvendes som værdien primo indkomståret i det tidligste indkomstår inden for genoptagelsesfristen. Med loven er der skabt ændringer af reglerne for, hvordan værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår, som kan genoptages, skal fastsættes.

[**(129)**](#bookmark134) Bestemmelsen omfatter ikke gaveafgiftsområdet, for hvilket der gælder særlige frister i boafgiftsloven. Anmeldelse afen afgiftspligtig gave skal ske til gavegiverens told- og skatteforvaltning senest den 1. maj i det efterfølgende år. Gaveanmeldelsen skal bl.a. indeholde parternes angivelse af gavens værdi. Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager. Der henvises til boafgiftslovens regler herom.

[**(130)**](#bookmark140) Bestemmelsen er en videreførelse af den hidtidige bestemmelse i skat­testyrelseslovens § 37 B. Bestemmelsens anvendelsesområde er udvidet med gaveafgiftsområdet.

Bestemmelsen i § 37 B blev indsat i skattestyrelsesloven ved L 1999 381. Der skete således lovmæssig regulering af anvendelse af skatteforbehold. Skatteforbehold havde været anerkendt i praksis tidligere. Se om skatteforbe­hold **Kasper Bastian**: Omgørelse, Jurist- og Økonomforbundets forlag side 38-45, Poul Bostrup i Skatteforvaltningsloven med kommentarer 2. udg. 2017, s. 599 ff., Poul Bostrup i Skatte- og afgiftsproces, 3. udg. 2010, s. 563­567, Den Juridiske Vejledning 2021-1 A.A.14.3, **Hans Henrik Bonde Eriksen** og **Kurt Hansen**: Betalingskorrektion, omgørelse og skatteforbehold (2003), kapitel 5 samt **Søren Halling Overgaard** og **Birgitte Sølvkær Olesen** i Revisorbladet 1999 nr. 6 s. 29, **Poul Erik Hjerrild-Nielsen** i SR- Skat 1999 nr. 4 s. 313 og **Bente Møll Pedersen** i TfS 1999 562. **Anne Mailund** i R&R 2000 11 s. 32. **Bent Ramskov** i SpO 2001 s. 250, nr. 6. **Henrik Klitz** kommenterer i SpO 2001 s. 304, nr. 7 artiklen af **Bent Ram- skov**. **Michael Serup** i Skatterevisoren 2003 6 side 10. Ifølge skatteministe­rens fremsættelsestale til 1999-loven var der tale om, at hidtidig praksis strammedes lidt op. Det er tvivlsomt, i hvilket omfang hidtidig praksis vil have betydning for fortolkningen af § 37 B og nu § 28 i skatteforvaltningslo­ven. Se om den hidtidige praksis før 1999 bl.a. Retssikkerhedsudvalget: Notat af 1996-09-26 om skatteforbehold og omgørelse, TfS 1997 298, **LV** 1998 A.H.2.4, almindelige del, s. 484-486, og **Niels Schiersing** i SpO 1998 nr 8 s 310. Reglerne har virkning for skatteforbehold, der tages efter lovens ikrafttræden 1999-07-01.

Et skatteforbehold er ifølge motiverne til § 37 B en betingelse for en privat­retlig disposition, hvorefter dispositionen bortfalder eller får et andet indhold, hvis myndighederne tillægger dispositionen en anden skattemæssig virkning end forudsat. Det fremgår af Den Juridiske Vejledning 2021-2 A.A.14.3, at et forbehold kan udformes således, at det automatisk bliver virksomt, hvis den udløsende skatteretlige virkning indtræder eller således at forbeholdet kun bliver virksomt, hvis det gøres gældende. Det fremgår af motiverne, at kravet om, at forbeholdet skal være klart, skriftligt og oplyses samtidigt med oplysning om dispositionens øvrige indhold er indsat af bevismæssige grunde. Kravet om oplysning sammen med oplysning om dispositionens øvrige ind­hold vil ifølge motiverne normalt ske ved, at skattemyndighederne som led i ligningsarbejdet rekvirerer dokumentation for dispositionens indhold.

Skatteforbeholdet skal være taget senest samtidigt med den disposition, det er knyttet til. Skatteforbeholdet skal udtrykkelig angive, hvilke skattemæssige virkninger, der udløser forbeholdet. Det er således ikke tilstrækkeligt i forbe­holdet at anføre, at det gælder, hvis myndighederne anfægter aftalen eller lignende generelle bemærkninger.

Skatteforbeholdet skal anføre, hvilken privatretlig virkning det skal tillægges, hvis forudsætningen om en bestemt skattemæssig virkning brister. Det nævnes i motiverne, at kravet ikke er opfyldt, hvis et skatteforbehold angiver, at

parterne i en aftale frit kan indgå en ny aftale med oprindelig virkning, hvis skatteforbeholdet bliver aktuelt, eller hvis deti skatteforbeholdet er indbygget skatteforbehold vedrørende en alternativ aftale.

Selvom skatteforbeholdet i øvrigt opfylder betingelserne, kan myndighederne afvise at det kan anvendes, hvis de privatretlige virkninger ikke er klare og overskuelige jf. stk. 2.

Det nævnes i motiverne, at dette f.eks. er tilfældet hvis dispositionen vedrører overdragelse af en virksomhed, og skatteforbeholdet først bliver udløst ad­skillige år efter overdragelsen og med den virkning, at virksomhedsoverdra­gelsen med den efterfølgende drift skal tilbageføres. En sådan afvisning af at tillægge et skatteforbehold skattemæssig virkning indebærer, at den priva­tretlige disposition skattemæssigt består, indtil skattemyndighederne modtager meddelelse om, at dispositionen er ændret med fremtidig virkning. Det fremgik af SKAT's tidligere publikation Processuelle regler på SKAT's om­råde, at formålet med § 37 B, stk. 2, nu § 28, stk. 2, var at imødegå at skatte­myndighederne bringes i en situation, hvor de på grund af uklarhed om de privatretlige virkninger af skatteforbeholdet bliver nødt til at foretage væsent­lige skønsmæssige ansættelser.

Der kan for anvendelse af skatteforbehold efter tidligere § 37 B nu § 28 for­mentlig ikke stilles krav om god tro, jf. **Poul Bostrup** i Skatteforvaltningslo­ven med kommentarer, 2. udgave (2017) s. 606. Se dog TfS 2005 520 H om et forbehold taget før indførelsen af § 37 B.

Afgørelserne i TfS 1998 660, TfS 2000 542 H, TfS 2001 141 og TfS 2001 368 H, TfS 2005 520 H og TfS 2005 520 H vedrører alle forbehold taget før 1999-07-01. I TfS 2001 368 H fandtes bevisbyrden for, at der var taget et forbehold, ikke løftet. I TfS 2001 141 ansås et skatteforbehold ikke for at opfylde klarhedsbetingelsen. TfS 2001 141 og TfS 2001 368 er kommenteret i SpO 2001 s. 250. I TfS 2000 542 H og TfS 2002 891 var forbeholdet ikke gjort gældende mellem parterne. I TfS 2005 520 H afgjorde Landsretten sagen ud fra, at forbeholdet ikke var gjort gældende, medens Højesteret afviste at give forbeholdet virkning ud fra et krav om god tro.

Afgørelser om, hvilke skatteretlige virkninger et skatteforbehold skal tillæg­ges, påklages administrativt som andre afgørelser om de skatteretlige virknin­ger af en privatretlig disposition, det vil sige til skatteankenævnet eller Landsskatteretten. Et skatteforbehold, der f.eks. først gøres gældende under Landsskatterettens behandling af en klage, skal ifølge bemærkningerne til lovforslaget vedrørende § 37 B ikke behandles af Landsskatteretten i første instans, men af den skatteansættende myndighed.

Uanset fristerne i § 26 kan en skatteansættelse foretages eller ændres, såvel efter anmodning fra den skattepligtige som efter skattemyndighedernes be­stemmelse i det omfang skatteansættelsen er en følge af, at der efter indkomst­årets udløb er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for opgørelsen af den indkomst, der skal lægges til grund for skat­teansættelsen, jf. § 27, stk. 1, nr. 1. Bestemmelsen omfatter tilfælde, hvor et skatteforbehold gøres gældende.

Skatteyderne kan således både ved ligningen af den omhandlede disposition og efterfølgende gøre skatteforbeholdet gældende.

Om konsekvenserne af at gøre skatteforbehold gældende, se **Hans Henrik Bonde Eriksen** og **Kurt Hansen**: Betalingskorrektion, omgørelse og skatte­forbehold (2003), s. 232.

Bestemmelsen er senest ændret ved L 2023 679 som følge af den nye ejen­domsskattelov, jf. L 2023 678, der indebærer, at det fra og med 2024 er Skatteforvaltningen, der ansætter og opkræver hhv. grundskyld og dæknings­afgift. Skatteforvaltningens ansættelse af grundskyld og dækningsafgift er herefter omfattet af bestemmelsen om skatteforbehold.

[**(131)**](#bookmark141) Bestemmelsens stk. 1 og 3 er en videreførelse af skattestyrelseslovens § 37 C. Bestemmelsens anvendelsesområde er udvidet med gaveafgiftsområdet og er senest ændret ved L 2023 679 som følge af den nye ejendomsskattelov, jf. L 2023 678, der indebærer, at også ansættelse af grundskyld og dæknings­afgift er omfattet af bestemmelsen.

Efter stk. 2 kan Skatterådet fastsætte nærmere regler for Told- og skattefor­valtningens administration af stk. 1. Reglerne fremgår nu af JV 2021-1 A.A.14.1. Herved videreføres Ligningsrådets kompetence til at fastsætte så-

danne regler efter § 24, stk. 2, i den nu ophævede bkg 2002 520 om myndig­hedsinddeling og sagsudlægning. Ligningsrådets kompetence efter den ovennævnte bekendtgørelses § 24, stk. 1, nr. 3, til at behandle klager over afgørelserne blev derimod ikke overført til Skatterådet.

§ 37 C blev indsat ved L 1999 381. Der blev herved lovmæssig regulering af skattemæssig omgørelse. § 37 C havde virkning for anmodninger om omgørelser, der indgives efter lovens ikrafttræden 1999-07-01. Omgørelse har forekommet ulovhjemlet tidligere og muligt i strid med grl. Se om omgø­relse **Kasper Bastian**: Omgørelse, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014, i Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udg. 2017, s. 599 ff., Skatte- og Afgiftsproces, 3. udg. 2010, s. 568-576, JV 2021-1 A.A.14.1, **Hans Henrik Bonde Eriksen** og **Kurt Hansen**: Betalingskorrektion, omgørelse og skatteforbehold (2003), kapitel 4 samt **Henrik Lauritzen**, TfS 2008 1007, **Jan Pedersen** i R&R 2006 6 SM 148, **Tommy V. Christiansen** i TfS 2005 632, **Jacob Bundgård** i SR-Skat 2003 1, **Bent Ramskov** i TfS 2003 98, **Michael Serup** i Skatterevision 2003 6 s. 1, **Svend Erik Holm** i R&R 2001 4 SM 96, **Anne Mailund** i R&R 2000 11 s. 32, **Søren Halling Overgaard** og **Birgitte Sølvkær Olesen** i Revisorbladet 1999 nr. 6 s. 29, **Poul Erik Hjerrild-Nielsen** i SR-Skat 1999 nr. 4 s. 313, **Hanne Østergaard** i TfS 1999 746 og **Bente Møll Pedersen** i TfS 1999 562. Se også cirk 2000 158 om Ligningsrådets generelle retningslinjer for tilladelser til omgørelse (TScirk 2000 28) samt Told- og Skattestyrelsens notat om betalingskorrektion og omgørelse TfS 2000 740. Ifølge skatteministerens fremsættelsestale til 1999- ændringen var der ved indførelsen af § 37 C tale om, at hidtidig praksis strammedes lidt op. Ifølge SKAT's tidligere publikation **Processuelle regler på SKAT's område** var der tale om en begrænsning af området for omgørelse i forhold til tidligere praksis. Det er tvivlsomt i hvilket omfang hidtidig praksis har betydning for fortolkningen af § 37 C og nu for § 29. Se om den hidtidige praksis før 1999 i bl.a. Retssikkerhedsudvalget: **Notat af 1996**-09­26 om skatteforbehold og omgørelse, TfS 1997 298, **LV** 1998 A.H. 2.4, al­mindelige del, s. 484-486, **Hans Henrik Bonde Eriksen** og **Kurt Hansen**: Betalingskorrektion, omgørelse og skatteforbehold (2003), side 157, **Niels Schiersing** i SpO 1998 nr. 8, s. 310 og **Torben Bagge** og **Bodil Dyrbjerg** i Revisorbladet 1997 nr. 2, s. 18 f. Se TfS 2003 324 om god tro i henhold til de tidligere regler. Der er ved siden af den generelle omgørelsesbestemmelse i § 29 en særlig omgørelsesbestemmelse i ligningslovens § 2, stk. 4, som indsat ved L 1998 432, nu § 2, stk. 5. § 37 C havde virkning fra 1999-07-01. Ved cirk 1999 117 (TScirk 1999 28) er **SDcirk 1986** 22 om omgørelse af hovedaktionærdispositioner ophævet. Se om forholdet mellem omgørelse efter § 29 og korrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5, **Kaspar Bastian**: Omgørelse, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014 side 54-66.

En tilladelse til omgørelse indebærer, jf. motiverne til L 1999 381, at skatte­myndighederne tillader, at en efterfølgende ændring af en privatretlig dispo­sition, der er lagt til grund for en skatteansættelse, tillægges virkning for skatteansættelsen, således at skatteansættelsen»bliver forkert« og må ændres. Er der eksempelvis tale om overdragelse af et aktiv, kan omgørelse, jf. JV 2021-1 A.A.14.1.1, gå ud på, at parterne stilles som om overdragelsen aldrig har fundet sted. I så fald skal eventuelle virkninger for efterfølgende år også berigtiges. Anmodning om omgørelse må foretages overfor skattemyndighe­derne. Se hertil SKM 2007 465 H og SKM 2007 625.

Hvis en disposition er ugyldig, uvirksom eller beror på en fejlekspedition, skal der ikke søges om omgørelse, jf. TScirk 2000 28 og TfS 2000 740 samt afgørelserne iTfS 2000 798, TfS 1998 652 og TfS 1999 738. Se endvidere SKM 2016 165Hom§ 30.

I TfS 2007 429 ansås det for at falde uden for både § 29 og § 30 at ændre kørselsgodtgørelse til afdrag på lån.

Ligningsrådet fandt ikke i TfS 2002 529, at det faldt inden for omgørelses- reglerne at give tilladelse til at udtage en blandet benyttet bil af virksomheds­ordningen. Forholdet kan derimod være omfattet af § 30 i skatteforvaltnings­loven tidligere § 37 D i skattestyrelsesloven, se afgørelserne i noten til denne bestemmelse. I TfS 2005 295 fandtes beslutningen om at foretage en fusion skattefrit fremfor skattepligtigt ikke at kunne omgøres efter § 37 C. Tilsva­rende afgørelse i SKM 2010 850 LSR. I TfS 2006 925 H accepterede Højeste-

ret omgørelse af en disposition med fuld succesion således at den ændredes til delvis succesion. Se om dommen **Svend Erik Holm** i R&R 2006 12 SM 373. I TfS 2006 739 accepteredes omgørelse af en beslutning om at placere overskudslikviditet i en virksomhed, der anvendte virksomhedsskatteordnin­gen, i investeringsforeningsbeviser.

I TfS 2004 340 nægtedes en anmodning om at ændre datoen for overdragelse af bil fra hovedanpartshaver til et selskab. Se derimod TfS 2001 639, hvor Ligningsrådet tillod omgørelse af en investering i investeringsbeviser i virk­somhedsordningen. I TfS 2003 894 accepteredes omgørelse af et kapitalind­skud i et datterselskab, i TfS 2003 819 af et indskud på etableringskonto efter § 37 C, uanset at der er særregulering i denne lov og i TfS 2004 20 af en manglende overdragelse af diverse aktiver ved en skattefri virksomhedsom­dannelse. I TfS 2004 156 accepteredes et valgt regnskabsår på 18 måneder opdelt i to perioder på 12 og 6 måneder. TfS 2004 669 accepterede omgørelse. I TfS 2002 756 fandt Ligningsrådet, at gaveafgift ikke er omfattet af omgø- relsesinstituttet i den tidligere bestemmelse i § 37 C. Om kravene til den privatretlige kvalifikation, se **Ole Bjørn** i SR-Skat 2004 nr. 1-2.

Bestemmelsen i § 27, stk. 1, nr. 1, om ekstraordinær genoptagelse finder anvendelse ved omgørelse, jf. noten til denne bestemmelse. Om konsekven­serne af omgørelse, se **Hans Henrik Bonde Eriksen** og **Kurt Hansen**: Be­talingskorrektion, omgørelse og skatteforbehold (2003), s. 201. Østre Landsret udtalte i SKM 2011 455 ØLR, at en ændring af en dato for en ejendomsoverdragelse falder uden for omgørelsesreglerne, idet datoen er et faktum og ikke et vilkår. I SKM 2010 834 LSR nægtedes omgørelse, da det ikke var muligt at tilbageføre de oprindeligt indskudte aktiver og dermed retablere den oprindelige tilstand. I SKM 2010 730 LSR ansås en uhensigts­mæssig hævning af et beløb på en konto omfattet af virksomhedsskatteord­ningen for at være en disposition, der kan omgøres efter § 29.

I SKM 2018 624 H fandt Højesteret ikke, at der havde været foretaget en skatteansættelse, hvorfor omgørelse allerede af denne grund ikke kunne ske. Herudover fandt Højesteret, at der heller ikke kunne ske omgørelse fordi dispositionen ikke kunne tilbageføres, dispositionen ikke havde været lagt klart frem for myndighederne jf. § 29, stk. 1, nr. 3 og de privatretlige virknin­ger ikke var enkle og overskuelige jf. § 29, stk. 1, nr. 4.

I SKM 2020 129.LSR fandt Landsskatteretten ikke, at der kunne ske omgø­relse af et aktionærlån, der var beskattet efter LL § 16 E, idet ikke var muligt at foretage omgørelsen når lånet var indfriet og fordringen var ophørt. Endiv- dere havde dispositionen ikke haft utilsigede skattemæssige virkninger jf. § 29, stk. 1, nr. 3.

[**(132)**](#bookmark143) Told- og Skattestyrelsen anfører i notatet TfS 2000 740, at betingelsen tilsigter at indskrænke området for omgørelsesinstituttet. Betingelsen vil typisk være til hinder for omgørelse ved udbud af skattemotiverede pakkeløsninger. Det nævnes i motiverne til § 37 C, at omgørelse normalt ikke kan tillades i form af dispositioner i form af f.eks. overdragelse af aktiver til en åbenbar over- eller underkurs mellem en hovedaktionær og det af ham beherskede selskab. Som påpeget af **Bente Møll Pedersen** i TfS 1999 562 er det netop ved dispositioner mellem hovedaktionær og selskab, at der er behov for om­gørelse. På den anden side antages det i bemærkningerne, at omgørelse nor­malt kan tillades af dispositioner, der indebærer succession, selvom succes­sionen indebærer en skatteudskydelse, fordi en sådan disposition må antages i overvejende grad at være båret af andre hensyn end at udskyde skatten. I TfS 2002 756 nægtedes omgørelse bl.a. fordi overdragelse var sket til en åbenbar underkurs. I SKM 2007 248 H nægtedes omgørelse under henvisning til § 29, stk. 1, nr. 1 og 3, af en beslutning om lønafkald til fordel for et af skatteyder ejet selskab, hvori han drev komponistvirksomhed og foredrags­virksomhed. Se **Tommy V. Christiansen** i TfS 2005 632 og 706 om omgø­relse i sager om rette indkomstmodtager. Østre Landsrets afgørelse, der er baggrunden for den pågældende sag, ændredes i øvrigt af Højesteret i TfS 2005 955 H. Omgørelse nægtedes endvidere i TfS 2006 288 V i en situation, hvor en revisor og ikke hans selskab ansås for rette indkomstmodtager under henvisning til § 29, stk. 1, nr. 1. Se om dommen **Jan Pedersen** i R&R 2006 6 SM 148.

Vestre Landsret accepterede omgørelse i en sag om en person eller hans sel­skab var rette indkomstmodtager under henvisning til, at det ikke var godt­gjort, at dispositionerne ikke var truffet for at spare skat, jf. SKM 2009 752 VLR. I SKM 2009 621 VLR nægtedes omgørelse af en betaling for at undgå beskatning som maskeret udlodning. I SKM 2009 90 BR foretog byretten en henvisning af sagens behandling til landsretten i en sag om omgørelse. I SKM 2013 133 BR fandt retten deti fornødent omfang sandsynliggjort, at indtægts- førslen af honoraret i sagsøgerens selskab ikke i overvejende grad havde været båret af hensyn til at spare eller udskyde skat. Sagsøgeren kunne her­efter omgøre indtægtsførslen af honoraret i selskabet. I SKM 2015-717 H nægtedes omgørelse af placering af indkomst til en læge i et selskab under henvisning til, at det ikke var godtgjort, at placeringen ikke var sket for at spare eller udskyde skat. Tilsvarende afgørelse i SKM 2014 866 VLR, SKM 2019 124 BR og SKM 2020 168 ØLR.

[**(133)**](#bookmark144) Det fremgår af motiverne, at der i kravet om væsentlighed ikke ligger et krav om væsentlighed i relation til den pågældende disposition, men et gene­relt krav om, at de uforudsete skattemæssige virkninger er væsentlige. Lig­ningsrådet gav i TfS 2002 315 tilladelse til omgørelse af et salg inden for 3 års ejertid. Dispositionen havde medført aktieavancebeskatning. Der var tale om en klar retsregel som skatteyder ikke havde været opmærksom på, og dispositionen havde utvivlsomt resulteret i utilsigtede skattemæssige virknin­ger, der var væsentlige. Ligningsrådet udtalte i TfS 2002 86, at der ikke i § 37 C, stk. 1, nr. 2, kan ind fortolkes et krav om god tro og imødekom en an­søgning om omgørelse af et goodwillvederlag. Dette gentages i TfS 2002 576. Selv om det direkte fremgik af virksomhedsskatteloven, at investerings­beviser ikke kan indgå i virksomhedsordningen blev betingelserne for omgø­relse anset for opfyldte i TfS 2001 639. Se TfS 2003 324 og TfS 1999 430 (begge om tidligere praksis), TfS 2000 536 og TfS 2000 537 samt TScirk 2000 15 om omgørelse af rentebetalingen efter at skattemyndighedernes praksis om fikserede renter var tilsidesat af Højesteret. I TfS 2005 273 ansås kravet i § 37 C, stk. 1, nr. 2 (nu § 29, stk. 1, nr. 2) ikke for opfyldt. Der kunne i SKM 2008 982 LSR ikke opnås tilladelse til omgørelse med henblik på ændring af likvidationsdato for datterselskab, således at likvidationen blev skattefri. Tilsvarende nægtedes omgørelse i TfS 2008 994. I SKM 2010 775 BR ansås en acontoudlodning af værdipapirer fra et dødsbo ikke for at have medført utilsigtede skattemæssige konsekvenser, hvorfor omgørelse ikke kunne ske.

I SKM 2018 624 H fandt Højesteret ikke, at der havde været foretaget en skatteansættelse, hvorfor omgørelse allerede af denne grund ikke kunne ske. Herudover fandt Højesteret, at der heller ikke kunne ske omgørelse fordi dispositionen ikke kunne tilbageføres, dispositionen ikke havde været lagt klart frem for myndighederne jf. § 29, stk. 1, nr. 3 og de privatretlige virknin­ger ikke var enkle og overskuelige jf. § 29, stk. 1, nr. 4.

I SKM 2020 129 LSR fandt Landsskatteretten ikke, at der kunne ske omgø­relse af et aktionærlån, der var beskattet efter LL § 16 E, idet ikke var muligt at foretage omgørelsen når lånet var indfriet og fordringen var ophørt. Endiv- dere havde dispositionen ikke haft utilsigede skattemæssige virkninger jf. § 29, stk. 1, nr. 2.

[**(134)**](#bookmark145) Heri ligger der ifølge motiverne til § 37 C et krav om, at der for myndig­hederne ikke har været tvivl om dispositionens eksistens og indhold. Omgø­relse nægtedes i TfS 2002 756, bl.a. fordi dispositionen ikke havde været lagt klart frem for myndighederne. Omgørelse nægtet med tilsvarende begrun­delse i TfS 2003 847. Se endvidere TfS 2006 19 Ø og TfS 2006 306 V samt **Jan Pedersen** i R&R 2006 6 SM 148. Landsretten havde i SKM 2007 248 H nægtet omgørelse under henvisning til denne betingelse. Højesteret fik ikke anledning til at tage stilling til spørgsmålet. I TfS 2008 505 ansås en beslutning om afkald på deklareret udbytte fra datterselskab for at være lagt klart frem for myndighederne. I TfS 2008 1299 nægtedes omgørelse fordi dispositionernes eksistens og indhold ikke fremgik af det materiale, der var lagt frem for skattemyndighederne. Se tilsvarende afgørelse i SKM 2009 494 VLR. I TfS 2009 260 Ø ansås betingelserne for opfyldt i en sag om overdra­gelse af aktier. I SKM 2011 769 H ansås betingelserne for omgørelse af en overdragelse af aktier ikke for opfyldt. Den pågældende havde forsøgt at

skjule dispositionen, således at det var gjort vanskeligt for skattemyndighe­derne uden dybtgående undersøgelse af regnskabsmaterialet at gennemskue forholdet. Se endvidere SKM 2012 209 H og **Torben Bagges** artikel i TfS 2012 287. Det er den civilretlige dispositions indhold, der skal være lagt klart frem, og ikke de skattemæssige konsekvenser heraf. Det forhold, at oplysning om den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne ved en mislykket skattefri virksomhedsomdannelse ikke var lagt frem, var således i SKM 2011 759 LSR ikke til hinder for omgørelse af selskabsstiftelsen. Uanset, at en disposition ikke var forsøgt skjult og fremgik af selvangivelsen for en anden virksomhed fandtes betingelsen i § 29, stk.1, nr. 3 ikke for opfyldt i SKM 2017 176 ØLR.

I SKM 2018 624 H fandt Højesteret ikke, at der havde været foretaget en skatteansættelse, hvorfor omgørelse allerede af denne grund ikke kunne ske. Herudover fandt Højesteret, at der heller ikke kunne ske omgørelse fordi dispositionen ikke kunne tilbageføres, dispositionen ikke havde været lagt klart frem for myndighederne jf. § 29, stk. 1, nr. 3 og de privatretlige virknin­ger ikke var enkle og overskuelige jf. § 29, stk. 1, nr. 4.

SKM 2019 124 BR angik, om skatteyderen kunne få omgjort et salg af fire byggegrunde, således at hans selskab og ikke skatteyderen selv blev anset som rette indkomstmodtager af salgssummerne vedrørende de fire byggegrun­de. Byretten fandt, at betingelserne for omgørelse ikke var opfyldt, jf. skatte­forvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, nr. 2, og nr. 3. Særligt, for så vidt angår betingelsen i nr. 3, fandt byretten det ikke godtgjort, at det havde været muligt for skattemyndighederne at udlede dispositionens eksistens og indhold. En­delig fandt retten, at skatteyderen endvidere ikke kunne få opgjort sin afhol­delse af byggemodningsudgifter til de fire byggegrunde, således at de blev anset for afholdt af selskabet og ikke ham personligt. Retten begrundede dette med, at skatteyderen ikke havde dokumenteret afholdelsen af udgifterne, ligesom ændringen af denne disposition under alle omstændigheder ikke ville være af betydning for skatteyderens skatteansættelse.

[**(135)**](#bookmark147) Da et selskab var opløst efter konkurs, kunne der ikke ske omgørelse af en aftale om et lån, hvor selskabet var den ene part, jf. TfS 2002 648. Se til­svarende afgørelse i SKM 2012 457 Ø.

[**(136)**](#bookmark148) Skatterådets regler er beskrevet i JV 2021-1 A.A.14.1.

[**(137)**](#bookmark135) Gebyr er ved L 2009 525 ændret og fremadrettet angivet i 2010-tal, hvilken ændring skal ses i sammenhæng med »Forårspakke 2.0 - Vækst, klima, lavere skat«, der indebærer, at reguleringstallet i personskattelovens § 20 »nulstilles«, og at beløbsgrænserne i skatte- og afgiftssystemet ikke re­guleres i 2010. Gebyret udgør i 2020 2.500 kr.

[**(138)**](#bookmark138) Bestemmelsen er en videreførelse af skattestyrelseslovens § 37 D.

Bestemmelsens anvendelsesområde er udvidet med gaveafgiftsområdet. Der skal således under visse betingelser kunne ske ændringer af valg i en gavean­meldelse. Det samme gælder ansættelse af grundskyld og dækningsafgift, jf. L 2023 679.

Bestemmelsens anvendelsesområde er herudover uændret i forhold til skat­testyrelseslovens § 37 D. Bestemmelsen i § 37 D i skattestyrelsesloven blev indsat ved L 2003 410. Se om selvangivelsesomvalg **Kaspar Bastian**: Om­gørelse, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014, **Poul Bostrup** i Skatte­forvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2017 side 628 ff, JV 2021-1 A.A.14.2, **Tommy V. Christiansen** i **JUS** 2014, 27, **JUS** 2013, 17, **JUS** 2007, 26 og **JUS** 2004, 29 og 39.

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 30 gælder ved siden af de regler, hvor den skattepligtige efter gældende regler i nærmere angivne situationer kan ændre et tidligere foretaget valg på selvangivelsen. Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis materielle regler i lovgivningen forhindrer et ændret valg. Det er en betingelse for tilladelse til ændring, at det tidligere trufne valg som følge af myndighedernes korrektion eller ændring af skatteansættelsen ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev truffet, og at den skattepligtige kan godtgøre, at det vil have økonomiske konsekven­ser, såfremt valget opretholdtes. Som eksempel på bestemmelsens anvendel­sesområde nævnes i motiverne til 2003-loven, at myndighederne finder, at en bil i virksomhedsordningen udelukkende anvendes privat. Den skatteplig­tige kan herefter vælge at placere bilen udenfor virksomhedsordningen. Der

kan ikke opnås tilladelse til ændring af valg i selvangivelsen, hvis der fore­ligger strafbare forhold eller forsøg på skatteunddragelse. Ligningsrådet blev ved **SM 2003** 602 (TfS 2003 602) bemyndiget til at afgøre klager over afgø­relser truffet af den skatteansættende myndighed efter den tidligere § 37 D, stk. 1. Ligningsrådet har i TfS 2004 172, TfS 2004 221 og TfS 2004 402 accepteret at en»blandet benyttet«bil kunne udtages af virksomhedsordningen efter reglerne i § 37 D. I SKM 2004 349 LR opnåedes ikke tilladelse til selvangivelsesomgørelse, da det ændrede valg ikke knyttede sig til ændringer af skatteansættelsen.

I SKM 2005 390 L havde to selskaber foranlediget sambeskatningen af sel­skaberne ophævet fra og med indkomståret 2001. Ifølge de to selskaber var sambeskatningen bragt til ophør som følge af en retsvildfarelse. Betingelserne for selvangivelsesomvalg vedrørende ophævelsen af sambeskatningen var ikke opfyldt. Selskaberne opnåede tilladelse til fornyet sambeskatning fra indkomståret 2002.

I TfS 2007 429 ansås det for at falde uden for både § 29 og § 30 at ændre kørselsgodtgørelse til afdrag på lån. Skatteministeriet har i TfS 2007 551 kommenteret en sag, hvor en brancheforening fik adgang til et omvalg med den virkning, at der i stedet for den indgivne selvangivelse blev tilladt at indgive erklæring efter fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2. I SKM 2008 312 BR ansås ansøgning om sambeskatning ikke at være et valg i selvangivelsen i § 30's forstand. I SKM 2013 248. Højesteret ansås det for at falde uden for § 30 at ændre en skattefri fusion til en skattepligtig fusion, idet SKAT ikke havde foretaget nogen skatteansættelse herom. I SKM 2014 470 LSR ønskede en skatteyder en ændret fordeling af gæld i relation til virksomhedsskatteord­ningen, hvilket blev afskåret, da der ikke forelå en afgørelse herom.

I SKM 2016 165 HR fandtes et spørgsmål om berigtigelse af en revisorfejl, hvor der skete beskatning efter selskabsskatteloven fremfor tonnageskatte­loven, ikke at være et spørgsmål om omvalg efter § 30. Dommen må forstås således, at der slet ikke var truffet et valg, der senere ønskedes ændret. §§ 29 og 30 gælder ikke ved fejlekspeditioner.

En skatteyder, hvis anvendelse af virksomhedsskatteloven var blevet under­kendt af SKAT fik i SKM 2016 60 LSR adgang til at foretage omvalg og anvende kapitalafkastordningen. Det forhold, at klager havde modtaget en advarsel for et andet forhold, kunne ikke hindre omvalget.

I SKM 2020 14 H og SKM 2020 388 LSR blev der tilladt ændret placering af gæld i virksomhedsskatteloven. Der er ikke krav om direkte sammenhæng mellem ansættelsesændring og valg.

Anmodning om ændring af fradrag uden indskud på et en etableringskonto ansås for omfattet af § 30 jf. SKM 2020 357 LSR. Klager kunne ikke støtte ret på tidligere udgaver af Den Juridiske Vejledning, der havde henvist til § 26.

[**(139)**](#bookmark136) Omvalg efter § 30 kunne ikke ske, da anmodningen var fremsat efter 6 måneder fra Skats afgørelse jf. SKM 2018 100 LSR. Herudover ansås Skats afgørelse om LL § 33H ikke for at have haft utilsigede skattemæssige virk­ninger for klager.

[**(140)**](#bookmark137) Bestemmelsen er en videreførelse af tidligere skattestyrelseslovens § 35 B. Historikken udspringer af L 2003 410 (LF 175), hvorefter den ordinære frist på 3 år for såvel de statslige told- og skattemyndigheders som de afgifts­pligtiges og godtgørelsesberettigedes ændringer af afgiftstilsvar og godtgø­relse af afgift indførtes. Der blev lovgivet med baggrund i Fristudvalgets betænkning af januar 2003. Skatteforvaltningen kan ikke sende varsel om fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvar senere end tre år efter angivelses­fristens udløb, jf. SFL § 31, stk. 1, 1. pkt. Skatteforvaltningen kan ikke sende varsel om ændring af godtgørelse af afgift senere end tre år efter, at kravet om godtgørelse tidligst kan gøres gældende, jf. SFL § 31, stk. 1, 2. pkt.

Varslingsfristen gælder både forhøjelser og nedsættelser. Kravene til en varsling vedrørende moms og afgifter fremgår af SFL § 19. Det er en forud­sætning for at varsle en ændring, at sagen forinden er fuldt oplyst, og at myndigheden har løftet bevisbyrden for ændringen. Det skal tydeligt fremgå af varslingen, hvad der skal ændres, ligesom at der skal være en klar og til­strækkelig begrundelse for ændringen. Endelig skal virkningen af ændringen tydeligt fremgå. Det er en konkret vurdering, hvornår der foreligger et til-

strækkeligt grundlag til, at Skatteforvaltningen kan varsle en ansættelsesæn­dring.

I skatteforvaltningslovens § 32, er der fastsat en række undtagelser til den ordinære 3-års frist. Formålet med fristregler på afgiftsområdet er, at forbedre retssikkerheden for de afgiftspligtige via en harmonisering af fristreglerne på afgiftsområdet i forhold til fristreglerne på skatteområdet, samt - så vidt muligt det er muligt - at stille alle afgiftspligtige ens med hensyn til tilbage­betaling af afgifter i forbindelse med underkendelse af praksis. Fristreglen fastsætter den tidsmæssige grænse for, hvor længe der kan ske ændringer af selve opgørelsen af afgiftstilsvaret for en afgiftsperiode og for ændring af godtgørelse af en afgift. Det er uden betydning for begrebsanvendelsen om ændringen af opgørelsen af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er foranlediget af den afgiftspligtige, den godtgørelsesberettigede eller af Told- og skattefor­valtningen. Der vil ikke efter fristens udløb være adgang for Told- og skatte­forvaltningen til at udstede en forvaltningsakt. Det sikres herved, at opgørelsen af afgiftstilsvaret for en bestemt periode ved fristudløbet er endelig, og at den afgiftspligtige normalt ikke vil blive mødt med yderligere afgiftskrav vedrørende den pågældende afgiftsperiode. Retsvirkningerne af fastsættelsen af den kortere frist er tilsvarende, at den afgiftspligtige eller den godtgørel­sesberettigede efter fristudløbet må indstille sig på, at opgørelsen af afgift­stilsvaret eller godtgørelsen af afgiften er endelig. Den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede kan efter fristens udløb ikke rejse krav om æn­dring af afgiftstilsvaret eller af godtgørelsen af afgiften. Heroverfor står så forældelsesregler, der regulerer, hvor længe Told- og skatteforvaltningen kan inddrive selve afgiftskravet, og som udgangspunkt, hvor længe en afgiftsplig­tige eller en godtgørelsesberettiget kan tilbagesøge en betalt afgift. Udtrykket »fastsættelse« af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift bruges primært som betegnelsen for ændring og/eller regulering af et opgjort afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift. Udtrykket dækker dog også over Told- og skattefor­valtningens adgang til at foretage en foreløbig fastsættelse afet afgiftstilsvar. Udtrykket»fastsættelse« i skatteforvaltningsloven anvendes ikke i betydnin­gen den afgiftspligtiges eller godtgørelsesberettigedes angivelse af afgift­stilsvar eller godtgørelse af afgift. Bestemmelsen i § 31 indeholder den almin­delige fristregel, det vil sige reglen om de ordinære frister for fastsættelse og ændring af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift, og betingelser for henholds­vis Told- og skatteforvaltningens og de afgiftspligtiges anmodning om æn­dring af afgiftstilsvaret eller godtgørelse af afgift. Bestemmelsen tager sit mønster efter bestemmelsen i § 26 om ordinær skatteansættelse.

**Ordinær frist - fastsættelse på Told- og skatteforvaltningens initiativ Varslingsfristen**

Efter § 31, stk. 1, kan Told- og skatteforvaltningen ikke af egen drift foretage fastsættelse eller ændring af et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift, når der er forløbet 3 årog 3 måneder efter angivelsesfristens udløb, medmin­dre der foreligger et forhold som nævnt i § 32. Fristen er absolut for forvalt­ningen, som derfor ikke af egen drift kan forlænge denne frist. 3-års-fristen indebærer, at forvaltningen ikke efter fristens udløb kan afsende varsel om ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen af afgift til den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede.

Kravene til en varsling (agterskrivelse) vedrørende moms og afgifter fremgår af SFL § 20, og sagsfremstilling af § 19. Det er en forudsætning for at varsle en ændring, at sagen forinden er fuldt oplyst, og at myndigheden har løftet bevisbyrden for ændringen. Det skal tydeligt fremgå af varslingen, hvad der skal ændres, ligesom der skal være en klar og tilstrækkelig begrundelse for ændringen. Endelig skal virkningen af ændringen tydeligt fremgå. Det er en konkret vurdering, hvornår der foreligger et tilstrækkeligt grundlag til, at Skatteforvaltningen kan varsle en ansættelsesændring. Der skal være en klar begrundelse efter FVL § 24 i varslingen - også at evt. suspension eller ekstra­ordinære frist-forhold efter SFL § 32 måtte foreligge, ellers vil fristen ikke kunne brydes, jf. således SKM 2010.93 LSR som medførte ugyldighed. Varsel skal altså foreligge i form af en sagsfremstilling, jf. lovens § 19, med forslag til afgørelse i sager, jf. § 20. Sagsfremstilling med forslag til afgørelse skal være afsendt til den afgiftspligtige inden udløbet af 3-års-fristen.

Afgiftstilsvaret for en afgiftsperiode eller en udbetalt godtgørelse er efter udløbet af fristen som udgangspunkt endeligt, jf. formålet med fristen. Den afgiftspligtige kan derfor ikke, medmindre der foreligger et ekstraordinær fristgennembrud, jf. § 32, blive mødt med yderligere afgiftskrav vedrørende den pågældende afgiftsperiode. Ligeledes kan myndighederne ikke genind- kræve en allerede udbetalt godtgørelse tilbagebetalt efter udløbet af fristen. Den ordinære 3-års frist for Told- og skatteforvaltningens ændring af et af­giftstilsvar begynder at løbe efter udløbet af angivelsesfristen for den pågæl­dende afgiftsperiode, det vil sige at 3-års-fristen regnes fra udløbet af den konkrete angivelsesfrist for afregningsperioden. På afgiftsområdet er der ikke identiske afregningsperioder for alle afgiftspligtige.

*Beregning af fristen*

3 års fristen i SFL § 31, stk. 1, regnes fra udløbet af angivelsesfristen.

På momsområdet findes forskellige angivelsestidspunkter, f.eks. er angivel­sesperioden for virksomheder, hvis samlede afgiftspligtige leverancer over­stiger 5 mio. kr. årligt, men udgør højst 50 mio. kr. årligt, kvartalet. Virksom­hedens angivelsesfrist er efter ML § 57, stk. 1, den 1. i den tredje måned efter afgiftsperiodens udløb. Se ML § 57, stk. 3, jf. stk. 1. Angivelsesfristerne fremgår af følgende link <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2062862>.

SKM2013.589.LSR (samme afgørelse SKM2013.594.LSR) - Landsskatteret­ten udtalte, at tre års fristen i SFL § 31, stk. 2, skal beregnes fra udløbet af angivelsesfristen for det afgiftstilsvar, beløbet burde være henført til, og ikke fra udløbet af angivelsesfristen for det afgiftstilsvar, beløbet er angivet under. SKM2009.71.LSR - Forældelsesfristen for krav på tilbagebetaling af moms skal regnes fra forfaldstidspunktet for krav i henhold til de foreløbige ordinære afgiftsperioder i løbet af året og ikke fra forfaldstidspunktet for krav i henhold til den årlige efterregulering, jf. momsbekendtgørelsens § 16. Reguleringsbe­stemmelsen skal således ses som en korrektionsbestemmelse, der ikke har nogen selvstændig betydning i forbindelse med en genoptagelse, idet man på genoptagelsestidspunktet kender den korrekte omsætningsfordeling. Til­svarende gælder for krav på tilbagebetaling af lønsumsafgift. Løn, som i opsigelsesperioden er udbetalt til opsagte, men fritstillede medarbejdere, skal betragtes som løn udbetalt til de pågældende, hvorfor lønnen skal indgå i grundlaget ved virksomhedens opgørelse af lønsummen, jf. lønsumsafgifts­bekendtgørelsens § 3, stk. 1. Det bemærkes, at afgørelsen omhandlede en virksomhed, som opgjorde lønsumsafgiftsgrundlaget som virksomhedens lønsum efter metode 2, jf. LAL § 4, stk. 2, nr. 1. For virksomheder, der opgør lønsumsafgiftsgrundlaget efter metode 4, jf. LAL § 4, stk. 1, skal 3 års fristen regnes fra udløbet af angivelsesfristen for årsangivelsen, jf. LAL § 6 b.

Se om genoptagelsesfristen, når anmodningen om genoptagelse sker på bor- gers/virksomheds initiativ,

I sager om "delvis fradragsret" skal ændring/genoptagelse ske i den momspe­riode, hvor fradragsretten indtræder, og der kan derfor kun ske regulering i den pågældende periode. Det er uden betydning, at den endelige fradragspro­cent først er kendt ved indkomstårets udløb, jf. også SKM2009.71.LSR *Godtgørelse*

3 års fristen i SFL § 31, stk. 1, regnes fra det tidspunkt, hvor kravet på godt­gørelsen tidligst kan gøres gældende. Hvis den godtgørelsesberettigede skal opgøre afgiften efter ML, regnes fristen fra momsangivelsesfristens udløb. SKM2009.75.LSR - Godtgørelse af energiafgifter. Landsskatteretten fandt, at fristen skulle beregnes fra de tidspunkter, hvor a conto modregning i momstilsvaret kunne have været foretaget. SKM2012.72.BR - Godtgørelse af registreringsafgift. Fristen skulle regnes fra det tidspunkt, hvor borgeren fik tilbagebetalt det depositum, som oversteg det, afgiften blev beregnet til, da borgeren på dette tidspunkt kunne have gjort yderligere krav gældende. Eksempel: Angivelsesfristen for januar måned 2015 vedrørende elektricitet er 15. februar 2015. Fristen for varsel om ændring udløber 15. februar 2018, jf. SFL § 31, stk. 1.

*Foreløbig fastsættelse/skønsmæssig fastsættelse*

Hvis en afgiftspligtig ikke angiver rettidigt, kan Skatteforvaltningen lave en foreløbig fastsættelse af afgiftstilsvaret. Se OPKL § 4, stk. 1. Foreløbige fastsættelser er omfattet af SFL § 31 og § 32. Uanset om Skatteforvaltningen

laver en foreløbig fastsættelse, løber fristen fra udløbet af angivelsesfristen for den pågældende periode, jf. SFL § 31, stk. 1.

***Kendelsesfristen***

Skatteforvaltningen skal fastsætte afgiftstilsvaret/godtgørelsen senest 3 må­neder efter udløbet af 3 års fristen i SFL § 31, stk. 1, 1. og 2. pkt. Se SFL § 31, stk. 1, 3. pkt. SFL § 31, stk. 1, indebærer, at Skatteforvaltningen senest tre måneder efter udløbet af tre års fristen skal træffe endelig afgørelse ved kendelse.

I SKM 2013 493 VLR gav retten skattenyndigheden medhold i, at ansættel­sesfristen dog efter en konkret vurdering var overholdt uanset der var gået mere end tre måneder mellem forslag (varsel) og afgørelse. Dommen må anses som en klar undtagelsessituation, da fristreglerne er kompetenceregler, der vil medføre manglende bemyndigelse, hvis man er uden for fristerne. *Kort om efterangivelser*

På afgiftsområdet sker en del ændringer af en afgiftspligtigs afgiftstilsvar ved hjælp af efterangivelser, som den afgiftspligtige underskriver. Efterangi- velser anvendes i de situationer, hvor en afgiftspligtig har afgivet en angivelse. Der udarbejdes endvidere efterangivelse i forbindelse med fastsættelse af afgiftstilsvaret, hvis der er drevet uregistreret virksomhed. Der kan derimod ikke udarbejdes en efterangivelse til en foreløbig fastsættelse i henhold til opkrævningslovens § 4. Dette skyldes blandt andet, at Told- og skatteforvalt­ningens foreløbige fastsættelse afet afgiftstilsvar alene dækker salgsmomsen. I den foreløbige fastsættelse indgår der således ikke en vurdering af den af­giftspligtiges købsmoms. Efterangivelse forekommer f.eks. i de situationer, hvor Told- og skatteforvaltningen på grundlag af en kontrol hos en afgifts­pligtig konstaterer, at den afgiftspligtige har angivet og betalt for lidt i afgift. Hvis den afgiftspligtige er indstillet på at underskrive en efterangivelse, af­sluttes kontrollen ofte på dette grundlag. Ved underskrift er der ikke tale om en traditionel afgørelse i forvaltningsretlig forstand, idet den afgiftspligtige virksomhed/person har accepteret ændringen. Der er tale om en vejledning, der giver anledning til en frivillig og accepteret efterangivelse. Da der efter Told- og skatteforvaltningens opfattelse ikke er tale om en afgørelse (forvalt­ningsakt), vil ændringen ikke kunne påklages, og der skal ikke laves forslag til afgørelse, sagsfremstilling, begrundelse, klagevejledning m.v. Når efteran- givelsen er underskrevet, er sagen om ændringen afsluttet. Muligheden for, at Told- og skatteforvaltningen kan anvende en efterangivelse til at regulere en afgiftspligtigs afgiftstilsvar, består i lige så lang tid, som forvaltningen kan varsle en ændring hos en afgiftspligtig i henhold til § 31, stk. 1, det vil sige indtil udløbet af 3-års-fristen. Hvis den afgiftspligtige ikke er enig i ef- terangivelsen, og nægter at underskrive denne, skal Told- og skatteforvaltnin­gen inden udløbet af 3-års-fristen have udsendt varsling med sagsfremstilling og forslag til afgørelse til den afgiftspligtige. Foreligger der den situation, at forvaltningens ændring afet afgiftstilsvar sker tæt på udløbet af 3-års-fristen, bør forvaltningen, af hensyn til at sikre ændringen, altid foretage en varsling med en sagsfremstilling og forslag til afgørelse og undlade at forsøge at få den afgiftspligtige til at underskrive en efterangivelse. Det bemærkes, at indbetaling af et eventuelt beløb uden underskrift ikke i sig selv kan tolkes, som om den afgiftspligtige er enig i en efterangivelse. Også i denne situation bør myndighederne foretage en varsling af ændringen ved en sagsfremstilling og forslag til afgørelse.

***Fristforlængelser ad kendelse - SFL § 31, stk. 1, sidste pkt.***

Hvis det har betydning for den afgiftspligtiges/den godtgørelsesberettigedes mulighed for at varetage sine interesser, kan ansættelsesfristen forlænges. En rimelig fristforlængelse skal imødekommes. Se SFL § 31, stk. 1, sidste pkt. Fristen kan kun forlænges på begæring af den afgiftspligtige/den godt­gørelsesberettigede, og Skatteforvaltningen skal kunne dokumentere, at fristforlængelsen er sket på begæring af den afgiftspligtige/den godtgørelses­berettigede. Det er f.eks. ikke tilstrækkeligt, at det kan dokumenteres, at der er aftalt indsendelse af yderligere materiale kort før ansættelsesfristens udløb, hvis det ikke kan dokumenteres, at der er anmodet om forlængelse af fristen. Fristforlængelse gives med det formål, at borgeren/virksomheden får bedre tid til at varetage sine interesser. Bestemmelsen administreres lempeligt i praksis. Borgeren/virksomheden vil normalt få fristforlængelse, hvis det

vurderes at have betydning for muligheden for at fremskaffe nye oplysninger i sagen. Ved stillingtagen til, om fristforlængelse skal imødekommes, skal der foretages en konkret vurdering af sagens kompleksitet og karakteren af de oplysninger, der kan forventes fremlagt, sammenholdt med begrundelsen for, at oplysningerne ikke kunne fremskaffes før fristens udløb.

Fristforlængelser giver ofte anledning til problemer i praksis. Det skyldes, at fristforlængelsen sker efter ønske fra borgeren/virksomheden, der skal nå at fremskaffe yderligere oplysninger inden den forlængede frists udløb. Skatteforvaltningen skal samtidig nå at modtage og indarbejde oplysningerne i ansættelsen, inden for samme forlængede frist. Der er ikke noget krav om, at oplysningerne skal fremsendes i så god tid, at Skatteforvaltningen har en passende tid til bearbejdning af oplysningerne. For at forebygge usikkerhed om forlængelse af en ansættelsesfrist kan der i disse situationer fastsættes et præcist tidspunkt for, hvornår ansættelsen skal foretages. Dernæst kan der fastsættes et forudgående tidspunkt for, hvornår den skattepligtiges eventuelle bemærkninger senest skal være modtaget hos Skatteforvaltningen, så Skatte­forvaltningen har mulighed for at indarbejde bemærkningerne.

SKM 2002.584 LSR: Landsskatteretten har i en sag taget stilling til betydnin­gen af fristforlængelse. En kommune havde imødekommet en anmodning om udsættelse af ansættelsesfristen til 1. oktober. Indsigelser fra borgeren indgik til kommunen få dage inden den 1. oktober, og kommunen havde derfor få dage til at foretage ansættelsen. Kommunen foretog ansættelsen den 25. oktober. Landsskatteretten fastslog, at ansættelsen var ugyldig, da den skulle være foretaget senest den 1. oktober.

SKM 2013 281 B (ved brev af 2008-10-24 varslede SKAT rettidigt en forhø­jelse af H1 A/S' momstilsvar for september 2005 med 1.862.500 kr. I brev af 2008-11-21 fremkom revisor med indsigelser mod den varslede forhøjelse og anførte afslutningsvis, at revisor ville have et møde med SKAT, »inden der træffes afgørelse«, hvis de skriftlige indsigelser ikke var tilstrækkelige til, at SKAT gav selskabet medhold. Pr. 2009-01-13 aftaltes telefonisk et møde med revisor til afholdelse 2009-01-26 - dagen efter udløbet af ændrings­fristen pr. 2009-01-25. Skatteministeriet fik ikke medhold i, at der i revisors anmodning om møde og aftalen om mødet til afholdelse efter udløbet af ændringsfristen implicit lå en anmodning om fristforlængelse efter § 31, stk. 1, 4. pkt. Retten gav derfor H1 A/S medhold i, at ændringen foretaget 2009­02-09 ikke var rettidig).

Østre Landsret har i SKM 2007.50 ØLD anset en ansættelse for ugyldig, da en aftale om indsendelse af yderligere materiale, ikke kunne anses for en anmodning om yderligere udsættelse af fristen for skatteansættelse. Der havde før et møde med skatteforvaltningen den 17. august været en række udsættelser af borgerens frist for at fremsætte bemærkninger. På mødet den 17. august blev det aftalt, at der skulle fremsendes yderligere materiale. Uanset, at der var kort tid til ansættelsesfristens udløb, kunne denne aftale ikke anses for en anmodning om yderligere fristforlængelse. Der blev henvist til, at det af motiverne til den tidligere gældende SSL § 35, stk. 1, fremgik, aten aftale om udskydelse af fristen for skatteansættelse har til formål at give den skattepligtige bedre tid til at varetage sine interesser.

SKM 2010.131 ØLD: Østre Landsret anså efter omstændighederne en advo­kats anmodning om et møde med skatteforvaltningen, der grundet advokatens forhold først kunne gennemføres efter den 1. august i det 4. år, for en anmod­ning om udsættelse af kendelsesfristen.

SKM 2013 281 BR - skattemyndigheden udsendte forslag for 2005 24. okto­ber 2008. Ansættelsesfristen udløb 25. januar 2009. 21. november 2008 ind­sendte revisor indsigelser mod forslaget og bad om et møde med myndighe­den. 13. januar 2009 aftaltes med revisor et møde 26. januar 2009. Myndig­heden udsendte afgørelse 9. februar 2009. Domstolen fandt, at der ikke i re­visors anmodning om møde og aftalen om mødet implicit lå en anmodning om fristforlængelse, og afgørelsen 9. februar 2009 var derfor foretaget for sent.

SKM 2019.159 ØL. Østre Landsret fandt, at der efter indholdet af korrespon­dancen både før og efter afholdelsen af mødet den 30. august 2012 og det aftalte på mødet måtte anses implicit at have været en anmodning om forlæn­gelse af ansættelsesfristen, der både før og efter mødet og frem til afgørelses-

tidspunktet blev imødekommet af hensyn til anpartshaverens mulighed for at varetage sine interesser. Landsretten tiltrådte herefter, at de tidsmæssige betingelser for ekstraordinær skatteansættelse var opfyldt.

[**(141)**](#bookmark142) **Ændring af afgiftstilsvar på den afgiftspligtiges initiativ (Genopta­gelsesfristen)**

Af SFL § 31, stk. 2, fremgår en 3-års-frist for den afgiftspligtiges anmodning om genoptagelse af afgiftstilsvaret svarende til Told- og skatteforvaltningens ændringsfrist. Bestemmelsen svarer til bestemmelsen vedrørende den skat­tepligtiges adgang til fremsættelse af anmodning om genoptagelse af skatte­ansættelsen, jf. § 26, stk. 2. Genoptagelsesfristen efter § 31, stk. 2, finder ikke anvendelse, såfremt der efter anden lovgivning er fastsat særlige frister for anmodning om godtgørelse af afgift. 3-års-fristen for en afgiftspligtigs krav på genoptagelse begynder, ligesom Told- og skatteforvaltningens æn­dringsfrist, at løbe efter udløbet af angivelsesfristen for den pågældende af­giftsperiode.

En afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsvaret ændret, skal senest 3 år efter an­givelsesfristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Se SFL § 31, stk. 2, 1. pkt. Fristen i SFL § 31, stk. 2, omhandler det tidspunkt, hvor anmodningen senest skal være kommet frem til Skatteforvaltningen. Det er borgerens ansvar, at anmodningen mod­tages af Skatteforvaltningen senest på det angivne tidspunkt. Hvis fristdagen falder på en lørdag, søndag eller helligdag vil en anmodning være at anse som rettidigt modtaget den førstkommende hverdag inden for normal kontortid for fysiske henvendelser og klokken 23.59 på dagen for fristens udløb for en digital anmodning. En anmodning til Skatteforvaltningen kan således anses for rettidigt indleveret på forskellige tidspunkter, alt efter hvilken anmod­ningsform der anvendes.

En godtgørelsesberettiget, der ønsker godtgørelse af afgift, skal senest 3 år efter det tidspunkt, hvor kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende, fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde godtgørelse af afgiften. Se SFL § 31, stk. 2, 2. pkt. Se herom SKM 2012.72.BR.

Anmodning om genoptagelse vedrørende for meget betalt el-afgift. Anmod­ning blev indgivet i januar 2012 efter, at fristen for genoptagelse var udløbet. Selvom el-afgiften ved en fejl først var angivet i januar 2009, kunne genop­tagelse ikke ske efter fristens udløb, se SKM2013.589.LSR (samme afgørelse SKM2013.594.LSR).

Tidsfristen overholdes når blot anmodning om genoptagelse er fremsat inden fristens udløb. Det er uden betydning, hvornår forvaltningen tager stilling til den afgiftspligtiges anmodning om ændring. Anmodningen må ledsages eller dog senere suppleres med et skriftligt grundlag, der kan sandsynliggøre, at opgørelsen af afgiftstilsvaret kan anses for at være forkert. Helt ubegrundede anmodninger om genoptagelse kan dog afvises - dog under respekt for den almindelige forpligtelsen som myndigheden har til at forstå og vejlede bor­geren, jf. FVL § 7.

Eksempler:

Ved fysisk indlevering, hvor fristen falder på en hverdag: Hvis en afgiftsplig­tig ønsker et afgiftstilsvar ændret, skal dette ske senest 3 år efter angivelses­fristens udløb, herudover skal den afgiftspligtige fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen, se SFL § 31, stk. 2. Hvis angivelsesfristen udløber fredag den 2. september 2016, er den seneste rettidige dato for indlevering mandag den 2. september 2019.

Ved fysisk indlevering, hvor fristen falder på en lørdag, søndag eller helligdag: Hvis en afgiftspligtig ønsker et afgiftstilsvar ændret, skal dette ske senest 3 år efter angivelsesfristens udløb, herudover skal den afgiftspligtige fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen, se SFL § 31, stk. 2. Hvis angivelsesfristen udløber torsdag den 1. september 2016, er den seneste rettidige dato for indlevering søndag den 1. september 2019. Da fristen falder på en søndag, vil en anmodning være at anse som rettidigt modtaget mandag den 2. september 2019 inden for normal kontortid. Ved digital indlevering:

Hvis en afgiftspligtig ønsker et afgiftstilsvar ændret, skal dette ske senest 3 år efter angivelsesfristens udløb, herudover skal den afgiftspligtige fremlægge

oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen, se SFL § 31, stk. 2. Ved digital indlevering sondres der ikke mellem, om fristen falder på en hverdag eller en lørdag, søndag eller helligdag. Ved digital ind­levering er fristen således på fristdagen klokken 23.59.

Anmodning om genoptagelse på momsområdet sker ikke via efterangivelse, men skal ske via [www.skat.dk/tastselv](https://www.skat.dk/tastselv).

SKM 2012 72 B: Sagen drejede sig om, hvorvidt sagsøgeren havde ret til ordinær eller ekstraordinær genoptagelse af afgiftsberigtigelsen for en af sagsøgeren importeret, brugt motorcykel (registreringsafgift). Retten fandt, at fristen for ordinær genoptagelse løb fra 1999-09-15, hvor sagsøgeren fik tilbagebetalt det, han havde betalt i depositum, ud over det afgiften blev be­regnet til. Da anmodningen om genoptagelse først blev fremsat over for Motorankenævnet 2007-06-04, havde sagsøgeren ikke ret til ordinær genop­tagelse. Da der heller ikke i sagen var oplysninger om, at der var fremkommet faktiske eller retlige oplysninger efter Folketingets Ombudsmand 2004-01­06 meddelte, at han havde besluttet ikke at gennemføre en egentlig ombuds­mandsundersøgelse i sagen, var 6-måneders-fristen heller ikke overholdt. Sagsøgeren havde derfor heller ikke ret til ekstraordinær genoptagelse efter § 32.

SKM 2012 131 LSR: En tysk virksomhed havde uretmæssigt pålagt dansk moms i stedet for tysk moms på fakturaer ved salg i en webshop af naviga­tionssoftware (downloads) til privatpersoner. Virksomheden indbetalte efter­følgende den tyske moms til de tyske myndigheder. SKAT havde nægtet virksomheden at få den danske moms tilbagebetalt med henvisning til, at fejlen ikke var berigtiget over for kunderne, hvorfor overvæltningsbetragtnin- ger førte til, at der ikke kunne ske tilbagebetaling. Landsskatteretten fandt, at SKAT ikke havde løftet bevisbyrden for, at betingelserne for nægtelse af tilbagebetaling på grundlag af overvæltningsbetragtninger var opfyldt. Det fandtes endvidere i det konkrete tilfælde ubetænkeligt at lægge til grund, at berigtigelse afde 6.647 enkeltfakturaer ikke var nødvendig for at anse enhver risiko for, at SKAT lider et momstab, for udelukket. Der var derfor ikke grundlag for at stille krav om, at der som betingelse for tilbagebetaling skulle ske berigtigelse af fakturaerne over for kunderne. Virksomheden var derfor berettiget til at få den danske moms tilbagebetalt inden for den ordi­nære frist.

SKM2013.589.LSR og SKM2013.594.LSR - Anmodning om genoptagelse vedrørende for meget betalt elafgift. Anmodning blev indgivet i januar 2012 efter at fristen for genoptagelse var udløbet. Selvom elafgiften ved en fejl først var angivet i januar 2009, kunne genoptagelse ikke ske efter fristens udløb.

SKM2016.167 (Styresignalet præciserer anvendelsesområdet for regulering i henhold til § 10, stk. 8, i lov om afgift af naturgas og bygas, i forhold til anvendelsesområdet for ordinær genoptagelse af afgiftstilsvaret i henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2).

SKM 2018.314 BR (anket til Landsretten) SKAT havde i en afgørelse nægtet skatteyderen fradrag for købsmoms og samtidig gjort skatteyderen ansvarlig for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag for samme periode, idet SKAT ikke fandt, at der var realitet bag de underleverandører, som skattey­deren hævdede havde udført momspligtigt arbejde for ham. Afgørelse blev ikke påklaget, og afgørelsen var derfor endelig. Skatteyderen anmodede imidlertid efter udløbet af klagefristen om ordinær genoptagelse af SKATs afgørelse, idet skatteyderen mente, at afgørelsen hvilede på et forkert grundlag. Til støtte herfor fremlagde skatteyderen nye oplysninger i form af en underleverandørkontrakt og nogle salgsfakturaer. Det var ubestridt, at underleverandørkontrakten og salgsfakturaerne udgjorde nye faktiske oplys­ninger, og spørgsmålet var derfor, om disse nye faktiske oplysninger kunne begrunde en ændring af SKATs afgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, 1. pkt. Retten fandt, at hverken disse nye oplysninger eller sagsøgerens forklaring for retten kunne begrunde en ændring af SKATs afgørelse om nægtelse af fradrag for købsmoms og ansvar, som påstået af skatteyderen. Retten lagde særlig vægt på SKATs oplysninger om usædvanlige forhold i relation til de underleverandører, som skatteyderen hævdede at have indgået aftaler med.

**Krav på godtgørelse - anmodning om godtgørelse, jf. § 31, stk. 2, 2. pkt.** Anmodning om godtgørelse af afgift, skal på samme vis fremsættes af den godtgørelsesberettigede senest 3 år efter det tidspunkt, hvor kravet om godt­gørelse tidligst kunne gøres gældende. Hvis den godtgørelsesberettigede skal foretage opgørelse af den godtgørelsesberettigede afgift for hver afregnings­periode efter momsloven, så regnes fristen fra momsangivelsesfristens udløb. 3-års-fristen gælder i disse tilfælde uanset om den godtgørelsesberettigedes anmodning om genoptagelse vil medføre, at afgiftstilsvaret bliver negativt, det vil sige at den indgående afgift og godtgørelsen af afgift i en afgiftsperi­ode overstiger den udgående afgift. Der er ingen særlige formkrav til en an­modning om genoptagelse, hvorfor den godtgørelsesberettigede i princippet kan fremsætte anmodningen mundtligt. Anmodningen må dog af bevismæs- sige årsager og til brug for sagsbehandlingen suppleres med et skriftligt grundlag, der kan sandsynliggøre at godtgørelsen af afgiften, kan anses for at være forkert. Helt ubegrundede anmodninger om genoptagelse kan afvises under fornøden iagttagelse af vejledningsforpligtelsen i forvaltningslovens § 7. Der gælder ikke en 3-måneders frist for myndighedernes behandling af den godtgørelsesberettigedes anmodning om krav på godtgørelse. Den afgifts­pligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede, skal senest 3 år efter angi­velsesfristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde den ønskede ændring. Den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede, skal kunne dokumentere eller sandsynliggøre, at den tidligere opgørelse af afgiftstilsvaret og godtgørelse af afgift har været forkert, fordi den hvilede på forkerte, eller nu ændrede faktiske oplysninger, eller væsentlige nye retsforhold. Dette fører endvidere til, at en afgiftspligtig først kan anmode om genoptagelse når den uberettigede opkrævning er kon­stateret. En tilladelse til ordinær genoptagelse behøver ikke at resultere i en ændret opgørelse af et afgiftstilsvar. I praksis vil genoptagelse dog typisk kun ske, hvis den tidligere opgørelse af afgiftstilsvaret efter en konkret vur­dering må anses at føre til en ændret opgørelse.

***Betingelserne for genoptagelse (oplysninger af faktisk eller retlig karakter)*** Det er en betingelse for genoptagelse, at den afgiftspligtige/godtgørelsesbe- rettigede fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan be­grunde ændringen. Dette indebærer, at den afgiftspligtige/godtgørelsesberet- tigede skal dokumentere eller sandsynliggøre, at den tidligere opgørelse af afgiftstilsvaret/afgiftsgodtgørelsen er forkert. Enten fordi opgørelsen er opgjort på baggrund af forkerte faktiske forhold, eller fordi de faktiske forhold nu er ændret, eller fordi der nu er nye forhold af retlig karakter.

Den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede har ikke et ubetinget krav på genoptagelse. Genoptagelse kræver, at der er en vis sandsynlighed for, at opgørelsen bliver ændret på baggrund af de nye oplysninger. En anmodning skal være tilstrækkeligt konkretiseret. Vestre Landsret har afgjort, at oplysning om, at der var igangsat undersøgelser, og at en anmodning om genoptagelse af et afgiftstilsvar kunne forventes, ikke var en tilstrækkelig konkretiseret anmodning, jf. således SKM2007.275.VLR.

SKM2015.433.BR - Retten udtalte, at for både ordinær og ekstraordinær genoptagelse, skal anmodningen indeholde oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan sandsynliggøre, at en genoptagelse vil medføre en ændret ansættelse.

SKM2016.585.VLR - Sagen vedrørte bl.a., om betingelserne for ordinær henholdsvis ekstraordinær genoptagelse af borgerens skatteansættelse for indkomståret 2005 og af hans momstilsvar for årene 2004-2006 var opfyldt. Landsretten fandt, at borgerens telefoniske henvendelser til SKAT ikke op­fyldte kravene til en konkret og begrundet klage. Borgeren havde herefter ikke godtgjort, at hans skatteansættelse for 2005 var klaget rettidigt, eller at der i øvrigt var klaget indenfor fristen for ordinær genoptagelse. Landsretten fandt det heller ikke godtgjort, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at der kunne ske ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8, og SFL § 32, stk. 1, nr. 4. Anmodningen var desuden støttet på forhold, som borgeren hele tiden var bekendt med, og anmodningen blev således ikke indgivet inden for reaktionsfristen på 6 måneder.

En anmodning skal være tilstrækkeligt konkretiseret. Vestre Landsret har afgjort, at oplysning om, at der var igangsat undersøgelser, og at en anmod-

ning om genoptagelse af et afgiftstilsvar kunne forventes, ikke var en tilstræk­kelig konkretiseret anmodning, se SKM2007.275.VLR.

SKM2010.337.VLR - En skrothandlers momstilsvar var blevet forhøjet skønsmæssigt ud fra dokumenterede oplysninger om udeholdte indtægter. Skrothandleren anmodede om ordinær genoptagelse iht. SFL § 31 med henblik på nedsættelse af ansættelsen med hævdede udgifter til indkøb af skrot. Landsretten bemærkede, at skrothandleren ikke havde foretaget betalinger indeholdende moms, som var blevet afregnet til SKAT, at skrothandleren ikke havde afholdt udgifter til indgående moms og at han i overensstemmelse hermed og på baggrund af sin accept af SKATs størrelsesmæssige opgørelse af afgiftstilsvaret var blevet dømt for momsunddragelse, der var derfor ikke grundlag for genoptagelse iht. SFL § 31.

I SKM2016.530.LSR tillod Landsskatteretten genoptagelse vedrørende valg af opgørelsesmetode for fordeling af brændsler mellem el- og varmefremstil- ling.

SKM2012.270.LSR - Anmodning om genoptagelse blev afvist, da der ikke var nye oplysninger af betydning for afgørelsen og en fornyet prøvelse ikke ville føre til et andet resultat.

***Stillingtagen til genoptagelsesspørgmålet***

Hvis Skatteforvaltningen vurderer, at de nu fremlagte oplysninger dokumen­terer eller sandsynliggør, at afgiftstilsvaret/godtgørelsen er forkert, skal an­modning om genoptagelse imødekommes. Skatteforvaltningen træffer derefter afgørelse om, at anmodning om genoptagelse imødekommes. Denne afgørelse tager alene stilling til genoptagelsesanmodningen, ikke til om genoptagelsen medfører, at afgiftstilsvaret/godtgørelsen ændres. En imødekommelse af en anmodning om genoptagelse medfører ikke per automatik en ændring af af- giftstilsvaret/godtgørelsen. Der er tilfælde, hvor Skatteforvaltningen imøde­kommer en anmodning om genoptagelse, fordi det er sandsynliggjort, at den oprindelige fastsættelse af afgiftstilsvaret/godtgørelsen er forkert, men hvor den fornyede behandling af sagen ikke munder ud i en ændring. Det er f.eks. i de tilfælde, hvor borgeren/virksomheden ikke har kunnet fremlægge endelig dokumentation for, at der var grundlag for en ændring. Hvis Skatteforvaltnin­gen derimod vurderer, atde nu fremlagte oplysninger ikke dokumenterer eller sandsynliggør, at fastsættelsen af afgiftstilsvaret/godtgørelsen er forkert, skal anmodningen om genoptagelse ikke imødekommes. Skatteforvaltningen træffer derefter afgørelse om, at genoptagelse nægtes. Vær opmærksom på, at der ved afslag på genoptagelse er pligt til varsling i henhold til SFL § 19. Nægtelse af genoptagelse kan påklages efter de almindelige klageregler i SFL.

***Kompetence***

En anmodning om genoptagelse skal indgives og effektueres ved den myn­dighed, der sidst har truffet afgørelse i sagen. Det bemærkes, at en anmodning om genoptagelse nu skal indgives elektronisk via [www.skat.dk/tastselv](https://www.skat.dk/tastselv). Skatteforvaltningen har kompetencen til at træffe afgørelse om ordinær og ekstraordinær genoptagelse, og anmodningen skal indgives til Skatteforvalt­ningen. Skatteforvaltningen har ikke kompetence til at træffe afgørelse, i det omfang Skatterådet, Landsskatteretten, Skatteankestyrelsen eller et ankenævn har taget stilling. Se SFL § 14, stk. 1, nr. 2.

Folketingets Ombudsmand har udtalt i FOB 2007, s. 540-550, at Skattefor­valtningen under en verserende klagesag ikke af egen drift kan foretage æn­dringer vedrørende det påklagede spørgsmål, selv om klagemyndigheden endnu ikke har truffet afgørelse i sagen, jf. også offentliggjort i SKM2009.106.SKAT.

Hvis en anmodning om genoptagelse fremsendes til den forkerte myndighed inden fristen, er myndigheden forpligtet til at videresende anmodningen til den kompetente myndighed. En anmodning, der er fremsendt til en forkert myndighed inden fristen, anses for rettidig, selvom den først er fremme ved rette myndighed efter fristens udløb. Se FVL § 7, stk. 1, jf. stk. 2.

[**(142)**](#bookmark146) Af skatteforvaltningslovens § 32 fremgår en række undtagelser fra de ordinære frister efter § 31. Der er tale om ekstraordinære tilfælde, hvor den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede henholdsvis Told- og skatte­forvaltningen er uden skyld i, at opgørelsen er foretaget forkert. Bestemmelse svarer til § 27 vedrørende ekstraordinære ansættelser af indkomst mv., dog

er det antaget, at kun en del af de genoptagelsesgrunde, der gælder på skatte­området, er relevante på afgiftsområdet. Fristgennembrud kan derfor alene ske ved tilfælde som reelt er svarende til § 27, stk. 1, nr. 2, 5, 7 og 8.

Hvis Skatteforvaltningen vil gennemføre en forhøjelse efter udløbet af den ordinære frist i SFL § 31 og benytter reglerne i SFL § 32, skal fristoverskrid­elsen begrundes i forslag og afgørelse, dvs. Skatteforvaltningen skal angive hjemmel til og begrundelse for den ekstraordinære fastsættelse.

Fristerne er vigtige kompetenceafgrænsende regler, der sætter tiden for myndighedens bemyndigelse til at træffe afgørelser, og derfor skal der også ske en velbegrundet anvendelse af disse, dvs. helt konkret begrundet, jf. FVL § 24 også særligt ad anvendelse af den udvidede frist.

SFL § 32, stk. 1, er udtømmende og afgiftstilsvaret/afgiftsgodtgørelsen kan derfor kun ændres ekstraordinært uden for den ordinære frist, hvis en af be­tingelserne i SFL § 32, stk. 1, nr. 1 - 4 er opfyldt.

I "punktform" er betingelserne som følger, jf. SFL § 32, stk. 1, nr. 1 - 4:

Nr. 1: Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra Skatteankeforvaltningen, et motorankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet, eller

Nr. 2: Ændringen er en direkte følge af en ændring af et afgiftstilsvar/godt- gørelse af afgift vedrørende den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede for samme eller en anden afgiftsperiode, eller

Nr. 3: Den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret/godtgø- relsen er fastsat på et forkert eller ufuldstændigt grundlag, eller

Nr. Skatteforvaltningen efter anmodning fra den afgiftspligtige/godtgørelses- berettigede giver tilladelse til ændring af afgiftstilsvaret /godtgørelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Ændringer på Skatteforvaltningens initiativ kan kun ske i henhold til SFL § 32, stk. 1, nr. 1, nr. 2 og nr. 3. SFL § 32, stk. 1, nr. 4 kan kun anvendes til ændringer på borgerens/virksomhedens initiativ.

Hvis fristoverskridelsen ikke er begrundet, er afgørelsen ugyldig, medmindre begrundelsesmanglen er af uvæsentlig betydning, begrundelsen for fristover­skridelsen i øvrigt er åbenbar, eller begrundelsen for fristoverskridelsen er uden betydning for klagerens muligheder for at anfægte afgørelsen. Om kravene og spørgsmål om gyldighed eller ugyldighed se bl.a. SKM2010.93.LSR, SKM2007.160.LSR, SKM2017.125.BR, SKM2013.550.VLR, SKM2012.12.ØLR, SKM2012.168.ØLR.

***Samspil med forældelsesreglerne***

Muligheden for ekstraordinær genoptagelse i henhold til SFL § 32 er betinget af, at det afledte krav ikke er formueretlig forældet. Se SFL § 34 a, stk. 4. Forældelsesfristen for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse er 10 år. Se SFL § 34 a, stk. 4. Fristen kan ikke suspenderes, men afbrydes foreløbigt, hvis der varsles en ændring eller anmodes om genoptagelse inden forældel­sesfristens udløb. I disse tilfælde er kravet tidligst forældet 1 år efter, at Skatteforvaltningen har truffet afgørelse, uanset om der er tale om en ændring på Skatteforvaltningens eller på borgerens/virksomhedens initiativ, jf. SFL § 34 a, stk. 2. Forældelsesfristen løber fra det oprindeligt bestemte forfalds­tidspunkt, selvom kravet ikke er gjort op. I henhold til SFL § 34 a, stk. 2, kan der gives en tillægsfrist på et år, hvis Skatteforvaltningen inden forældel­sesfristens udløb har udsendt agterskrivelse.

[**(143)**](#bookmark149) ***Underkendt praksis***

Efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, er det en grund til ekstraor­dinær genoptagelse afen fastsættelse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af af­gift, hvis hidtidig praksis er underkendt ved en dom, en landsskatteretsken­delse eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. Som følge af, at Skatteankeforvaltningen (skatteankestyrelsen) og motorankenævnene ved L 2013 649 i lighed med Landsskatteretten træffer endelige administra­tive afgørelser i klagesager, medfører det, at også underkendelse af praksis ved en afgørelse fra disse klageinstanser kan begrunde ekstraordinær genop­tagelse. Dvs. at der opstår genoptagelsesadgang, når hidtidig praksis er endelig underkendt ved en dom, en afgørelsen fra Skatteankestyrelsen, et motoranke­nævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. Genoptagelse kan kun ske til gunst for den afgiftspligti-

ge/godtgørelsesberettigede. Principielle sager skal efter skatteforvaltningslo­vens § 35 b, stk. 2, 2. pkt., og stk. 3, 2. pkt., afgøres af Landsskatteretten. Det vil dermed ikke være ofte forekommende, at der vil ske praksisændringer i afgørelser, der træffes af skatteankestyrelsen eller motorankenævnene. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at det kan komme til at ske.

Begrebet underkendelse forudsætter, at det kan lægges til grund, at der har eksisteret en defineret praksis. Er det ikke tilfældet, er der alene grundlag for genoptagelse i andre identiske sager inden for den ordinære ansættelsesfrist, jf. SKM 2010 451 ØLD. Individuelle sager - dvs. ikke udtryk for en admini­strativ praksis - skal derfor forfølges individuelt og direkte, dvs. ved påklage og almindelig ordinær genoptagelse - se således SKM 2013 804 BR hvor 7 kommanditister i Landsskatteretten fik medhold i, at omregning af konkrete gældsposter skulle ske til et lavere beløb. En anden af kredsen af kommandi­tisterne havde ikke klaget og påstod, at der var tale om underkendelse af praksis, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7, hvilket retten ikke var enig i, da det blot var individuelle sager og af den grund var der ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse.

Hvis der er sket underkendelse af Skatteforvaltningens hidtidige praksis ved dom, landsskatteretskendelse, afgørelse i Skatteankestyrelsen, afgørelse i et skatteankenævn eller ved forlig, er genoptagelse i andre identiske sager be­tinget af, at underkendelsen er endelig. Denne betingelse er umiddelbart op­fyldt, når Skatteforvaltningen ved forlig har taget bekræftende til genmæle. Er sagen afsluttet ved dom, landsskatteretskendelse eller ved afgørelse i Skatteankestyrelsen eller i et skatteankenævn indebærer betingelsen om en­delig underkendelse, at fristerne for videre prøvelse af den underkendende afgørelse er udløbet, uden at der er taget initiativ til at søge afgørelsen ændret. Det drejer sig om fristerne i SFL § 48 og § 49 for indbringelse af endelige administrative afgørelser for domstolene samt fristerne i RPL om anke af domme.

Da genoptagelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 1 kun kan ske til gunst for den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede, anvendes SFL § 32, stk. 1, nr. 1 nor­malt kun på borgers/virksomhedens initiativ ved genoptagelsesanmodning. Skatteforvaltningen har dog forvaltningsretligt også en pligt til genoptagelse af egen drift (ex officio), hvis der er aktuel sagsbehandling i tilsvarende sager og i afsluttede sager og sager, hvor spørgsmålet ikke har været behandlet, hvis Skatteforvaltningen umiddelbart og uden yderligere undersøgelser har mulighed for entydigt at udsøge de tilfælde, hvor genoptagelse er relevant. Folketingets Ombudsmand har i FOB 2016 33 udtalt om pligt til genoptagelse på eget initiativ i forbindelse med underkendelse af praksis: ***Hvis*** en myndig­heds retsanvendelse eller praksis er blevet underkendt, kan myndigheden være forpligtet til selv at finde de relevante sager frem og træffe en ny afgø­relse i sagen. ***Hvis*** det er for vanskeligt at finde frem til de relevante sager, bør myndigheden i stedet informere offentligheden om muligheden for at få en tidligere afgjort sag genoptaget. Det kan f.eks. ske gennem medierne og ved opslag på myndighedens hjemmeside. ***Hvor*** det beror på en konkret vurdering, om vanskelighederne ved at finde sagerne frem er så store, at myndigheden ikke har pligt til selv at finde dem frem. I vurderingen indgår bl.a., hvor mange sager myndigheden ville skulle gennemgå manuelt.

Uanset fristerne i § 31, kan et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift altså ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis godtgørelsesbe­rettigede. Bestemmelsen udtrykker et retskrav for borgeren og anvendes kun til gunst for den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede. Bestemmel­sen anvendes ikke, hvis en ændring samlet set vil være til skade for den på­gældende afgiftspligtige eller godtgørelsesberettigede. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgifts­periode, der er helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, som resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis. Tilsvarende kan genoptagelse ske til gunst for den godtgørelsesberettigede vedrørende godtgørelse af afgift, der kunne være gjort gældende fra og med det tidspunkt, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller 3 år forud for underken­delse af praksis. Bestemmelsen er en generel adgang for afgiftspligtige hen-

holdsvis godtgørelsesberettigede til at anmode om ekstraordinære ændringer (nedsættelser) af afgiftstilsvar eller godtgørelse (tilbagebetaling) af afgift, hvis ændringen skyldes, at der efter afgiftsperiodens udløb er indtrådt ændring i grundlaget for opgørelsen af tilsvaret eller godtgørelsen. Bestemmelsens anvendelse forudsætter, at det forhold, der skal reguleres, tidligere har indgået i opgørelse af afgiftstilsvaret og godtgørelsen af afgift. Den afgiftspligtige, for hvem den underkendende afgørelse har betydning, har et retskrav på genoptagelse.

Afgørelse af om betingelserne for at foretage en ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift er til stede, træffes af de regionale told- og skattemyndigheder. Told- og skatteforvaltningens afgørelse, kan påklages administrativt på samme måde som en klage over regulering af opgørelsen af et afgiftstilsvar. Klageadgang er til Landsskatteretten.

***3-år tilbage - eller dog længere tilbage til den afgiftsperiode som indgår i underkendende sag***

Genoptagelse kan ske fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelse af praksis. Genoptagelse kan ske vedrørende godtgørelse af afgift, der kunne være gjort gældende fra og med det tidspunkt, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis eller 3 år forud for underkendelse af praksis. Hvis der er sket ændring af den momspligtige virksomheds afgifts­perioder, er det længden af afgiftsperioderne på genoptagelsens begyndelses­tidspunkt, der er afgørende for hvor langt tilbage i tid, der kan ske genopta­gelse.

Ved L 2007 523 om tilpasninger som følge af ny forældelseslov blev § 32, stk. 1, nr. 1, justeret. Den periode, for hvilken der kan ske genoptagelse som følge af underkendelse af hidtidig praksis, blev tilpasset forældelsesfristerne i lov om forældelse af fordringer (forældelsesloven). Ændringen indebar, at den periode, i hvilken der kan ske genoptagelse, blev nedsat til 3 år. Der ændredes dog ikke på det andet led i bestemmelsen, hvorefter genoptagelse - som alternativ til den netop nævnte regel - kan ske fra og med den afgifts­periode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelsen af praksis. Ligger indkomståret eller afgiftsperioden mere end 10 år tilbage, vil genoptagelse dog være begrænset til 10 år, som følge af forældelse af skattekravet, jf. ny bestemmelse som affattet I skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4, om en absolut forældelsesfrist på 10 år for krav afledt af ekstraordi­nære ansættelsesændringer.

**Direkte følgevirkninger som led i genoptagelse**

Hvis der i henhold til SFL § 32, stk. 1, nr. 1, skal ske tilbagebetaling af afgift eller godtgørelse, har Skatteforvaltningen ret til, for samme tidsrum, at fore­tage direkte følgeændringer af tilbagebetalingen, dvs. at der i kravet på tilba­gebetaling skal fradrages besparelse i form af fradrag for købsmoms, moms af reguleringsforpligtelser og lønsumsafgift. Tilbagebetaling kan derudover nægtes, hvis Skatteforvaltningen kan godtgøre, at virksomheden opnår en gevinst (ugrundet berigelse) og størrelsen heraf, ved tilbagebetalingen på grund af overvæltning af afgiften på køberne. Det skal dog være konsekvens­ændringer med klar sammenhæng - idet det gælder, at hvis betingelserne i § 32, for at ændre opgørelsen af afgiftstilsvaret efter udløbet af den ordinære 3-års-frist i § 31, er opfyldt for borgeren/virksomheden, er der ikke hjemmel til at ændre andre forhold, medmindre der er tale om direkte følgevirkninger af den skete ændring. Når praksis er blevet underkendt, og der skal ske æn­dring og tilbagebetaling af fejlagtigt opkrævet afgift, skal der i den afgifts­pligtiges krav på tilbagebetaling af afgift fradrages/indgå de besparelser, som den afgiftspligtige har opnået på grund af den urigtige afgiftsmæssige behand­ling. I kravet på tilbagebetaling af f.eks. moms, skal der fradrages besparelser i form af fradrag for købsmoms, moms af reguleringsforpligtelser, og lønsumsafgift, der påhviler ikke-momspligtige virksomheder. Disse regule­ringer anses som en direkte følgevirkning af underkendelsen af praksis, og den dermed ændrede afgiftsmæssige retstilling. Disse direkte følgevirkninger kan af Told- og skatteforvaltningen derfor tidsmæssigt foretages lige så langt

tilbage i tid, som den afgiftspligtige i henhold til § 32, stk. 1, nr. 1, kan få genoptaget og ændret sin opgørelse af afgiftstilsvaret.

**Genoptagelsescirkulærer**

Med bestemmelsen i § 32, stk. 1, nr. 1, er genoptagelse gjort til et retskrav. Ekstraordinære reguleringer kan foretages uanset fristbestemmelsen i § 31. Alle afgiftspligtige eller godtgørelsesberettigede, der har opgjort deres afgift­stilsvar under anvendelse af en praksis, der er endeligt tilsidesat, har et direkte krav på at få rettet deres afgiftstilsvar. De er ikke som tidligere afhængige af, at der udsendes et genoptagelsescirkulære. Som følge af bestemmelsen er der etableret en ordning, hvorefter Told- og skatteforvaltningen løbende gennemgår landsskatteretskendelser og domme med henblik på at konstatere om der er sket endelig underkendelse af en administrativ praksis. Hvis dette konstateres offentliggøres en meddelelse herom, sædvanligvis i form af et genoptagelsescirkulære, der indeholder beskrivelse af afgørelsen, samt en angivelse af, hvilke afgiftsperioder, der var til prøvelse i den første endeligt underkendende kendelse eller dom. I genoptagelsescirkulæret vil der endvi­dere indgå en beskrivelse af, hvilken ny retstilstand kendelsen eller dommen medfører. Disse cirkulærer kan såvel den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede, som Told- og skatteforvaltningen lægge til grund for en vurdering af, om der er grundlag for at gennemføre ekstraordinære genoptagelser, der er begrundet i at praksis er endeligt underkendt. Genopta­gelsesmuligheden kan dog ikke begrænses administrativt ved, at Told- og skatteforvaltningen beslutter sig til ikke at udsende et genoptagelsescirkulære. Betingelsen er reelt blot at administrativ praksis er underkendt.

Se til illustration SKM 2006 370 LSR. Som følge af Landsskatterettens kendelse ændres praksis som tidligere beskrevet i SKM 2002 166 TSS, ved­rørende momspligt af parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2, således at der ikke skal betales moms af disse parkeringsafgifter. Ved SKATs skrivelse nr. 9790 af 2006-10-02 oplyses om genoptagelsesad­gangen. SKAT anfører, at ved bedømmelsen af tilbagebetalingskrav anvendes dansk rets almindelige regler om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld. Disse regler vil blive fortolket i lyset af den seneste praksis fra EU-domstolen om medlemsstaternes opkrævning af beløb i strid med fællesskabsretten. Da kommunerne som følge af det lovgrundlag, der gælder for opkrævning af parkeringsafgifterne, udelukkende kan fastsætte disse afgifter ud fra ét hensyn, nemlig hensynet til at begrænse parkeringen, må det lægges til grund, at parkeringsafgifterne har været fastsat uafhængigt af momspålæggelsen, og at momsen derfor ikke er overvæltet i parkeringsaf­gifterne. Hvis fristen for ordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse fra og med den af­giftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt men endnu ikke udløbet, 5 år (nu 3 år) forud for underkendelsen af praksis. Landsskatterettens kendelse blev afsagt 2006-05-10. Den første afgiftsperiode, der var til prøvelse i sagen, var den 1999-06-01 - 1999-06-30. Anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes under iagttagelse af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2. Det vil sige, at anmodningen om genoptagelse skal fremsættes inden 6 måneder efter, at den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af den ordinære genoptagelsesfrist i skat­teforvaltningslovens § 31, stk. 2. Reaktionsfristen på 6 måneder i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, regnes fra offentliggørelsen af denne meddelelse på SKATs hjemmeside. Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet bilagsmateriale, som efter virksomhedens opfattelse kan dokumentere kravet. Efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, skal der i kravet fradrages de besparelser, f.eks. i form af godtgjorte energiafgifter, som virk­somheden har opnået på grund af den urigtige afgiftsmæssige behandling.

**EU-Domstolen**

EU-Domstolen har efter EU traktatens kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål om fortolkning af traktaten, og gyldigheden og fortolkningen af retsakter udstedt af fællesskabets institutioner. Hvis der under en retssag, der

verserer ved de danske domstole, træffes afgørelse om, at der skal ske præjudiciel forelæggelse, har den dom, som EU-domstolen afsiger i anledning af den præjudicielle forelæggelse, betydning for den danske domstols afgø­relse i den verserende sag. Fører EU-Domstolens fortolkning til, at dansk praksis underkendes af den danske domstol, reguleres genoptagelsen af af­giftstilsvar af SFL § 32, stk. 1, nr. 1. Genoptagelse kan ske fra og med den afgiftsperiode, der var helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftspe­riode, der var til prøvelse i den danske domstolssag, hvor der skete præjudi­ciel forelæggelse. 3-års fristen regnes fra den danske domstols endelige afgø­relse. EU-Domstolen afsagde den 20. oktober 2011 dom i sag C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss. I sagen havde to selskaber rejst krav om tilbage­betaling af mineralolieafgift, der var opkrævet i strid med EU-retten. Dom­stolen tog bl.a. stilling til, om selskaberne kunne gennemføre kravet direkte over for Skatteministeriet, uanset at det ikke var selskaberne, men derimod selskabernes leverandører, der havde indbetalt den pågældende afgift til myndighederne. Ved Vestre Landsrets efterfølgende dom af 3. april 2013, SKM2014.44.VLR, fastslog landsretten, at også senere omsætningsled under visse betingelser kan rette krav direkte mod Skatteministeriet. På baggrund af dommen blev der udarbejdet styresignal SKM2015.733.SKAT. I styresig­nalet præciseres de regler, der finder anvendelse for så vidt angår SKATs behandling af krav på beløb opkrævet i strid med EU-retten. Styresignalet fastlægger retningslinjerne for, hvornår afgiftspligtige og efterfølgende om­sætningsled har mulighed for at rejse krav direkte mod skatteforvaltningen og i afsnit 3.1.1.1.-3.1.1.3 beskrives reglerne for genoptagelse i den anledning. Underkendelse i en udenlandsk sag ved EU-Domstolen - dvs. hvis det er en anden EU-medlemsstats nationale domstol, der præjudicielt har forelagt spørgsmål for EU-Domstolen, er EU-Domstolens dom principielt vejledende for de danske domstole og administrative myndigheder, herunder Skattefor­valtningen, i tilsvarende sager. Dog vil den efter sin styrke og sammenligne­lighed kunne være bindende også for den danske fortolkning - se præmisserne i SKM 2018.261 ØLD. EU-Domstolens dom er også vejledende, hvis den danske regering har afgivet indlæg under et andet medlemslands præjudicielle forelæggelse, og dette synspunkt kan anlægges, da Danmark ikke er part i disse sager. Genoptagelsesadgangen i henhold til SFL § 32, stk. 1, nr. 1, 1. led kan ikke bruges med henvisning til en udenlandsk sag ved EU-Domstolen. Da EU-Domstolen præciserer fællesskabsrettens indhold. Der er således ingen oplysninger om afgiftsperioder og lignende i EU-domme, der kan anvendes til brug for fastlæggelsen af den tidsmæssige udstrækning af genoptagelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 1, 1. led.

Se hertil SKM 2018.261 ØLD. Landsretten fastslog for det første, at en dom afsagt af EU-Domstolen, der vedrører en anden medlemsstats beskatnings­ordning, alene kan anses for at have "underkendt" en hidtidig dansk skatte­retlig praksis i SFL § 27, stk. 1, nr. 7's forstand, hvis den beskatningsordning (praksis), der er underkendt ved dommen, er helt identisk med den danske ordning (praksis). Landsretten fandt, at betingelsen ikke var opfyldt. Lands­retten fastslog for det andet, at SFL § 27, stk. 1, nr. 8, i princippet kan føre til genoptagelse i et videre omfang end, hvad der følger af nr. 7, selv når sidstnævnte bestemmelse finder anvendelse, hvis det må lægges til grund, at skattemyndighederne har begået fejl ved at have undladt at foretage praksis­ændringen på et tidligere tidspunkt end sket. Landsretten fandt, at betingelsen ikke var opfyldt, eftersom den påberåbte praksis fra EU-Domstolen ikke havde indebåret en reel underkendelse af den praksis, som havde fundet an­vendelse i sagen.

Adgangen til genoptagelse regnes normalt fra og med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet tre år forud for EU-Domstolens dom. Se lovbemærkningerne til den tidligere bestemmelse i SSL § 35 C (nu SFL § 32) Lovbemærkningernes anvendelse af begrebet "normalt" giver mulighed for, at Skatteforvaltningen kan regne genoptagelsesadgangen fra et andet tidspunkt end EU-dommens dato, f.eks. hvis EU-Domstolens afgørelse ikke vedrører en sammenlignelig praksis i Danmark. Det andet tidspunkt kan være Skatteforvaltningens udsendelse af en meddelelse om genoptagelse. **Skatteministeriets egen offentliggjorte praksisændring**

Efter § 32, stk. 1, nr. 1, kan en ændring af et afgiftstilsvar ske uden for den ordinære ansættelsesfrist i § 31, hvis Skatteministeriet selv offentliggør en praksisændring. Bestemmelsen vil finde anvendelse, hvor Told- og skattefor­valtningen forinden at Landsskatteretten har påkendt spørgsmålet, må erkende, at praksis ikke kan opretholdes. Der vil på baggrund af Skatteministeriets beslutning om praksisændring kunne ske genoptagelse i samme omfang, som hvis spørgsmålet var påklaget til Landsskatteretten eller var forelagt domsto­lene og myndighedernes praksis herved ved kendelse var underkendt. Skat­teministeriet har oplyst, at man i forbindelse med offentliggørelse af en praksisændring samtidig vil oplyse den tidsmæssige udstrækning af genopta­gelsesadgangen, og det vil normalt følge "den almindelige 3-årsfrist".

[**(144)**](#bookmark150) Efter bestemmelsen i SFL § 32, stk. 1, nr. 2 kan et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift ændres, hvis ændringen er en direkte følge af en ændring af et afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift vedrørende den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede for samme eller en anden afgiftsperiode. Bestemmelsen, der til dels svarer til § 27, stk. 1, nr. 2, finder anvendelse, hvor Skatteforvaltningen ændrer et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift med den virkning, at et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift, der ligger uden for den almindelige 3-års-frist, skal ændres. Der skal være en relevant og direkte årsagssammenhæng og korrespondance mellem den ansættelse, der giver anledning til ændringen og følgeændringen. Bestemmelsen anvendes, når et afgiftstilsvar/godtgørelse ændres indenfor 3 års fristen med den følge, at et afgiftstilsvar/godtgørelse udenfor 3 års fristen skal ændres. Afgørelse af om betingelserne for at foretage en ekstraordinær fastsættelse af afgift­stilsvar og godtgørelse af afgift er til stede træffes af 1. instansen, dvs. Skat­testyrelsen, Told- og skatteforvaltningen. Afgørelse kan påklages administra­tivt på samme måde som en klage over regulering af opgørelsen af et afgift­stilsvar. Det vil sige, at der er klageadgang til Landsskatteretten.

Bestemmelsen finder anvendelse, såfremt den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede anmoder om ændring af afgiftstilsvaret eller en godtgørelse af afgift med den følge, at et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal ændres. Eksempelvis hvis en nedsættelse af momstilsvaret har direkte betydning for virksomhedens lønsums- eller punktafgiftstilsvar. Bestemmelsen sikrer såle­des, at direkte afledte konsekvensændringer kan foretages efter 3-års-fristens udløb, men bestemmelsen finder alene anvendelse, hvis konsekvensændringen er en direkte følge og afledt af den anden ændring (den primære ændring). Bestemmelsen finder ikke anvendelse, såfremt en forhøjelse af et afgiftstilsvar, der ligger inden for den almindelige 3-års-frist, giver anledning til at man også ville se på en række andre eller tilsvarende forhøjelse af et afgiftstilsvar, der ligger uden for den almindelige frist.

SKM 2013.846 BR Retten fandt, at betingelserne for ekstraordinær genopta­gelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 2, ikke var opfyldt, da der ikke var sket en ændring af afgiftstilsvaret. Vedrørende genoptagelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 4, fandt retten, at SKATs skøn over momstilsvaret måtte anses for udøvet på et forkert grundlag. Retten fandt det sandsynliggjort, at skønnet havde ført til et åbenbart urimeligt resultat, og fandt efter en samlet vurdering, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at det var urimeligt at fastholde det skønnede tilsvar, og SKAT burde derfor have givet tilladelse til ekstraor­dinær genoptagelse i henhold til SFL § 32, stk. 1, nr. 4.

[**(145)**](#bookmark151) Bestemmelsen medfører, at den ordinære frist, jf. § 31, suspenderes, i det omfang den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at fastsæt­telsen af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Bestemmelsen svarer til den tilsvarende bestemmelse i § 27, stk. 1, nr. 5, og der henvises til noterne til mønsterbestemmelsen i SFL § 27. Begrebet "nogen på dennes vegne" referer til den situation, at den afgiftspligtige har ladet sig repræsentere, det vil sige, hvor en anden person som befuldmægtiget repræsentant har handlet på den afgiftspligtiges vegne. Reglen kan kun anvendes på Skatteforvaltningens initiativ og angår forhøjel­ser. Bestemmelsen er derfor ikke relevant i forbindelse med genoptagelses­anmodninger fra borger/virksomhed, og se eksempel herpå SKM2016.585.VLR hvor retten fandt, at der ikke kunne ske genoptagelse

efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3, da spørgsmålet om genop­tagelse skete på borgerens initiativ. Retten fandt det i øvrigt heller ikke godtgjort, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at der kunne ske ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8, og § 32, stk. 1, nr. 4. Reglen giver ikke grundlag for genoptagelse med henblik på nedsættelse efter anmodning, hvis den skattepligtiges revisor har handlet groft uagtsomt over for borgeren, jf. SKM2002.371.LSR.

Told- og skatteforvaltningen/Skattestyrelsen vil ikke være bundet afde ordi­nære frister for ændring af afgiftstilsvaret, eksempelvis hvor den afgiftsplig­tige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger, eller har fortiet oplysninger til brug for afgiftskontrollen eller kontrollen med udbetalinger, eller hvor den pågæl­dende har drevet uregistreret virksomhed. Tilsvarende vil Told- og skattefor­valtningen kunne nedsætte godtgørelsen af afgift, der er udbetalt til en godt­gørelsesberettiget i henhold til bestemmelserne i afgiftslovene, uden for 3- års-fristen, såfremt den godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at godtgørelsen er udbetalt på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Begreberne forsæt og grov uagtsomhed i SFL § 32, stk. 1, nr. 3, og SFL § 27, stk. 1, nr. 5, er identiske med de tilsva­rende begreber i SKL afsnit 3 eller de relevante afgiftsloves strafbestemmel­ser. Dette betyder dog ikke, at gennemførelse af den materielle sag er betinget af, at der gennemføres en straffesag eller der fastslås strafansvar ved en given ført straffesag. Efter forarbejderne til bestemmelsen og også mønsterbestem­melsen i SFL § 27, stk. 1, nr. 5, er begreberne forsæt og grov uagtsomhed direkte identiske med de tilsvarende begreber i SKL afsnit 3 - eller de afgifts­retlige loves straffebestemmelser. Dette betyder, at anvendelse af bestemmel­sen i SFL § 32, stk. 1, nr. 3 direkte forudsætter, at der foreligger tilregnelse sammenfaldende med et strafbart forhold. Uanset dette er anvendelsen af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, og SFL § 32, stk. 1, nr. 3 ikke betinget af, at der gøres strafansvar gældende, eller at en gennemført straffesag resulterer i en fastsæt­telse af straf. Begrundelsen kan være, at frifindelse i straffesagen kan hænge sammen med en straffesags særlige karakter, fx at der gælder andre krav til bevisets styrke end i skatteansættelsessagen. Se f.eks. SKM 2001.582 ØLD hvor den omstændighed, at anklagemyndigheden havde opgivet påtale mod selskabets ledelse for overtrædelse af STRFL § 289, jf. SKL § 13, stk. 1, indebar efter Landsrettens opfattelse, at der ikke herved tillige var taget stilling til, hvorvidt der ved udarbejdelsen af selvangivelsen var handlet forsætligt eller uagtsomt og ansættelsesændringen blev opretholdt. Det er dog meget vigtigt at slå fast, at tilregnelsen er den samme "standard" i skatteforvaltnings­retten som i skatte- og afgiftsstrafferetten, og derfor skal der ske en meget individuel bedømmelse i den konkrete sag af tilregnelsen. Man kan ikke an­vende reglen til forhøjelser/ændringer, hvis forholdet alene udspringer af den blotte almindelige og simple uagtsomhed. Se herom også Professor dr.jur. Jan Pedersen i artikel SR SKAT 2015.160 om sondringen simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten. Der skal i den helt konkrete sag foreligge en kvalificeret og positiv fejl, som kan tilregnes den afgiftspligtige eller dennes repræsentant, som forsætligt eller groft uagt­som. En positiv fejl rummer de forhold, hvor den afgiftspligtige enten svig­agtigt har fortiet oplysninger eller direkte har meddelt urigtige oplysninger. Vurderingen afom der foreligger grov uagtsomhed eller forsæt efter bestem­melsen er dermed identisk med vurderingen i forhold til de tilsvarende begre­ber i de enkelte afgiftslove. Bestemmelsen finder derfor alene anvendelse i tilfælde, hvor der foreligger et strafbart forhold, jf. overtrædelsesbestemmel­serne i de enkelte afgiftslove. Bestemmelsens anvendelse er dog ikke betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede. Uanset at der ikke er rejst straffesag eller der even­tuelt er sket frifindelse i denne, kan bestemmelsen dog finde anvendelse, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige ka­rakter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile afgiftssag. Se herom også Hans Henrik Bonde Eriksen i Skatteforvaltnings­loven med kommentarer 2. udgave, DJØF 2017 og kommentarerne til § 27, stk. 1, nr. 5 og til § 32, stk. 1, nr. 3.

Suspensionen ophører på det tidspunkt, hvor Told- og skatteforvaltningen er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne foretage en ændring af det fejlagtige afgiftstilsvar eller den udbetalte godtgørelse, og Told- og skatteforvaltningen skal afsende varsel om ændringen inden 6 må­neder efter, at forvaltningen er blevet bekendt med det forhold, der begrunder fravigelsen af den ordinære frist, jf. § 32, stk. 2.

På samme måde som vedrørende de øvrige fristgennembrudsgrunde i SFL § 32, stk. 1, er det en betingelse at reaktionsfristen i SFL § 32, stk. 2, er overholdt, og det afledte krav ikke er forældet. Krav afledt af en ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelse efter § 32, stk. 1, nr. 3, er undergivet foræl­delse efter de almindelige regler om forældelse. Forældelsesregler vil i mange tilfælde typisk ikke have betydning i relation krav afledt afen ændring foretaget efter § 32, stk. 1, nr. 3, idet fristen på grund af utilregnelig uvidenhed hos kreditor vil kunne være suspenderet. Dog vil den særlige 10-års-regel i lovens § 34 a, stk. 4, jf. forældelsesloven ikke kunne suspenderes.

I TfS 2005 239 LSR fandt Landsskatteretten, at der forelå suspensivt forhold i forbindelse med en virksomhedsejers private anvendelse af varebil, hvor købsmomsen tidligere var fratrukket. Retten lagde vægt på, at forvaltningen allerede i 1999 vejledte virksomhedens indehaver om reglerne i momslovens § 41, stk. 1, samt at indehaveren i 1999 til forvaltningen afgav en skriftlig erklæring om, at den omhandlede varevogn i overensstemmelse med denne bestemmelse ikke blev benyttet til privat brug, hvorfor betingelserne for suspension af fristen var opfyldt, idet indehaveren i det mindste groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret blev fastsat på et urigtigt grundlag.

SKM2016.229 BR: Sagen handlede om, hvorvidt skattemyndighederne med rette havde foretaget ekstraordinær genoptagelse og forhøjelse af sagsøgerens momstilsvar for 2009, jf. skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3, idet sagsøgeren havde angivet for lidt salgsmoms. Endvidere handlede sagen om, hvorvidt sagsøgeren havde ret til momsfradrag efter momslovens § 37. Det var i sagen ubestridt, at sagsøgeren havde angivet 182.436 kr. for lidt i salgsmoms, men sagsøgeren gjorde gældende, at den manglende angivelse beroede på en simpel fejl, og at der derfor ikke var grundlag for ekstraordinær genoptagelse. Retten fandt, at sagsøgeren ved en almindelig gennemgang af selskabets bogholderi og regnskab burde have kunnet konstatere, at der var et ikke uvæsentligt misforhold mellem den angivne salgsmoms og omsætnin­gen ifølge regnskabet. Sagsøgeren havde dermed handlet mindst groft uagt­somt ved at angive for lidt salgsmoms, hvorfor skattemyndighederne med rette havde foretaget ekstraordinær genoptagelse. Det forhold, at sagsøgeren havde overladt bogføringen til sin revisor, samt at sagsøgeren - efter eget udsagn - ikke var regnskabskyndig, var uden betydning. Vedrørende spørgsmålet om momsfradrag efter momslovens § 37 fandt retten, at sagsø­geren ikke havde dokumenteret, at betingelserne herfor var opfyldt.

SKM2016.288.ØLR: Spørgsmålet i sagen var, om H1 havde handlet groft uagtsomt ved anvendelsen af et etableret grænsehandelskoncept med salg både til danske kunder via en tysk samarbejdspartner, og om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af selskabets momstilsvar var opfyldt. Landsretten fandt, at H1's grænsehandelskoncept alene blev anvendt med det formål at udnytte fordelen ved at sælge både med den lavere tyske moms, og at den tyske samarbejdspartner alene fungerede som et gennemfakture- ringsled. Under sådanne omstændigheder fandt landsretten, at der måtte på­hvile H1 en særlig forpligtelse til at sikre sig, at den anvendte metode ikke indebar en overtrædelse af momslovgivningen. Eftersom H1 ikke havde indrettet sit grænsehandelskoncept i overensstemmelse med de opstillede retningslinjer for handel med tysk moms i SKM2006.530.SR, og da H1 ikke havde iværksat eller søgt at iværksætte relevante tiltag for at sikre sig arran­gementets overensstemmelse med momslovgivningen, fandt landsretten, at H1 ikke har udvist den fornødne omhu og påpasselighed og herved havde handlet groft uagtsomt. Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af H1 momstilsvar var således opfyldt. Eftersom det under sagen var ubestridt, at H1 herefter havde pligt til at betale moms af de pågældende salg i grænsehan­delskonceptet blev byrettens dom stadfæstet.

SKM2016.324.ØLR: Skatteministeriet fik også for landsretten medhold i, at appellanten havde foretaget momspligtigt salg her i landet, i eget navn og

for egen regning, af såkaldt singlefunktionelle telekort ("prepaid calling cards") til danske grossister. Kortene var indkøbt fra appellantens irske søsterselskab, som havde faktureret salgene til sagsøgeren med "0 moms", dvs. som omvendt betalingspligtige køb af telekort (teleydelser) her i landet. Salgene fra appellanten var momspligtige i medfør af momslovens § 4, stk. 1. Det var ikke godtgjort, at grossisterne havde leveret momspligtige formid­lingsydelser for appellanten til efterfølgende led i handelskæden (detailhand­lere og danske slutbrugere af telekortene). Appellanten havde derfor ikke fradragsret i henhold til momslovens § 37, stk. 1, for momsen af nogle afreg­ningsbilag, som sagsøgeren selv havde udstedt til de danske grossister (selvfakturering). Det var derfor med rette, at skatteforvaltningen havde for­højet både appellantens salgsmoms samt nedsat den angivne fradragsberetti­gede købsmoms. Skatteministeriet fik endelig medhold i, at kravet ikke var delvist forældet efter skatteforvaltningsloven, idet appellanten måtte anses for at have handlet groft uagtsomt i sine momsangivelser, jf. skatteforvalt­ningslovens § 32, stk. 1, nr. 3. (Stadfæstelse af SKM 2015 174.BR).

[**(146)**](#bookmark152) Bestemmelsen medfører, at Told- og skatteforvaltningen (Skattestyrelsen), helt som for ekstraordinære skatteansættelser, jf. § 27, stk.1, nr. 8, også efter SFL § 32, stk. 1, nr. 4, er bemyndiget til efter anmodning fra den afgiftsplig­tige eller den godtgørelsesberettigede at give tilladelse til ændring af afgift­stilsvaret eller godtgørelsen uden for den almindelige 3-års-frist, jf. § 31, som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder. Skatteforvaltningen kan altså give tilladelse til genoptagelse efter en konkret vurdering af forhol­dene i den konkrete sag, dvs. at ændringer af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen kan tillades efter en konkret bedømmelse af forholdene og det er herved værd at bemærke, at bestemmelsen alene angiver "særlige omstændigheder" - og der står således ikke i loven "ganske særlige omstændigheder" - og allerede derfor er der også grænser for hvor restriktiv praksis skal være. Det er en "slusebestemmelse eller ventil", hvor der skal gives plads til den meget konkrete sag og den meget individuelle vurdering, jf. også Fristudvalgets Betænkning 2003 nr. 1426 som senere blev baggrunden for lovgivningen ved LF 2003.175 af 12. marts 2003 som vedtaget ved L 2003.410.

Bestemmelsen anvendes, hvis der er særlige omstændigheder udover de til­fælde, som er omfattet af SFL § 32, stk. 1, nr. 1 - 3, og hvor det anses for urimeligt at opretholde opgørelsen af afgiftstilsvaret/godtgørelsen. Ved vur­deringen af om der foreligger særlige omstændigheder, kan det tillægges vægt, om ændringen har væsentlig betydning for den afgiftspligtige/godtgø- relsesberettigede. Der foreligger f.eks. særlige omstændigheder, hvis Skatte­forvaltningen har begået fejl og fejlen kan anses for ansvarspådragende dvs. erstatningslignende situationer, når fejlen medfører en materielt forkert op­gørelse af afgiftstilsvaret/godtgørelsen og det efter en konkret vurdering må anses for urimeligt at fastholde ansættelsen. Der kan også være særlige om­stændigheder, hvis en forkert opgørelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, som ikke kan bebrejdes den afgiftspligti- ge/godtgørelsesberettigede. Det er ikke særlige omstændigheder, hvis fejlen skyldes borgeren/virksomheden eller dennes repræsentant. Se fra skatteom­rådet SKM 2008.48 BR med afslag på ekstraordinær genoptagelse, da revisors bogføringsfejl måtte anses som et glemt fradrag, der ikke gav mulighed for ekstraordinær genoptagelse. Bestemmelsen kan også anvendes, hvis Skatte­forvaltningen har lavet en åbenbart urimelig foreløbig fastsættelse. Bestem­melsen kan ikke anvendes, hvis den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede blot almindeligvis har glemt et fradrag.

Det er en forudsætning for genoptagelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 4, at der er sandsynlighed for, at genoptagelsen medfører en ændring af ansættelsen. Hvis det er Skatteforvaltningens vurdering, at den eksisterende ansættelse er korrekt, vil en afgørelse, hvor anmodning om genoptagelse nægtes, kunne begrundes på denne måde. Det er et krav, at borgeren/virksomheden kan dokumentere eller dog sandsynliggøre, at den materielle afgørelse er forkert. Den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede bærer således risikoen for at bevisbyrden kan være tungere jo ældre afgiftsperioder der er tale om. Er der således tale om genoptagelse af afgiftsperioder, der ligger langt tilbage i tid må der stilles krav om, at den afgiftspligtige eller godtgørelsesberettigede

fuldt og helt kan dokumentere ændringens berettigelse ved at fremlægge kopi af det relevante regnskabs- eller bilagsmateriale.

Selv om der hverken er tale om myndighedsfejl eller svig fra tredjemand, kan bestemmelsen i SFL § 32, stk. 1, nr. 4, medføre genoptagelse i andre si­tuationer, der kan kvalificeres som "særlige omstændigheder". F.eks. vil al­vorlig sygdom, der har været årsag til mangelfulde eller misvisende ansættel­ser, kunne medføre tilladelse til ekstraordinær genoptagelse, jf. således SKM 2006 467 LSR og SKM 2006 412 LSR. Derimod kan sociale, personlige eller økonomiske forhold som udgangspunkt ikke i sig selv bevirke, at der tillades genoptagelse. I øvrigt vil helt uforudsigelige konsekvenser, der ikke beror på den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede selv, kunne medføre ekstraor­dinær genoptagelse.

Ved vurderingen af om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvaret, kan det tillægges vægt, om ændringen af afgiftstilsvaret har væsentlig betydning for den afgifts­pligtige.

Ved SKM 2008 46 BR/TfS 2008 373 fandtes et selskab ikke berettiget til ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvar for perioden 2000-06-01 til 2002­07-31 vedrørende glemte fradrag - og dette selvom betydelige beløb. Byretten udtalte: *"Det lægges til grund, at sagsøgeren ved en fejl glemte importmomsen på 7.441.535 kr. for juli måned 2000, ogat det er denne fejl, der ønskes rettet i forbindelse med en ekstraordinær genoptagelse i medfør af skatteforvalt­ningslovens § 32 stk. 1 nr. 4. Efter denne bestemmelse kan afgiftstilsvaret ændres efter udløbet af den ordinære frist, hvis der foreligger særlige om­stændigheder. Bestemmelsen videreførte skattestyrelseslovens § 35 C, stk. 1, nr. 4, som svarede til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8 vedrørende ændring af skatteansættelsen. Efter bemærkningerne til lovforslaget vedrø­rende sidstnævnte bestemmelse giver bestemmelsen ikke grundlag for genop­tagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4 må efter forarbejderne til lovbe­stemmelsen fortolkes i overensstemmelse hermed. Et glemt fradrag kan her­efter ikke betragtes som en særlig omstændighed, der kan begrunde genopta­gelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4. Sagsøgeren har ikke dokumenteret, at der foreligger en fast administrativ praksis for at tillade genoptagelse i et tilfælde som det foreliggende."*

Det er en forudsætning for genoptagelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 4, at der er sandsynlighed for, at genoptagelsen medfører en ændring af ansættelsen. Hvis det er skatteforvaltningens vurdering, at den eksisterende ansættelse er korrekt, vil en afgørelse, hvor anmodning om genoptagelse nægtes, kunne begrundes på denne måde. Det er et krav, at borgeren/virksomheden doku­menterer eller fører sandsynlighedsbevis.

*Praksis uddrag*

SKM 2016 632 LSR Landsskatteretten fandt, at der ikke forelå sådanne særlige omstændigheder, at der kunne ske ekstraordinær genoptagelse af et afgiftstilsvar for perioden 2004-2011 efter SFL § 32, stk. 1, nr. 4 i et tilfælde, hvor borgerens repræsentant ikke havde været opmærksom på en afsagt Hø­jesteretsdom i 2004 eller den ændrede tekst i "dengang" Momsvejledningen. Det forhold, at der ikke var udsendt et genoptagelsescirkulære eller at skatte­forvaltningen ikke på egen hånd havde rettet henvendelse til borgeren, kunne ikke føre til et andet resultat. Landsskatteretten fandt, at der i 2004 var sket en praksisændring, men fandt heller ikke, at der kunne ske genoptagelse efter § 32, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, idet den lille fristregel i stk. 2, ikke var iagttaget, da borgeren repræsentant først havde rettet henvendelse 10 år efter Højeste­retsdommen.

SKM 2016 363.LSR: Landsskatteretten fandt, at det omhandlende naturgas­forbrug, der var medgået til opvarmning af råvarelagre med henblik på tem­perering af folie, ikke var godtgørelsesberettiget i henhold til gasafgiftsloven. Endvidere ansås selskabet ikke for at have en retsbeskyttet forventning. Skattemyndigheden ansås for at have været berettiget til at ændre selskabets afgiftstilsvar ud over den ordinære frist.

SKM 2016 178 LSR I forbindelse med ophør af et I/S, der momsmæssigt anses for en selvstændig afgiftspligtig person, modtog borger, der var tidligere interessent, først ved udlægsforretningen meddelelse om den skønsmæssige

fastsættelse af I/S momstilsvar, der blev gjort gældende mod borger. Bl.a. henset hertil og til, at skatteforvaltningen ikke ved udførelsen af skønnet havde anvendt det korrekte ophørstidspunkt, fandt LSR, at betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i SFL § 32, stk. 1, nr. 4, var opfyldt. Bestemmel­sen er interessant også i relation til reaktionsfristen efter SFL § 32, stk. 2, idet borgerens subjektive kundskabstidspunkt var afgørende.

I SKM 2013 846 BR fandt retten, at betingelserne for ekstraordinær genop­tagelse efter § 32, stk. 1, nr. 2, ikke var opfyldt, da der ikke var sket en æn­dring af afgiftstilsvaret, men vedrørende genoptagelse efter § 32, stk. 1, nr. 4, fandt retten, at skattemyndighedens skøn over momstilsvaret måtte anses for udøvet på et forkert grundlag. Retten fandt det sandsynliggjort, at skønnet havde ført til et åbenbart urimeligt resultat, og fandt efter en samlet vurdering, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at det var urimeligt at fastholde det skønnede tilsvar, og skattemyndigheden burde derfor have givet tilladelse til ekstraordinær genoptagelse i henhold til SFL § 32, stk. 1, nr. 4.

SKM 2012 170.ØLR - Sagen drejede sig om ekstraordinær genoptagelse af sagsøgers afgiftstilsvar for 2001 iht. SFL § 32, stk. 1, nr. 4. Retten lagde vægt på, at der ikke var begået ansvarspådragende fejl af SKAT eller fejl i øvrigt, som har medført en materielt forkert afgørelse, som det må anses for åbenbart urimelig at opretholde. Virksomheden har ikke i forbindelse med anmodnin­gen fremlagt oplysninger som dokumenterer eller sandsynliggør, at SKATs antagelser skyldes svig fra X's side, således at X's forklaringer for retten, samt de interne bilag fundet hos X ikke kan lægges til grund for ansættelsen. Der er ikke forhold vedrørende virksomheden eller sagens karakter i øvrigt, som kan begrunde en fravigelse af den ordinære genoptagelsesfrist. Der findes derfor ikke at foreligge sådanne særlige omstændigheder som omhandlet i SFL § 32, stk. 1, nr. 4. Landsretten bemærkede, at en påtaleopgivelse ikke er nye faktiske eller retlige oplysninger, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse iht. SFL § 27, stk. 1, nr. 8 og SFL § 32, stk. 1, nr. 4. Reaktions­fristen i SFL § 32, stk. 2 er endvidere ikke opfyldt, idet der er forløbet mere end 6 måneder fra virksomheden er kommet til kundskab om den forkerte ansættelse og indgivelse af genoptagelsesanmodningen. Endvidere findes der ikke at foreligge sådanne særlige omstændigheder som omhandlet i SFL § 32, stk. 2, 2. pkt. hvorefter der kan dispenseres fra fristen i 1. pkt.

SKM 2012 80.BR - Afslag på anmodning om ekstraordinær genoptagelse i henhold til SFL § 32, stk. 1, nr. 4, da Byretten ikke fandt, at der forelå særlige omstændigheder. Byretten lagde vægt på, at klageren ikke havde sandsynlig- gjort, at afgørelsen var materielt forkert, eller påvist at SKAT havde begået fejl, eller oplyst undskyldende omstændigheder, der kunne begrunde, hvorfor sagen ikke var påklaget.

SKM 2010 108.BR - Sagen drejede sig om, hvorvidt sagsøger var berettiget til ekstraordinær genoptagelse af sit afgiftstilsvar iht. SFL § 32, stk. 1, nr. 4. Retten fandt, at sagsøgeren har bevisbyrden for, at betingelserne for ekstra­ordinær genoptagelse er opfyldt, jf. SFL § 32, og herunder må ændringerne fuldt og helt dokumenteres, således at sagsøger kan godtgøre, at betingelserne for at opnå et momsfradrag er opfyldt. Sagsøgers anmodning om ekstraordinær genoptagelse blev udelukkende støttet på forhold, som han hele tiden har været bekendt med. Herefter og idet heller ikke det af sagsøgeren i øvrigt anførte i særlig grad taler for en genoptagelse, idet sagsøgeren heller ikke har dokumenteret, at der er tale om en materielt helt utilfredsstillende ansæt­telse, finder retten ikke, at der foreligger særlige omstændigheder som nævnt i SFL § 32, stk. 1, nr. 4. Retten bemærker i øvrigt, at det lægges til grund, at sagsøgeren senest ved SKATs brev er kommet til kundskab om det forhold, som begrunder anmodningen om genoptagelse. Reaktionsfristen på 6 måneder var således udløbet, da sagsøgeren anmodede om genoptagelse. Allerede af denne grund er der ikke grundlag for genoptagelse, jf. SFL § 32, stk. 2.

SKM 2008 878.LSR - Sagen drejede sig om et selskab, der havde søgt om ekstraordinær genoptagelse iht. SFL § 32, stk. 1, nr. 4 vedrørende fejlagtig indbetalt emballageafgift. Landsskatteretten fandt ikke grundlag for ekstraor­dinær genoptagelse. Landsskatteretten udtalte: Således som sagen foreligger oplyst for retten, findes selskabet ikke at have forsøgt at sikre sig mod even­tuelle fejl, idet selskabet ikke har givet meddelelse til underleverandørerne om, at man er registreret efter emballageafgiftsloven, hvorfor risikoen bør

ligge hos selskabet. Selskabet burde herefter have reageret på fakturaerne, som ikke angav, at der var tale om ubeskattede leverancer. Retten finder dermed ikke, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder som omhand­let i SFL § 32, stk. 1, nr. 4.

SKM 2008.48.BR - Sagen drejede sig om hvorvidt et selskab var berettiget til ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvaret iht. SFL § 32, stk. 1, nr. 4, da selskabet havde glemt en række momsfradrag. Retten fandt ikke, at der forelå særlige omstændigheder, der kunne begrunde genoptagelse iht. SFL § 32, stk.1, nr. 4, da et glemt fradrag ikke kan betragtes som en særlig om­stændighed, der kan begrunde genoptagelse iht. SFL § 32, stk. 1, nr. 4.

Der er i øvrigt afsagt en række domme på skatteområdet i 2017 og 2018, herunder en Højesteret dom SKM 2017 224 HRog landsretsdom SKM 2018 261 ØLR, SKM 2017 363 ØLR og SKM 2017 242 VLR, og SKM 2018 308 BR som også vil have fortolkningsmæssig betydning for afgiftsområdet efter SFL § 32, stk. 1. nr. 4.

[**(147)**](#bookmark153) Indsat ved L 2024 683 og indebærer, at et afgiftstilsvar eller en godtgø­relse af afgift kan fastsættes eller ændres, selv om tidsfristerne for ordinær genoptagelse, jf. § 31, er overskredet, hvis der er sket ændringer i relation til det privatretlige eller offentligretlige grundlag for afgiftstilsvaret eller godt­gørelsen. Derved mister Skatteforvaltningen ikke muligheden for at genoptage et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift, hvis der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for afgiftstilsvaret eller godtgørelsen. Tilsvarende mister den afgiftspligtige eller godtgørelsesberet­tigede ikke muligheden for at få genoptaget et afgiftstilsvar eller en godtgø­relse af afgift, hvis der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offent­ligretlige grundlag for afgiftstilsvaret eller godtgørelsen. Bestemmelsen kan således – i lighed med § 27, stk. 1, nr. 1 – anvendes, når der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift i forhold til det, der var grundlaget for det oprin­delige afgiftstilsvar eller den oprindelige godtgørelse af afgift, i det omfang de almindelige betingelser for ekstraordinær genoptagelse i øvrigt iagttages, herunder reaktionsfristen i § 32, stk. 2.Udtrykket "det privatretlige grundlag" er identisk med definitionen i § 27, stk. 1, nr. 1, og skal fortolkes i overens­stemmelse hermed. Det vil kunne omfatte tilfælde, hvor indholdet af en pri­vatretlig disposition først efterfølgende afklares endeligt, f.eks. ved dom eller voldgift. Udtrykket "det offentligretlige grundlag" er ligeledes identisk med definitionen i § 27, stk. 1, nr. 1, og skal fortolkes i overensstemmelse hermed. Det vil f.eks. kunne være en dom eller administrativ afgørelse, der ændrer grundlaget for afgiftstilsvaret eller godtgørelsen af afgift.

[**(148)**](#bookmark154) ***Reaktionsfristen - den lille frist i SFL § 32, stk. 2.***

SFL § 32, stk. 2, 1. pkt. bestemmer, at en ændring af afgiftstilsvaret/godtgø- relsen af afgift kun kan foretages, hvis den varsles af Skatteforvaltningen eller anmodningen fra den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede fremsættes senest 6 måneder efter, at Skatteforvaltningen eller den afgiftspligtige/godt- gørelsesberettigede er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i SFL § 31. Fristen i SFL § 32, stk. 2, omhandler det tidspunkt, hvor anmodningen senest skal være kommet frem til Skatteforvalt­ningen.

Fastlæggelsen af begyndelsestidspunktet for 6-måneders fristen, dvs. kund­skabstidspunktet sker på grundlag af en konkret vurdering. Afbrydelse af 6- måneders fristen sker for Skatteforvaltningens vedkommende ved fremsen­delse af forslag/varsel om ændring af ansættelsen efter proceduren i SFL § 19. For en afgiftspligtig/godtgørelsesberettiget sker afbrydelse af reaktions­fristen ved indgivelse af anmodning om genoptagelse. Det er ikke tilstrække­ligt, at anmodningen er afsendt på fristdagen. Det er borgerens/virksomhedens ansvar, at anmodningen modtages af Skatteforvaltningen senest på det angivne tidspunkt. Borger/virksomhed bærer således risikoen for, at Skatteforvaltnin­gen rettidigt modtager anmodningen.

Fastlæggelsen af begyndelsestidspunktet for 6-måneders fristen, dvs. kund­skabstidspunktet sker på grundlag af en konkret vurdering. Ved genoptagel­sesanmodning fra borger/virksomhed sker fastlæggelse af begyndelsestids­punktet for 6-måneders fristen på grundlag af borgerens/virksomhedens konkrete subjektive kendskab til de nødvendige oplysninger. Dette udgangs-

punkt gælder dog i mindre omfang ved ekstraordinær genoptagelse efter en­delig underkendelse af hidtidig praksis. Når der offentliggøres en genoptagel­sesmeddelelse, løber 6-måneders fristen normalt fra tidspunktet for offentlig­gørelse på Skatteforvaltningens hjemmeside. At en kendelse er tilgængelig i Landsskatterettens afgørelsesbase anses ikke for offentliggørelse. Hvis Skatteforvaltningen har undladt offentliggørelse, vil 6-måneders fristen løbe fra det tidspunkt, hvor det anses for godtgjort, at borgeren/virksomheden har haft kendskab til den endelige underkendelse. Dette tidspunkt er normalt of­fentliggørelsen af den underkendende afgørelse.

SKM 2012 170 ØLD Reaktionsfristen i SFL § 32, stk. 2, var ikke opfyldt, da der var forløbet mere end 6 måneder fra virksomheden var kommet til kundskab om den forkerte ansættelse og til indgivelse af genoptagelsesan­modningen. Da der ikke efter Ombudsmandens afgørelse var kommet nye oplysninger, var reaktionsfristen i SFL § 32, stk. 2, ikke overholdt i SKM 2012 72 BR

SKM 2011 372 BR Sagen drejede sig om ekstraordinær genoptagelse af borgers momstilsvar. Da reaktionsfristen i SFL § 32, stk. 2, ikke var overholdt, fandt Retten ikke der var grundlag for ekstraordinær genoptagelse. Se tilsva­rende SKM 2011 332 BR.

SKM 2010 108 BR Sagen drejede sig om, hvorvidt borger var berettiget til ekstraordinær genoptagelse af sit afgiftstilsvar efter SFL § 32, stk. 1, nr. 4. Retten fandt, at borgeren har bevisbyrden for, at betingelserne for ekstraordi­nær genoptagelse er opfyldt, jf. SFL § 32, og herunder må ændringerne fuldt og helt dokumenteres, således at borger kan godtgøre, at betingelserne for at opnå et momsfradrag er opfyldt. Borgers anmodning om ekstraordinær gen­optagelse blev udelukkende støttet på forhold, som han hele tiden har været bekendt med. Herefter og idet heller ikke det af borgeren i øvrigt anførte i særlig grad taler for en genoptagelse, idet borgeren heller ikke har dokumen­teret, at der er tale om en materielt helt utilfredsstillende ansættelse, finder retten ikke, at der foreligger særlige omstændigheder som nævnt i SFL § 32, stk. 1, nr. 4. Retten bemærker i øvrigt, at det lægges til grund, at borgeren senest ved SKATs brev er kommet til kundskab om det forhold, som begrun­der anmodningen om genoptagelse. Reaktionsfristen på 6 måneder var således udløbet, da borgeren anmodede om genoptagelse. Allerede af denne grund var der ikke grundlag for genoptagelse, jf. SFL § 32, stk. 2.

Der vil undtagelsesvis kunne være tale om at indrømme Skattestyrelsen en rimelig tid til at bearbejde et omfangsrigt og ikke entydigt bilagsmateriale. Se SKM2006.153.HR, hvor kundskabstidspunktet først blev anset for at indtræde ca. 2 måneder efter modtagelsen af ufuldstændige og til dels misvi­sende oplysninger. Tilsvarende dommen SKM2012.459.VLR, hvor Retten udtaler, at der må indrømmes Skatteforvaltningen en vis, rimelig frist til at undersøge oplysninger og dokumenter, der fremkom ved en ransagning. 6 måneders fristen løb derfor først fra det efterfølgende tidspunkt, hvor myn­digheden modtog bankudtog, der viste, at betalingen var skattepligtigt udbytte. Fra praksis om suspension af reaktionsfristen se fra skatteområdet sagen om uafsluttet klagebehandling i SKM 2008 702 HR.

Reaktionsfristen i SFL § 32, stk. 2, skulle regnes fra det tidspunkt, hvor SKAT havde indhentet yderligere kontoudtog og afholdt møde med borgeren og fået bekræftet, at visse poster på kontoudtogene på borgerens mors konti vedrørte borgeren, jf. SKM2013.127 ØL.

I SKM 2014.214 Ø fandt retten, at 6 måneders fristen skulle regnes fra det tidspunkt, hvor SKAT var kommet i besiddelse af det fornødne grundlag for at varsle en korrekt afgiftsansættelse. Retten fandt, at SKAT tidligst ved borgerens udeblivelse fra det aftalte kontrolbesøg fik tilstrækkelig grund til at betvivle rigtigheden af virksomhedens momsregistreringer og dermed til­strækkeligt grundlag for at varsle en ændring af afgiftsansættelsen. Varslingen var derfor rettidig, jf. SFL § 32, stk. 2.

I SKM2016.588.VLR var reaktionsfristen var overholdt. Borgeren blev stoppet i en kontrolaktion og sendte derefter løbende oplysninger til SKAT. Retten fandt, at fristen skulle regnes fra det tidspunkt, hvor SKAT modtog de sidste oplysninger.

I SKM 2017.125 BR fandt byretten, at skatteforvaltningen først ved selskabets fremsendelse af supplerende materiale den 11. juli 2011 havde det fornødne

grundlag for bedømmelsen af størrelsen af momstilsvaret for perioden, hvorfor 6-månedersfristen i SFL § 32, stk. 2, var overholdt. Den omstændig­hed, at SKAT ikke i sin afgørelse havde henvist til, at man anså fristen for overholdt og havde begrundet hvorfor, udgjorde en begrundelsesmangel, som retten dog fandt ikke havde været konkret væsentlig for selskabet, idet fristen var overholdt, og idet manglen ikke havde betydning for selskabets mulighed for at varetage dets interesser.

Se også om kundskabstidspunktet i SKM 2018.481 HD (søsterbestemmelsen i SFL § 27, stk. 2). Højesteret udtalte, at kundskabstidspunktet må anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 5. Varslingsfristen løber altså først fra det tidspunkt, hvor SKAT kan sende en agterskrivelse, dvs. det tidspunkt, hvor SKAT er kommet til kundskab om, at skatteansættelsen er urigtig, og at dette skyldes mindst grov uagtsomhed fra skatteyderens side. Højesteret lagde til grund, at SKAT den 7. december 2010 – hvor de relevante Money Transfer-oplysninger fra den F1-bank forelå i læsbar form – alene havde kundskab om, at skatteyderen havde fået indsat de to beløb på sin konto, og at beløbene var overført af Cayman Islands-selskabet. Disse oplysninger gav ikke i sig selv SKAT kundskab om, at der forelå grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 5. Kundskab herom fik SKAT først ved i forlængelse heraf at have indhentet yderligere oplysninger fra skatteyderen og hans ægtefælle i perioden fra marts til maj 2011. Varslingsfristen var derfor ikke overskredet, da SKAT sendte sin agterskrivelse af 13. juli 2011 til skatteyderen. Skattemi­nisteriet var ikke bundet af SKATs tilkendegivelse under retsmødet i Landsskatteretten om, at fristen i § 27, stk. 2, ikke var overholdt.

Fra skatteområdet - Money Transfer i SKM 2019.388 VLD fandt Landsretten bl.a., at det først var ved modtagelsen af den skattepligtiges redegørelse for indsætningerne, at SKAT kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, om der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Varslingsfristen i SFL § 27, stk. 2, 1. pkt., var derfor ikke overskredet. Landsretten stadfæstede herefter byrettens dom (SKM2017.530.BR), hvorved Skatteministeriet blev frifundet.

I SKM 2020.155 BR fandt byretten, at reaktionsfristen først begyndte at løbe, da SKAT den 27. januar 2012 modtog et svar på en forespørgsel om yderligere oplysninger, idet det først var på dette tidspunkt, at SKAT kom i besiddelse af det fornødne grundlag og dermed tilstrækkelige oplysninger for en stilling­tagen til spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne for ekstraordinær genopta­gelse i medfør af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, var opfyldt. Det var først på dette tidspunkt, at SKAT var klar over, at det ikke var muligt at få nogle nærmere oplysninger, som var både relevante og væsentlige for sagen. Den omstæn­dighed, at der ved svaret ikke som sådan fremkom nye oplysninger, kunne under de foreliggende omstændigheder ikke føre til, at reaktionsfristen alle­rede begyndte at løbe fra et tidligere tidspunkt. Reaktionsfristen var derfor overholdt, da SKAT sendte sin agterskrivelse den 5. juli 2012.

***Kendelsesfristen***

SFL § 32, stk. 2, 2. pkt. regulerer, at en ændring af afgiftstilsvar/godtgørelse af afgift, der er varslet af Skatteforvaltningen efter SFL § 32, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt.

Det afgørende er, hvornår afgørelsen er afsendt (brevet er poststemplet). Hvis ansættelsesfristen overskrides, anses afgørelsen for ugyldig.

I SKM2020.201.LSR fandt Landsskatteretten, at ansættelsesfristen i SFL § 32, stk. 2, 2. pkt., var overskredet. Den af SKAT foretagne forhøjelse af momstilsvaret for afgiftsperioden 2012 kunne derfor ikke gennemføres, og Landsskatteretten nedsatte forhøjelse af momstilsvaret til 0 kr. SKAT havde den 15. februar 2016 sendt forslag til forhøjelse af virksomhedens momstilsvar for 2012. Den 14. marts 2016 fulgte SKAT varslingen op med en afgørelse. Det fremgik hverken af forslaget eller afgørelsen, at ansættelsen vedrørende momstilsvaret var foretaget efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist. Derfor sendte SKAT den 5. juli 2016, efter ansættelsesfristens udløb, en ny afgørelse. Landsskatteretten fandt, at fristen for at gennemføre en ekstraordi­nær ansættelse af momstilsvaret for afgiftsperioden 2012 var overskredet, da SKAT udsendte afgørelsen den 5. juli 2016, idet ansættelsesfristen skulle

regnes fra den 15. februar 2016. Landsskatteretten fandt ikke, at SKAT kunne anses for at have overholdt ansættelsesfristen med udsendelsen af af­gørelsen den 14. marts 2016, idet denne afgørelse blev erstattet af den påkla­gede afgørelse af 5. juli 2016, og da der i den påklagede afgørelse af 5. juli 2016 var givet en uddybende begrundelse for afgørelsen og foretaget henvis­ning til de relevante retsregler om ordinær og ekstraordinær genoptagelse i SFL §§ 31 og 32.

Finder Skatteforvaltningen anledning til at korrigere en rettidig udsendt afgø­relse, skal det således udtrykkeligt fremgå af afgørelse nr. 2, hvorvidt den skal erstatte og dermed annullere afgørelse nr. 1, eller om afgørelse nr. 2 alene er udtryk for en fortsættelse/korrektion af afgørelse nr. 1. Hvis Skatte­forvaltningen har varslet rettidigt inden udløbet af 6 måneders fristen og stadig inden udløbet af 6 måneders fristen finder anledning til at korrigere den først udsendte varsling, skal der gøres opmærksom på følgende: Hvis varsling nr. 2 i sin helhed skal erstatte og dermed annullere varsling nr. 1, skal dette udtrykkeligt formuleres i varsling nr. 2 med henblik på at sikre, at 3 måneders fristen for foretagelse af ansættelsen, jf. SFL § 32, stk. 2, 2. pkt., først løber fra tidspunktet for varsling nr. 2. Hvis derimod varsling nr. 2 er udtryk for en fortsættelse/korrektion af varsling nr. 1, som således ikke an­nulleres, vil 3 måneders fristen for foretagelse af ansættelsen løbe fra tids­punktet for varsling nr. 1.

SKM2015.689.VLR. Landsretten udtalte, at uanset om ansættelsesfristen skal forstås således, at afgørelsen skal være truffet inden tre måneder efter forslaget, eller afgørelsen skal være meddelt eller gjort tilgængelig for borge­ren inden denne frist, var betingelserne i den konkrete sag opfyldt, da afgø­relserne var tilgængelige i skattemappen (nu skat.dk/tastselv).

Fra skatteområdet SKM2017.196.ØLR - Landsretten anførte, at sagen i første række drejede sig om, hvorvidt SKAT havde haft hjemmel i SFL § 27, stk.

1, nr. 5, til ekstraordinært at genoptage appellantens skatteansættelser. På baggrund af erklæringer fra de amerikanske skattemyndigheder og appellan­tens besiddelse af et "Green card" sammenholdt med oplysninger på de amerikanske skattemyndigheders hjemmeside og appellantens amerikanske revisors vidneforklaring, fandt Landsretten det bevist, at appellanten i de pågældende indkomstår var fuldt skattepligtig til USA. Landsretten anførte videre, at SKAT i sin vurdering af, om der foreligger et forsætligt eller groft uagtsomt forhold, har pligt til at påse, om der foreligger et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag for den hidtidige skatteansættelse, hvilket - foruden stillingtagen til den materielle skatteret - indebar, at appellanten havde haft pligt til i Danmark at selvangive en indtægt fra det selskab, hvorfra de om­tvistede overførsler stammede. Endelig anførte landsretten, at SKAT i sin afgørelse om ekstraordinær ansættelse af appellantens indkomst havde lagt til grund, at hun var fuldt skattepligtig til Danmark, mens hendes amerikanske skatteforhold ikke indgik i afgørelsen. Med henvisning til, at appellanten var fuldt skattepligtig til USA, fandt landsretten allerede af denne grund, at SKAT med dette faktum skulle genoptage hendes skatteansættelser og gav derfor appellanten medhold i den subsidiære påstand.

SKATs afgørelse om registreringsafgift var afsagt mere end tre måneder efter forslaget og var derfor ugyldig, jf. SKM2013.62.LSR.

SKAT henvendte sig til borgeren om sagen den 31. januar 2009, afholdte møde 18. februar 2009, sendte forslag 25. maj 2009 og afgørelse 4. august 2009. Reaktionsfristen og ansættelsesfristen var dermed overholdt, jf. SKM2013.259.BR.

Forhøjelsen var varslet den 14. december 2011, og afgørelsen blev truffet 7. marts 2012, hvorfor ansættelsesfristen var overholdt, jf. SKM2013.337.LSR. I SKM2013.675.LSR var forholdet, at SKAT havde udsendt forslag 1 den 2. februar 2012, og 2. maj 2012 udsendt forslag 2. Afgørelsen blev truffet 1. juni 2012. Forslag 2 var en beløbsmæssig korrektion af forslag 1. Det fremgik ikke af forslag 2, at det erstattede forslag 1. Landsskatteretten fandt, at ansæt­telsesfristen skulle regnes fra forslag 1, og afgørelsen var derfor truffet for sent.

***Forlængelse efter anmodning fra borgeren***

SFL § 32, stk. 2, 3. pkt. - Har det betydning for den afgiftspligtiges/godtgø- relsesberettigedes mulighed for at varetage sine interesser, at kendelsesfristen

efter 2. pkt. forlænges, skal en anmodning, om en rimelig fristforlængelse, imødekommes.

Se SKM2019.159.ØLR. Østre Landsret fandt, at der efter indholdet af korre­spondancen både før og efter afholdelsen af mødet den 30. august 2012 og det aftalte på mødet, måtte anses implicit at have været en anmodning om forlængelse af ansættelsesfristen, der både før og efter mødet og frem til af­gørelsestidspunktet blev imødekommet af hensyn til anpartshaverens mulighed for at varetage sine interesser. Landsretten tiltrådte herefter, atde tidsmæssige betingelser for ekstraordinær skatteansættelse var opfyldt, jf. SFL § 27, stk. 2.

Se SKM2013.281.BR, hvor SKAT udsendte forslag den 24. oktober 2008. Ansættelsesfristen udløb den 25. januar 2009. Den 21. november 2008 ind­sendte revisor indsigelser mod forslaget og bad om et møde med SKAT. Den 13. januar 2009 aftalte SKAT og revisor et møde den 26. januar 2009. SKAT udsendte afgørelse den 9. februar 2009. SKAT fik ikke medhold i, at der i revisors anmodning om møde og aftalen om mødet implicit lå en anmodning om fristforlængelse, og afgørelsen af 9. februar 2009 var derfor foretaget for sent.

[**(149)**](#bookmark155) SFL § 32, stk. 2, sidste pkt. medfører, at skatteforvaltningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige omstændigheder taler derfor. Dispensation fra reaktionsfri­sten afhænger af en konkret vurdering af omstændighederne, herunder sagens karakter, den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigedes forhold og længden af fristoverskridelsen. Der er ikke megen praksis om denne dispensationsmulig­hed, men et potentielt anvendelsesområde er tilfælde, hvor genoptagelse er begrundet i ansvarspådragende myndighedsfejl, borgerens helt særlige per­sonlige omstændigheder eller generelt tilfælde, hvor en mindre overskridelse af 6 måneders fristen vil medføre et uforholdsmæssigt retstab.

[**(150)**](#bookmark156) Bestemmelsen medfører, at et forhold i en opgørelsen af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift kan ændres af de grunde, der er nævnt som ekstra­ordinære, dvs. efter stk. 1, af Told- og skatteforvaltningen/Skattestyrelsen (dvs. 1 instansen), selv om Skatterådet, Skatteankeforvaltningen eller Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet, hvis den afgifts­pligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede ikke udtaler sig imod æn­dringen. Bestemmelsen udgør en undtagelse til den almindelige kompetence­afgrænsning mellem myndighederne, jf. § 14, stk. 1, nr. 2. Formålet med bestemmelsen er at undgå, at Skatterådet, Skatteankestyrelsen og Landsskat­teretten belastes i tilfælde, hvor genoptagelse er begrundet i objektive forhold som efter § 32, stk. 1, kan begrunde fravigelse af den ordinære frist. Bestem­melsen svarer til søsterbestemmelsen i § 27, stk. 3. Bestemmelsen kan kun anvendes, hvis der foreligger nye oplysninger i forhold til de oplysninger, der har ligget til grund for klageorganets afgørelse og disse nye oplysninger opfylder kriterierne efter § 32, stk. 1.

[**(151)**](#bookmark159) Ved L 2010 545 blev i SFL indsat § 32 a om frister for registrering af køretøjer, med ikrafttræden pr. 1. juli 2010. Vedrørende forarbejderne til lovbestemmelsen henvises til LF 2009 149 folketinget 2009-10, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser § 1, til nr. 10. Ved L 2010 545 er såle­des harmoniseret og indført frister svarende til de øvrige fristregler og retsin­stitutter under skatteforvaltningsloven. Genoptagelse af sager om registrering af køretøjer har ikke hidtil været lovreguleret. Lovændringen indfører et ka­pitel og en bestemmelse om genoptagelse af sager om registrering af køretøjer i skatteforvaltningsloven.

Den ordinære frist er ved L 2024 1489 forlænget fra 6 måneder til 3 år. Her­efter kan Skatteforvaltningen genoptage og ændre en køretøjsregistrering indtil 3 år regnet fra registreringen af køretøjet, uden at der foreligger om­stændigheder som giver adgang til undtagelserne i stk. 1, nr. 1-5.

Told- og skatteforvaltningen er her på dette område Motorstyrelsen.

***Ordinær frist:***

Skatteforvaltningen kan ikke ændre en afgørelse om registrering af et køretøj senere end 3 år efter, at afgørelsen er truffet, jf. SFL § 32 a, stk. 1, 1. pkt. Det fremgår af forarbejderne til SFL § 32 a, jf. L 2010 545, at en afgørelse om registrering af et køretøj ikke kan ændres senere end 6 måneder (nu: 3 år) efter, at afgørelse er truffet, medmindre der er tale om et af de tilfælde,

som er oplistet i SFL § 32 a, stk. 1, nr. 1-5. Der gælder således en ordinær frist på 6 måneder (nu: 3 år) regnet fra myndighedens afgørelse om registre­ring af et køretøj, inden for hvilken afgørelsen kan genoptages både på myndighedens og på borgerens initiativ, uden at særlige betingelser skal være opfyldt. Denne frist giver borgeren retskrav på en ny behandling af sa­gen, hvis borgeren f.eks. er blevet afvist ved sin første henvendelse, fordi relevante dokumenter har manglet. Efter udløbet af fristen står registreringen af et køretøj som udgangspunkt ved magt, også selv om den måtte være fejlagtig.

***Ekstraordinær frist:***

Dog kan registreringen - uanset den ordinære frist - rettes efter fristens udløb i følgende tilfælde:

Bestemmelsen i nr. 1 svarer til, hvad der gælder for både indkomstskatte- og afgiftssager efter henholdsvis § 27, stk. 1, nr. 7, og § 32, stk. 1, nr. 1, i SFL. Da der hverken er et indkomstår eller en afgiftspligtig periode i disse sager, foreslås det, at grænsen for, hvor langt tilbage i tid sager kan genoptages efter denne bestemmelse, lægges ved tidspunktet for den afgørelse, som er blevet efterprøvet og underkendt. Efter skatteforvaltningslovens § 32 a, stk. 1, nr. 1, er det en grund til genoptagelse afen afgørelse om registrering af et køretøj senere end 6 måneder, efter at afgørelsen er truffet, hvis hidtidig praksis er underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. Som følge af at skatteankeforvaltningen ved L 2013 649 fra og med 2014-01-01 i lighed med Landsskatteretten træffer endelige administrative afgørelser i klagesager, kan også underken­delse af praksis ved en afgørelse fra skatteankeforvaltningen begrunde ekstra­ordinær genoptagelse. Principielle sager skal efter bestemmelserne i skatte­forvaltningslovens § 35 b, stk. 3, 2. pkt., afgøres af Landsskatteretten. Det vil dermed være usædvanligt, at der vil ske praksisændringer i afgørelser, der træffes af skatteankeforvaltningen. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at det kan komme til at ske.

I SKM2016.315.LSR fandt Landsskatteretten, at SFL § 32 a, stk. 1, ud fra sin ordlyd og forarbejderne alene vedrører genoptagelse af registreringen af køretøjer, herunder biler, mens genoptagelse af afgiftsfastsættelsen/pålæg må foretages efter SFL §§ 31 og 32. Der var derfor ikke grundlag for at an­vende SFL § 32 a, stk. 1, som genoptagelseshjemmel. Sagens realitet måtte derfor prøves med henblik på vurdering af grundlaget for anvendelsen af SFL § 32, stk. 1, nr. 3, som genoptagelseshjemmel.

For det andet hvis den, der har anmodet om registrering, eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgørelsen er truffet på et forkert eller ufuldstændigt grundlag. Bestemmelsen svarer til, hvad der gælder for både indkomstskatte- og afgiftssager efter henholdsvis § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3, i SFL.

For det tredje hvis Trafikstyrelsen ændrer eller tilbagekalder en godkendelse af et køretøj. Godkendelse foretages som hovedregel afen syns- eller omsyns­virksomhed, der foretager syn eller omsyn med tilladelse fra Færdselsstyrel­sen, og en sådan godkendelse eren forudsætning for, at køretøjet må benyttes til kørsel på færdselslovens område. Trafikstyrelsen fører tilsyn med syns- og omsynsvirksomhederne. Styrelsen kan herunder ændre eller tilbagekalde en godkendelse, hvis det konstateres, at den er givet i strid med de krav der stilles til køretøjer og syning af disse efter de regler, som styrelsen har udstedt med hjemmel i færdselsloven eller lov om godkendelse og syn af køretøjer. Styrelsens afgørelser kan efter omstændighederne også have afledte konse­kvenser for registreringen af et eller flere køretøjer. Afgør Trafikstyrelsen således, at et køretøj f.eks. ikke må benyttes til kørsel på vejnettet, skal regi­streringen tilbagekaldes.

For det fjerde hvis der konstateres åbenbare fejlregistreringer. Eftersom for­valtningen af køretøjsregistreringen er karakteriseret ved et meget stort antal simple ekspeditionssager, er der både erfaring og forventning for, at der vil forekomme fejlregistreringer som følge af fejltastning, forkert feltafkrydsning og lign. Det foreslås, at SKAT skal have mulighed for at korrigere åbenbare fejlregistreringer, selv om de først måtte blive konstateret efter udløbet af den generelle 6-måneders-frist. Som eksempler på åbenbare fejlregistreringer kan nævnes, at en bil er registreret som motorcykel eller omvendt, at en bil

er registreret som udlejningsbil, skønt den aldrig har været det, eller at der registreret fejlagtige oplysninger om en varebils indretning. I langt hovedpar­ten af tilfældene vil en korrektion af fejlen ikke have økonomiske konsekven­ser for ejeren af køretøjet. I de tilfælde, hvor der måtte være afledede afgifts­mæssige konsekvenser af fejlretningen, foreslås det, at efteropkrævning af for lidt betalt afgift kun skal have virkning for fremtiden. Tilbagebetaling af for meget opkrævet afgift sker efter SKAT's praksis med tilbagevirkende kraft. Denne praksis vil blive videreført. I SKM2016.630.LSR fandt Lands­skatteretten, at registrering af et køretøj med en benzinmotor som drivkraft i stedet for en dieselmotor kan anses som en åbenbar fejl. SKAT var derfor berettiget til ekstraordinært at ændre afgørelsen om registrering efter udløbet af fristen på de 6 måneder efter SFL § 32 a, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med SFL § 32 a, stk. 1, nr. 4. Yderligere afgift som konsekvens af en ændring pålægges fra tidspunktet for registreringsændringen efter SFL § 32 a, stk. 1, nr. 4, sidste punktum.

For det femte hvis den registrerede ejer af et køretøj får tilladelse af SKAT til at få registreringssagen genoptaget, fordi der foreligger særlige omstæn­digheder. En tilsvarende mulighed for at få sin sag genoptaget har en skatte­eller afgiftspligtig efter henholdsvis § 27, stk. 1, nr. 8, og § 32, stk. 1, nr. 4, i skatteforvaltningsloven.

\*\*\*Reaktionsfrist \*\*\*

Ændring af en afgørelse om registrering efter SFL § 32 a, stk. 1, skal varsles af forvaltningen inden 6 måneder efter, at forvaltningen eller den som har anmodet om registreringen, har fået kundskab om det forhold, der begrunder fravigelse af den ordinære frist. Se SFL § 32 a, stk. 2, 1. pkt.

Ændringen skal gennemføres senest 3 måneder efter den dag, hvor ændringen er varslet. Se SFL § 32 a, stk. 2, 2. pkt. Hvis det har betydning for ejerens muligheder for at varetage sine interesser, skal myndigheden, efter anmodning fra ejeren, imødekomme en anmodning om en rimelig fristforlængelse. Se SFL § 32a, stk. 2, 3. pkt.

Myndigheden kan, efter anmodning fra den registrerede ejer af et køretøj, dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler for det, jf. SFL § 32 a, stk. 2, 4. pkt. Bestemmelsen svarer til, hvad der gælder for henholdsvis skatte- og afgiftssager efter § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2, i skatteforvaltnings­loven.

Ændring af en afgørelse om registrering efter SFL § 32 a, stk. 1, skal varsles af Skatteforvaltningen inden 6 måneder efter, at Skatteforvaltningen eller den som har anmodet om registreringen, har fået kundskab om det forhold, der begrunder fravigelse af den ordinære frist. Se SFL § 32 a, stk. 2, 1. pkt. \*\*\*Praksis \*\*\*

SKM 2013 315 B (sagen angik, hvorvidt SKAT var berettiget til skønsmæssigt at forhøje sagsøgerens, en VVS-virksomheds, momstilsvar for årene 2005, 2006 og 2008. Endvidere var det i sagen omtvistet, om SKAT ekstraordinært kunne genoptage momsansættelsen for 2005, jf. skatteforvaltningslovens § 32. Virksomheden blev udtaget til kontrol som led i SKAT’s løbende kontrol­virksomhed. Da sagsøgeren 2009-08-28 udeblev fra et aftalt møde med SKAT, afsendte SKAT samme dag varsling om forhøjelse af momsansættel­sen. Baggrunden for varslingen var, at SKAT havde konstateret, at der var indberettet for lidt salgsmoms i forhold til den selvangivne omsætning. Ved varslingen blev salgsmomsen forhøjet, således at den var i overensstemmelse med den indberettede omsætning. Da sagsøgeren herefter ikke fremlagde regnskabsmateriale inden for den af SKAT angivne frist herfor af 2009-10­01, traf SKAT 2009-10-26 afgørelse om forhøjelse af momstilsvaret i over­ensstemmelse med varslingen. Sagsøgeren fik ikke medhold i sit anbringende om, at skønnet vedrørende momsperioden 2006 og 2008 var fejlagtigt, da der ikke var taget højde for tab på debitorer. Retten henviste til, at der ikke forelå noget momsregnskab, og at risikoen ved, at der ikke havde kunnet skaffes yderligere regnskabsmæssige oplysninger, måtte bæres af sagsøgeren. For så vidt angår momsperioden 2005 fandt retten, at varslingen af momsfast­sættelsen var foretaget for sent i forhold til 6-månedersfristen i skatteforvalt­ningslovens § 32, stk. 2, hvorfor momsfastsættelsen var uberettiget. Retten bemærkede bl.a., at SKAT modtog virksomhedens selvangivelse for 2005 pr. 2006-07-06, og at det var omsætningstallene indeholdt i denne selvangi-

velse sammenholdt med momsangivelserne for 2005, som SKAT havde modtaget forud herfor, der førte til varslingen af forhøjelsen af momstilsvaret for 2005. Retten bemærkede videre, at SKAT ikke inden varslingen havde indhentet eller forsøgt at indhente supplerende oplysninger fra sagsøgeren, ligesom SKAT ikke inden varslingen var kommet i besiddelse af andre op­lysninger end dem, der fremgik af sagsøgerens indberetninger foretaget senest 2006-07-06. Retten tilsidesatte således Skatteministeriets anbringende om, at fristens begyndelsestidspunkt først var tidspunktet for mødet pr. 2009-08­28, hvor SKAT forgæves forsøgte at foretage et kontrolbesøg hos sagsøgeren). SKM 2016 315 LSR Ikke grundlag i den konkrete sag for at anvende SFL § 32 a, stk.1 som genoptagelseshjemmel.

SKM 2016 530 LSR Registrering af køretøjet med en benzinmotor som drivkraft anses som en åbenbart fejl og SKAT er derfor berettiget til ekstra ordinært at ændre afgørelsen om registrering efter SFL § 32a, stk. 1, nr. 4.

[**(152)**](#bookmark157) Ved L 2013 649 er der indsat et stk. 3 i skatteforvaltningslovens § 32 a. Bestemmelsen svarer til reglerne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 3, og § 32, stk. 3. Bestemmelsen udgør en undtagelse til den almindelige kompe­tenceafgrænsning mellem myndighederne efter SFL § 14, stk. 1, nr. 2.

Det følger herved, at Motorstyrelsen kan ændre en afgørelse om registrering af et køretøj, selv om Skatterådet, skatteankeforvaltningen eller Landsskatte­retten tidligere har truffet afgørelse vedrørende samme forhold, hvis der fo­religger en genoptagelsesgrund, som efter skatteforvaltningslovens § 32 a, stk. 1, kan begrunde ændring, og den, der har anmodet om registreringen, ikke udtaler sig mod ændringen. Genoptagelsesgrundene efter § 32 a er, at hidtidig praksis underkendes ved en dom, en afgørelse fra Landsskatteretten eller skatteankeforvaltningen eller en praksisændring offentliggjort af Skat­teministeriet.

SFL § 32, stk. 3 angår et forhold i opgørelsen afet afgiftstilsvar eller godtgø­relsen af afgift kan, hvis den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede ikke udtaler sig imod ændringen, ændres af de grunde, der er nævnt i stk. 1, af Skatteforvaltningen, selv om Skatterådet, Skatteankestyrelsen eller Lands­skatteretten tidligere har truffet afgørelse om forholdet.

Bestemmelsen kan kun anvendes, såfremt der er nye oplysninger i forhold til de oplysninger, der lå til grund for klageorganets afgørelse, og disse nye oplysninger opfylder kriterierne efter SFL § 32, stk. 1.

[**(153)** *K*](#bookmark158)*ompetenceafgrænsninger - genoptagelsessager versus revisionssager*. Med L 2017 688 om ændring af skatteforvaltningsloven, lov om kommunal ejendomsskat, ejendomsværdiskatteloven og forskellige andre love blev klagemyndighedernes adgang til at ændre vurderingsansættelser begrænset (20 pct.s bagatelreglen). Samtidig blev grænsen for ekstraordinær genopta­gelse af en ansættelse af en vurdering harmoniseret med grænsen for klage­myndighedernes muligheder for at ændre en påklaget vurdering. Anvendelsen af genoptagelses- og revisionsreglerne skal følge det lovfastsatte hierarki.

Med L 2021 2614 er sket en yderligere indsnævring af prøvelsesområdet også for de ordinære genoptagelser på borgerens (partens) initiativ, idet ordi­nære genoptagelser fra og med 1 januar 2022 alene skal kunne indrømmes borgeren, hvis "20%´s bagatelreglen" som netop er lovfæstet i i § 33, stk 1. sidste pkt.

\*Samspil med § 33 a \*

I de situationer, hvor en ændring af en vurdering ikke vil kunne foretages efter reglerne om ordinær eller ekstraordinær genoptagelse, vil Skatteforvalt­ningen kunne beslutte at tage vurderingen eller en del af denne op til revision efter revisionsbestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 33 a, og der er tillige 20%s begrænsning i § 33 a situationer, jf. § 33 a, stk. 1 og stk. 2. Et eksempel, hvor genoptagelsesreglerne ikke kan anvendes, og der derfor skal anvendes revisionsbestemmelsen i § 33 a, eri forhold til beløbsmæssige vurderingsskøn, der rent faktisk er foretaget på et korrekt grundlag, dvs. grundlaget er kendt og kan ikke begrunde genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1-3. Revisionsadgangen i lovens § 33 a giver Skatteforvaltningen mulighed for af egen drift at foretage ændring af en allerede foretaget ejendomsvurde­ring, og det skal ske inden for den lovfastsatte frist. Der kan ske revision på baggrund af faktiske eller retlige forhold. Revisionsadgangen er en kompe­tence, som er tillagt Told- og Skatteforvaltningen (Vurderingsstyrelsen).

Ejendomsejeren har heller ikke retskrav på at få behandlet og ændret en vurdering, medmindre det kan ske ved de særligt "indsnævrede" genoptagel­seregler i skatteforvaltningslovens § 33, og dette hænger igen sammen med klagereglerne for selve vurderingsmeddelelsen. Det fremgår af lovmotiverne fra 2017-ændringen, at Vurderingsstyrelsen under henvisning til strukturen i SFL kapitel 12 først skal vurdere, om en påtænkt ændring kan gennemføres under henvisning til reglerne om ordinær genoptagelse, i anden række skal vurdere, om ændring kan gennemføres efter reglerne om ekstraordinær gen­optagelse, og først derefter skal vurdere, om der kan og skal gennemføres ændring ved i første række ordinær revision og dernæst ekstraordinær revision. Dette er relevant, da det skattemæssige virkningstidspunkt for en ændring af en vurdering er afhængig af, hvilke af reglerne i SFL §§ 33 og 33 a, der be­grunder ændringen. Det fremgår videre af bemærkningerne til L 2017 688, at Vurderingsstyrelsen, ud over de ændringsmuligheder, der følger af reglerne i skatteforvaltningsloven, har adgang til at berigtige taste-fejl mv.

*Samspil med § 33, stk. 2*

Efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, 1. pkt., kan Skatteforvaltningen af egen drift foretage ordinær genoptagelse af en vurdering på samme betin­gelser som den klageberettigede. Endvidere kan Skatteforvaltningen inden for fristen som nævnt i § 33, stk. 1, foretage en vurdering eller en del af en vurdering, hvis en sådan helt mangler eller ved en fejl ikke er foretaget, jf. § 33, stk. 2, 2. pkt. Denne regel kan således ikke bruges til at "forvaltningen og parten" aftaler en genoptagelse, som fremstår at være på myndighedens initiativ. Der hevises dog i stk. 2 til at alle betingelser i stk. 1 er opfyldt.

\*\*Genoptagelse (§ 33) \*\*

Overskriften til bestemmelsen i § 33 er derfor ved L 2017 688 (lovforslag 212) ændret til ordinær og ekstraordinær genoptagelse og ud glider ordet ”ejendomsvurdering”, hvilket er sket for at præcisere, at skatteforvaltnings­lovens § 33 regulerer adgangen til at foretage og genoptage vurderinger, der mangler eller som er foretaget. Det er med de ændringer af SFL §§ 33 og 33 a, der er gennemført med lov nr. 688 af 8. juni 2017, ligeledes præciseret, at adgangen til at ændre en vurdering efter bestemmelserne tillige omfatter ad­gangen til at ændre en del af en vurdering.

Genoptagelse af en vurdering har overordnet til formål at stille ejendomsejer, som om vurderingen allerede da den blev foretaget, var foretaget på grundlag af de oplysninger, der foreligger, når der træffes afgørelse om genoptagelse. En genoptagelsessag kan efter SFL § 33 foranlediges af en anmodning om genoptagelse fra fysiske og juridiske personer (parterne), der er klageberetti­gede efter SFL § 35 a, stk. 2.

Ejendomsejer har ikke et retskrav på ændring af en vurdering eller en del af en vurdering, medmindre ændringen kan foretages efter reglerne i SFL § 33 om genoptagelse. Det er alene Vurderingsstyrelsen, der kan foranledige revi­sion efter SFL § 33 a. Vurderingsstyrelsen skal derfor træffe afgørelse om revision efter SFL § 33 a, når en vurdering revideres, men Vurderingsstyrelsen skal ikke træffe afgørelse om nægtelse af revision, uanset at der er modtaget en anmodning om ændring af vurderingen. Samlet overblik over Vurderings­styrelsens kompetence ad ændringer:

• Ændringer efter SFL § 20 b, stk. 3 (hvor deklarationsproces)

• Genoptagelser efter SFL § 33, stk. 1 (ordinært), stk. 2 (forvaltningens genoptagelse), stk. 3 (ekstraordinært) og stk. 4 ved prasisunderkendelser.

• Revision efter SFL § 33 a.

• Afledte ændringer af nyere vurderinger efter SFL § 34.

• Herudover har Vurderingsstyrelsen i tilfælde, hvor en afgørelse, der er truffet af styrelsen, påklages, en mulighed for uanset de almindelige frister og forudsætninger for genoptagelse efter skatteforvaltningsloven at gen­optage og ændre afgørelsen, hvis klageren er enig heri. Det følger af SFL § 35 a, stk. 5.

*Oversigt over ikrafttræden i forhold til nyt vurderingssystem/ny ejendomsvur­deringslov.*

1. Vurderingsstyrelsens adgang til at genoptage en ejendomsvurdering eller en del af en ejendomsvurdering reguleret af genoptagelsesreglerne i SFL § 33, der er blevet præciseret og justeret med § 1, nr. 24-29, i lov nr. 688

af 8. juni 2017, der er trådt i kraft med virkning for sager, der startes efter den 1. januar 2018.

2. Endvidere er der med § 1, nr. 30-32, i lov nr. 688 af 8. juni 2017, der til­lige er trådt i kraft den 1. januar 2018, gennemført ændringer af revisions­reglen i SFL § 33 a, der giver Vurderingsstyrelsen forbedrede muligheder for ved egen drift at revidere ejendomsvurderinger, uanset at de pågæl­dende vurderinger ikke er påklaget rettidigt, og uanset at forudsætningerne for genoptagelse i SFL § 33 ikke er opfyldt.

3. Der er med § 1, nr. 33, i lov nr. 688 af 8. juni 2017, der tillige er trådt i kraft den 1. januar 2018, desuden foretaget en række ændringer i adgangen til at foretage afledte ændringer af nye vurderinger efter SFL § 34.

Om de hidtidige og tidligere gældende regler se JV 2020 afsnit A.A.8.4.2. Ved L 2012 925 (lovforslag L 198) blev reglen i § 33 i det hele omskrevet og ændret væsentligt med virkning fra 2013-01-01. Efter L 2012 925 gælder efter bestemmelsens stk. 1, at en klageberettiget, som kan godtgøre, at en vurdering er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens grundareal, bygningsareal, planfor­hold eller lignende faktiske forhold, kan anmode told- og skatteforvaltningen om genoptagelse senest den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det kalen­derår, hvor den fejlagtige vurdering første gang er foretaget. Derimod kan de rene beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag ikke længere genoptages. Dermed er det ændret, at man gennem genoptagelses­reglerne ikke længere har en ekstra »indirekte klagemulighed« for skønnet i de afsluttede og upåklagede vurderinger. Bestemmelsen i stk. 1 vil derfor fra og med 2013-01-01 handle om ejerens eller den klageberettigedes gene­relle mulighed for at få vurderinger genoptaget på de lovforudsatte genopta­gelsesgrunde (fakta/fejl). Ved udtrykket »ejeren« forstås ikke alene ejeren selv, men den kreds af klageberettigede, der efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 2, kan indgive en klage, dvs. ejeren af ejendommen og andre, der har en væsentlig direkte retlig og konkret interesse i vurderingens resultat. Genoptagelse kan nu kun finde sted, når ejeren kan godtgøre, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag, dvs. at der fysisk/materielt/registrerings- mæssigt er objektive faktafejl.

***Den "klageberettigedes" begæring om genoptagelse (ordinært)***

Hvis en fysisk eller juridisk person mener, at der er oplysninger, der begrunder genoptagelse af en foretaget vurdering, kan den klageberettigede inden den

1. maj i det 4. kalenderår efter vurderingsåret udløb anmode Vurderingssty­relsen om at genoptage vurderingen, forudsat at den første gang vurderingen blev foretaget på dette forkerte grundlag, ligger inden for samme frist. Det følger af SFL § 33, stk. 1. En fysisk eller juridisk person, der kan begære genoptagelse skal være klageberettiget efter SFL § 35 a, stk. 2. Den klagebe­rettigede kan anmode Vurderingsstyrelsen om at genoptage en vurdering, hvis den pågældende kan godtgøre, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering.

Efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1, kan en klageberettiget således anmode Skatteforvaltningen om ordinær genoptagelse af en vurdering, hvis den klageberettigede kan godtgøre, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens grundareal, bygningsareal, planforhold eller lignende objektivt konstaterbare faktiske forhold. Dette skal ske senest den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det kalenderår, hvor den fejlagtige vurdering første gang er foretaget. Den klageberettigede skal samtidig over for Skatteforvaltningen dokumentere, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering. Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, at den klageberettigede kan begære en ekstraordinær genoptagelse af en vurdering længere tilbage i tid, hvis vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag, eller hvis denne ved en fejl ikke er foretaget. Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages.

Ved L 2021 2614 er det pr. 1. januar 2022 harmoniseret, at 20%´s bagatel­grænsen gælder for både ordinære genoptagelser som ekstraordinære genop­tagelser på den klageberettiges initiativ.

Ved L 2017 688 er nu indsat i lovteksten efter ”eller lignende” ordvalget ”objektivt konstaterbare”, og hermed er ønsket at understrege, at konstaterede fejl ad faktiske forhold eller mangler i registeroplysninger skal kunne begrun­de genoptagelse, hvis oplysninger er indgået i vurderingen. Dette understreger forudsætningen om, at de fejlagtige eller manglende registreringer, der kan begrunde genoptagelse af foretagne ejendomsvurderinger, er fejl eller mangler i oplysninger, der kan konstateres ved opslag i et register eller lig­nende objektivt konstaterbare forhold. Kun konstaterede fejl eller mangler i registeroplysninger skal føre til genoptagelse efter bestemmelsen, hvis regi­steroplysningerne er indgået i vurderingen, uanset om de registrerede oplys­ninger i øvrigt er registreret som bindende eller ej. I lovmotiverne opregnes eksempler på, hvad der kan være tale om. Dette er angivet som fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens grundareal, bygningsareal, planfor­hold eller lignende faktiske forhold. Andre eksempler kunne være, at ejen­dommen fejlagtigt er registreret som beliggende i byzone i stedet for i landzone, eller at ejendommen er henført til et forkert planområde. Denne oplistning i lovmotiverne er i sagens natur ikke udtømmende og tjener alene som eksemplificering.

Der er ikke i lovteksten angivet, hvilken dokumentation der skal foreligge, da dette ikke lader sig gøre at opregne udtømmende. Det afgørende er, at ejendommens ejer skal kunne dokumentere, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag. Her er ved L 2017 688 tilføjet ordvalget ”som følge af fejlagtig eller manglende registrering”. Med denne lovmæssige præcisering er reelt understreget noget essentielt om bevisbyrde for at præcisere den do­kumentationspligt, der i sådanne situationer påhviler den, der ønsker vurde­ringen genoptaget, jf. L 2017 688. Det er op til den klageberettigede, der ønsker vurderingen ændret at dokumentere, at forudsætningerne for genopta­gelse er opfyldt. Det fremgår nu direkte af ordlyden af SFL § 33, stk. 1.

Hensigten med at genoptage er efter en hovedregel at stille ejeren som om vurderingen havde været foretaget ud fra de nu kendte oplysninger. Det er derfor ikke alle forhold, der kan berettige til en genoptagelse af vurderingen. Adgangen til genoptagelse er uændret begrænset til situationer, hvor den oprindelige afgørelse er truffet på grundlag af fejlagtige eller mangelfulde registreringer. Derfor er den primære adgang til oprindeligt at få ændret en forkert ejendomsvurdering, at man benyter sig af den ordinære klageadgang. En vurdering kan kun ændres ved almindelig genoptagelse, hvis den er fore­taget på et fejlagtigt eller mangelfuldt grundlag. Der skal være tale om, at den pågældende vurdering er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering af følgende forhold vedrørende ejen­dommen;

grundareal

bygningsareal

planforhold eller

lignende faktiske forhold, se SFL § 33, stk. 1.

Efter L 2017 688 betyder det, at det ved opslag i et register, en lokalplan, tingbogens salgsoplysninger eller andet objektivt grundlag skal kunne kon­stateres, at der er fejl eller mangler i de registrerede oplysninger, der er lagt til grund for en given vurdering. Det fremgår af lovmotiverne, at dette krav er foranlediget af, at vurderingssystemet uændret er opbygget med det ud­gangspunkt, at ejendomsvurderinger foretages på grundlag af oplysninger, der indhentes fra forskellige registre.

Uanset de nævnte betingelser i SFL § 33, stk. 1, fremgår det af bemærknin­gerne til L 2013 1635 om ændring af lov om vurdering af landets faste ejen­domme og tinglysningsafgiftsloven, at det fortsat vil være muligt for Vurde­ringsstyrelsen efter almindelige forvaltningsretlige principper at korrigere simple tastefejl og lignende åbenbare sagsbehandlingsfejl, uanset at grundlaget for vurderingen i øvrigt er korrekt. Udgangspunkt er, at en afgørelse kan genoptages og ændres i det omfang, der er tale om skrivefejl i afgørelsen i henseende til ord, blotte regnefejl, samt sådanne fejl og forglemmelser, som alene vedrører afgørelsens form. Dvs. at denne grundlæggende berigtigelses­adgang ikke kan medføre nogen form for ændret stillingtagen til de materielle spørgsmål, som afgørelsen vedrører.

Der er offentliggjort styresignal SKM 2016 228 STY vedrørende SFL § 33, stk. 1 og 2 - og myndigheden har foretaget et juridisk eftersyn af SFL § 33. Det er herefter myndighedens vurdering, at muligheden for genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1 og2, også omfatter vurderinger foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering, men dog kun hvis denne fejl er opstået i myndighedens egne registreringer/in- terne systemer.

Det er ikke muligt at genoptage beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag eller principgrundlag, jf. SFL § 33, stk. 1, sidste pkt., idet borgeren herved er henvist til at sikre sin helt oprindelige klage indgivet efter klagevejledningen på afgørelsen om vurderingen for at få prøvet dette "vur­deringsskøn". Dette »indsnævrede genoptagelsesområde«, som reelt er indført efter 2013-01-01, er derfor alt andet end det blotte ønske om ændring af de rene »udmålingsskøn« eller, om man vil, selve vurderingsskønnet. Det bety­der, at de beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt faktagrundlag ikke vil kunne genoptages eller ændres efter genoptagelsesreglerne. Heri ligger, at det skal være selve grundlaget for vurderingen, der ikke er faktuelt eller registreringsmæssigt korrekt, hvis der skal genoptagelse til. Det forhold, at ejendommens ejer ikke er enig med myndigheden om den beløbsmæssige vurdering af en bestemt ejendom, skal ikke kunne gøres til genstand for genoptagelse. Uenighed mellem ejendommens ejer og vurderingsmyndigheden om den beløbsmæssige vurdering skal afgøres efter de gældende regler om påklage og inden for den ordinære klagefrist for den pågældende vurderings­meddelelse, som efter L 2017 688 er 3 måneder fra vurderingsmeddelelsens modtagelse, jf. SFL § 35 a, stk. 3.

Ved ordinær genoptagelse af vurderingsfrie år er det endvidere en betingelse for genoptagelse, at det, der ønskes ændret, også kunne have været ændret i det forudgående vurderingsår, og at dette vurderingsår ligger inden for fristen for ordinær genoptagelse. Der henvises til SKM2013.755.HR. Betingelsen følger efter Vurderingsstyrelsens praksis af, at vurderingsfrie år ikke kan stå alene, men i modsætning til ordinære vurderinger har samme grundlag som det vurderingsår, der går forud.

SKM 2013 53 V (dommen vedrører genoptagelse af den særlige regulering pr. 2003-01-01 og årsreguleringen pr. 2003-10-01 i et tilfælde, hvor regule­ringsåret ligger inden for genoptagelsesfristen, men hvor de forbedringsarbej­der, genoptagelsesanmodningen støttes på, først blev fuldført i 2002, således at den almindelige vurdering for 2002 var korrekt. Landsretten henviste til, at der i 2003 ikke blev gennemført en almindelig vurdering, men alene en regulering af ansættelserne pr. 2003-01-01 og 2003-10-01, og at der ikke i den forbindelse skulle tages hensyn til de forbedringer, der var blevet fuldført i 2002. Landsretten lagde derfor til grund, at ansættelserne for 2003 også var korrekte. Sagsøgeren havde derfor ikke krav på genoptagelse, da der ikke forelå en forkert ejendomsvurdering. Sagsøgerens synspunkt om, at det efter Højesteretsdom SKM 2011 1 HR er blevet muligt at foretage fradraget direkte i reguleringsåret, uanset om den forudgående almindelige vurdering er korrekt, blev således ikke taget til følge).

SKM2016.228.SKAT: SKAT har foretaget et juridisk eftersyn af skattefor­valtningslovens § 33. Det er herefter SKATs vurdering, at muligheden for genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1 og 2, også omfatter vurderinger foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering, hvis denne fejl er opstået i SKATs egne registrerin- ger/interne systemer.

SKM2016.377.LSR: En anmodning om ansættelse af fradrag for forbedringer var modtaget hos SKAT 2014-02-23, og det ansås følgelig at være med rette, at SKAT havde nægtet at genoptage ejendomsvurderingen og ansætte fradrag for forbedringer.

SKM2016.446.LSR: Landsskatteretten fandt, at genoptagelse af en ejendoms­vurdering med rette var afslået, idet forhold vedrørende ejendommens anven­delsesmuligheder, vedligeholdelsesmæssige stand samt forurening ikke blev anset for fejlagtige registreringer omfattet af skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1.

SKM2016.240.BR: Sagen angik, om en andelsboligforening var berettiget til fradrag for forbedringer efter vurderingslovens dagældende § 17 for udgif-

ter til tilslutning til fjernvarme. Landsskatteretten havde nægtet fradrag, henset til den usikkerhed, der både var om størrelsen af det konkret betalte tilslutningsbidrag, og den andel af det betalte bidrag, der vedrørte udgifter, der kan fradrages efter vurderingslovens dagældende § 17. Andelsboligfor­eningen havde under domstolsprøvelsen fremlagt et byggeregnskab, hvoraf de samlede udgifter til tilslutningsafgifter fremgik, og en råbalance, hvor de samlede udgifter til tilslutningsafgifter, hvis størrelse stemte overens med det tilsvarende beløb i byggeregnskabet, var udspecificeret i forhold til de enkelte afgiftstyper, herunder fjernvarme. Retten fandt det på denne baggrund godtgjort, at andelsboligforeningen havde betalt tilslutningsafgift for fjern­varme. Retten fandt endvidere efter en samlet vurdering af sagens oplysninger, at andelsboligforeningen havde tilvejebragt et tilstrækkeligt sikkert grundlag, ud fra hvilket vurderingsmyndigheden kan foretage et skøn, herunder over dels hvor stort et beløb, der faktisk er betalt, dels hvor stor del heraf, der er fradragsberettiget. Retten bemærkede herudover, at retten i modsætninger til de omstændigheder, der gjorde sig gældende i SKM2015.404.VLR, i denne sag lagde til grund, at der var betalt en afgift for tilslutning til fjernvar­me, ligesom retten fandt, at der i denne sag var fremlagt et mere sikkert grundlag for, at vurderingsmyndigheden kan foretage et skøn. Retten tog på denne baggrund andelsboligforeningens påstand til følge, og sagen blev hjemvist til vurderingsmyndigheden.

[**(154)**](#bookmark160)Før 1. januar 2022 gjaldt, at en sådan 20 pct. regel ikke hindrede for Told- og Skatteforvaltningens (Vurderingsstyrelsens) ordinære genoptagelse på partens initiativ, hvilket indebar, at klagemyndighederne i praksis sender alle klager over ejendoms- eller grundværdien til udtalelse hos Skatteforvaltningen inden, der træffes afgørelse, da man kunne komme længere med myndighe­dens )(1. instansens) resolvering af en genoptagelse. Dog er der nu pr. 1. ja­nuar 2022 skat nævnte udvidelse af gældeområdet for 20 pct. begrænsningen. Betingelsen om, at ekstraordinær genoptagelse skal resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien med mere end 20 pct., blev indført i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, ved lov nr. 688 af 8. juni 2017. Det fulgte af bestemmelsens forarbejder, jf. Folketingstidende 2016-17, A, L 212 som fremsat, til § 1, nr. 28, at reglen til begrænsning af adgangen til ekstra­ordinær genoptagelse er begrundet i et behov for at forhindre, at vurderinger, der ligger inden for en objektiveret skønsmargin, ændres i forbindelse med efterbehandlingen af den givne ansættelse. Det følger endvidere, at det er de samme hensyn, der ligger til grund for ændringen af skatteforvaltningslovens § 49, jf. Folketingstidende 2016-17, A, L 212 som fremsat, til § 1, nr. 54, om indførelse af 20 pct. reglen for Skatteankestyrelsen.

Forud herfor var der en grænse på 15 pct., som blev indført i skatteforvalt­ningslovens § 33, stk. 3, ved lov nr. 925 af 12. september 2012. Ifølge be­mærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 2011-12, A, L 198 som fremsat, til § 2, nr. 1, blev en sådan grænse på 15 pct. anset for nødven­dig, da det ressourcemæssigt ville være ude af proportion eventuelt at skulle foretage bagatelagtige genoptagelser af gamle forhold uden væsentlig økono­misk betydning for ejeren eller for det offentlige.

Pr. 1. januar 2022 er indsat et 4. pkt. i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1, jf. L 2021 2614, hvorefter det er en betingelse for genoptagelse afen foretaget vurdering, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien med mere end 20 pct. Herved er reglerne harmoniseret, så samme skønsmargin på plus/minus 20 pct. er indført også ved ordinære genoptagelsesbegæringer. Som konsekvens heraf skal det være en betingelse for ordinær genoptagelse af en foretaget vurdering, at genoptagelsen vil re­sultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien med mere end 20 pct. Told- og Skatteforvaltningen (dvs. Vurderingsstyrelsen) og klagemyn­dighederne vil være underlagt samme skønsmargin på plus/minus 20 pct., uanset om der er tale om ordinær eller ekstraordinær genoptagelse hos Skat­teforvaltningen, eller klagebehandling hos klagemyndighederne.

20 pct. reglen skal ses i lyset af, at det er et grundvilkår, at der altid vil være usikkerhed forbundet med at fastsætte værdien af en ejendom. Der findes oftest ikke en »rigtig« pris, da mange individuelle faktorer gør sig gældende, f.eks. liebhaveri, ønske om hurtigt salg etc. En vurdering vil således kunne befinde sig inden for et vist spænd uden af denne grund at være objektivt

forkert. Da der ikke findes en »rigtig«pris, er vurderingsnormen i ejendoms­vurderingsloven fastsat til den forventelige kontantværdi i fri handel for en ejendom af den pågældende type under hensyn til alder, størrelse, beliggenhed og øvrige karakteristika. Den overordnede vurderingsnorm er udtryk for den værdi, som vurderingsmyndigheden inden for det nævnte spænd overordnet skal finde frem til ved vurderingen. For nærmere om vurderingsnormen henvises til pkt. 2.2. i de almindelige bemærkninger samt de specielle be­mærkninger til § 15 i ejendomsvurderingsloven, jf. Folketingstidende 2016­17, A, Lovforslag LF 211.

Det skal bemærkes, at domstolene ikke er bundet af nogen "prøvelsesbegræns­ning", dvs. at der for domstolene ikke gælder nogen lovmæssig skabt "20%s begrænsningsregel". Det bliver derfor interessant i fremtiden at se domstolenes prøvelse i disse ejendomsvurderingssager efter EVL, når de til sin tid når til domstolssprøvelse.

[**(155)**](#bookmark161) Bestemmelsen er henvendt til Told- og Skatteforvaltningen,dvs. Vurde­ringsstyrelsen. Told- og skatteforvaltningen kan efter stk. 2 genoptage vurde­ringer på samme betingelser som ovenfor anført til stk. 1. Det følger således af SFL § 33, stk. 2, og det er ved lov nr. 688 af 8. juni 2017 præciseret, at Vurderingsstyrelsen altid har adgang til at foretage en vurdering eller en del af en vurdering, der ved en fejl ikke er blevet foretaget, eller som efterfølgende viser sig at mangle. F.eks. fordi der efterfølgende er opstået behov for at fo­retage en vurdering eller en fordeling.

Det er ved L 2017 688 tydeliggjort at reglernes indbyrdes placering i § 33, stk. 1 og stk. 2 fører til, at ”glemte” eller manglende vurderinger skal ændres eller foretages efter § 33, stk. 2. hvis forudsætningerne for ordinær genopta­gelse er opfyldt inden for fristen. Det vil bero på en konkret vurdering, om en ”ansættelse eller fordeling” kan anses for foretaget, og i L 2017 688 lov­motiverne anføres at det forhold, at en ansættelse eller fordeling maskinelt er ansat til 0 DKK ikke i sig selv skal føre til at ansættelse/fordeling er fore­taget. Dette vil bero på en vurdering af de samlede omstændigheder. Ved L 2017 688 er bestemmelsen således strammet op – og Vurderingsmyndighe- den/told – og skatteforvaltningen kan efter den gældende altid foretage en vurdering, hvis en sådan ved en fejl ikke er foretaget, jf. bestemmelsens stk. 2 (se note ovenfor) Skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, 2. pkt., var ikke i sin ordlyd knyttet direkte op på forudsætningen i bestemmelsens 1. pkt., der henviser til, at vurderingsmyndigheden kan genoptage en vurdering af egen drift, hvis betingelserne for ordinær genoptagelse på anmodning er opfyldt.Det er derfor ved L 2017.688 med en ændring af ordlyden af skatteforvaltnings­lovens § 33, stk. 1 og 2, tydeliggjort, at reglernes indbyrdes placering fører til, at »glemte« eller manglende vurderinger skal ændres eller foretages efter § 33, stk. 2, hvis forudsætningerne for ordinær genoptagelse er opfyldte, dvs. hvis genoptagelse sker inden for fristerne for ordinær genoptagelse.

Ved ændring af ordlyden af § 33, stk. 1 og 2, præciseres, at vurderingsmyn­digheden til enhver tid kan foretage »glemte«vurderinger såvel som »glemte« dele af vurderinger, herunder såvel ansættelser som andre dele af en vurdering, og at adgangen til genoptagelse omfatter foretagelse af alle ansættelser og dele af en vurdering, der ved en fejl ikke er foretaget eller mangler, dvs. at bestemmelsen både giver vurderingsmyndigheden adgang til at foretage fordelinger m.v., der ved en fejl ikke er foretaget i en i øvrigt foretaget vur­dering, og adgang til at foretage vurderinger eller fordelinger, der ikke skulle foretages, da den oprindelige vurdering blev foretaget, men som efterfølgende er blevet nødvendiggjort af f.eks. ny lovgivning, eller som af anden grund efterfølgende viser sig nødvendige.

Det vil bero på en konkret vurdering, om en ansættelse eller fordeling kan anses som »foretaget«. Det forhold, aten ansættelse eller fordeling maskinelt er ansat til 0 kr., skal således ikke føre til, at den pågældende ansættelse eller fordeling anses som »foretaget«. Dette vil bero på en vurdering af de samlede omstændigheder, hvor der blandt andet skal henses til, om der er foretaget konkrete sagsbehandlingsskridt til indhentelse eller berigtigelse af oplysninger vedrørende den pågældende ejendom, eller om »0-ansættelsen« er maskinelt indsat på grund af manglende indtastninger.

Vurderingsstyrelsen kan altså af egen drift (ex officio) beslutte at genoptage en vurdering eller en del af en vurdering efter SFL § 33. En sådan genopta-

gelsessag gennemføres kun, hvis Vurderingsstyrelsen ændrer vurderingen. Genoptagelsessagen vil derfor i så fald blive afsluttet med, at Vurderingssty­relsen træffer en afgørelse om genoptagelse, der kan påklages efter reglerne i afsnit III i skatteforvaltningsloven. Skulle den situation opstå, at Vurderings­styrelsen over for ejendomsejer varsler ændring af en vurdering med henblik på genoptagelse, men efterfølgende ændrer opfattelse og beslutter, at der ikke er grundlag for genoptagelse, vil ejendomsejer ikke modtage en afgørelse om afslag på genoptagelse, men en meddelelse fra Vurderingsstyrelsen om, at de varslede ændringer ikke vil blive gennemført. En sådan meddelelse vil ikke være en forvaltningsretlig afgørelse, der kan påklages. Er ejendomsejer uenig i beslutningen, vil ejendomsejer således som udgangspunkt skulle fremsætte anmodning om genoptagelse af vurderingen. Vurderingsstyrelsen vil dog i forbindelse med en meddelelse om henlæggelse vejlede om mulig­heden for at bede om genoptagelse, og Vurderingsstyrelsen vil af egen drift skulle overveje, om bemærkninger m.v. fra ejendomsejer må anses som en anmodning om genoptagelse med henblik på gennemførelse af en række af de oprindeligt foreslåede eller andre ændringer af den pågældende vurdering. Det fremgår af lovmotiverne til L 2021 2614 at uanset henvisningsreglen fra stk. 2 som gør alle betingelserne i stk. 1 aktuelle for stk. 2, så gælder 20 %s begrænsningsreglen dog ikke forvaltningens sager, der startes efter § 33, stk. 2. Det forekommer ikke umiddelbart som en rigtig juridisk slutning, jf. den blanke lovhenvisning fra stk. 2 til betingelserne stk. 1. Lovmotiverne angiver LF 88, jf. de specielle bemærkninger til § 4, nr. 2.: "Den foreslåede skønsm­argin på plus/minus 20 pct. gælder ikke for vurderinger, som Skatteforvalt­ningen foretager efter Skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, 2. pkt. Det skyl­des, at Skatteforvaltningen altid vil kunne foretage en vurdering eller en del af en vurdering, hvis en sådan mangler eller ved en fejl ikke foretaget, hvis forudsætningerne for ordinær genoptagelse er opfyldte. Dvs. hvis genopta­gelse sker inden for fristerne for ordinær genoptagelse."

[**(156)**](#bookmark162) Genoptagelse af en vurdering har overordnet til formål at stille ejendom­sejer, som om vurderingen allerede, da den blev foretaget, var foretaget på grundlag af de oplysninger, der foreligger, når der træffes afgørelse om genoptagelse. Det er dog ikke alle forhold, der kan berettige til en genopta­gelse af vurderingen. Det er heller ikke alle ændringer af en vurdering, der tillægges skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget.

Ekstraordinær genoptagelse af en vurdering af en fast ejendom kan enten foretages efter anmodning fra en klageberettiget eller på vurderingsmyndig­hedens eget initiativ, se SFL § 33, stk. 3-8. Det, der adskiller ekstraordinær fra ordinær genoptagelse, er som udgangspunkt den tidsmæssige udstrækning. Der kan først blive tale om ekstraordinær genoptagelse, når tidsfristen for ordinær genoptagelse er overskredet. Tidsmæssigt er man kun begrænset af forældelsesreglerne for de underliggende krav.

Efter stk. 3 kan Vurderingsmyndigheden - ekstraordinært genoptage en vur­dering efter udløbet af den almindelige genoptagelsesfrist, hvis det konstate­res, at en vurdering er foretaget på et fejlagtigt grundlag som defineret i stk. 1, dvs. på grundlag af fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens »fakta«, det være sig grundareal, bygningsareal, planforhold eller lignende faktiske forhold, eller hvis vurdering ved en fejl slet ikke er foretaget. Vurde­ringsmyndigheden kan foretage en sådan genoptagelse såvel efter anmodning som af egen drift.

Det er efter bestemmelsen en betingelse for en sådan genoptagelse af en fo­retaget vurdering, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsvær­dien eller grundværdien med et minimumskrav for ”ændringens størrelse”. Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan slet ikke genoptages, idet det skulle have været inddraget i en helt ordinær klagesag, jf. muligheden for at påklage vurderingsmeddelelsen inden for klagefristen. Det er ved L 2017 688 med en ændring af ordlyden tydeliggjort, at den ind­byrdes placering af skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, og skatteforvalt­ningslovens § 33, stk. 3, fører til, at »glemte« eller manglende vurderinger skal ændres eller foretages efter § 33, stk. 2, hvis forudsætningerne for ordinær genoptagelse er opfyldt, og i modsat fald først derefter efter § 33, stk. 3.

Dette vil kunne få betydning for virkningstidspunktet for vurderingen, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 6 og 7.

Det er endvidere ved L 2017 688 præciseret med ændring af ordlyden af § 33, stk. 3, at vurderingsmyndigheden til enhver tid kan foretage »glemte« vurderinger såvel som»glemte« dele af vurderinger, herunder såvel ansættel­ser som andre dele af en vurdering, og at adgangen til genoptagelse omfatter foretagelse af alle ansættelser og dele af en vurdering, der ved en fejl ikke er foretaget eller mangler, dvs. at bestemmelsen også giver vurderingsmyn­digheden adgang til at foretage fordelinger m.v., der ved en fejl ikke er fore­taget i en i øvrigt foretaget vurdering, og adgang til at foretage vurderinger eller fordelinger, der ikke skulle foretages, da den oprindelige vurdering blev foretaget, men som efterfølgende er blevet nødvendiggjort af f.eks. ny lov­givning, eller som af anden grund efterfølgende viser sig nødvendige. Det vil bero på en konkret vurdering, om en ansættelse eller fordeling kan anses som »foretaget«. Det forhold, at en ansættelse eller fordeling maskinelt er ansat til 0 kr., skal således ikke føre til, at den pågældende ansættelse eller fordeling anses som »foretaget«. Dette vil bero på en vurdering af de samlede omstændigheder, hvor der blandt andet skal henses til, om der er foretaget konkrete sagsbehandlingsskridt til indhentelse eller berigtigelse af oplysninger vedrørende den pågældende ejendom, eller om »0-ansættelsen« er maskinelt indsat på grund af manglende indtastninger.

Hvis genoptagelse af en ejendomsvurdering sker efter udløbet af fristen for ordinær genoptagelse i SFL § 33, stk. 1, uden at genoptagelsen sker som følge af en praksisændring efter SFL § 33, stk. 4, er det for så vidt angår ændring af ejendomsværdien eller grundværdien en forudsætning, at den ansatte værdi ændres med mere end 20 pct. Det følger af SFL § 33, stk. 3. Dette område er dog igen harmoniseret ved L 2021 2614, hvor det pr. 1. ja­nuar 2022 gælder for såvel ordinær som for ekstraordinær genoptagelse, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundvær­dien med mere end 20 pct., jf. nu både § 33, stk. 3. næstsidste pkt. og § 33, stk. 1, sidste pkt.

Begrænsningen af adgangen til at ændre ejendomsværdiansættelser og grundværdiansættelser, hvis ændringen af den pågældende ansættelse er på 20 pct. eller mindre, er oprindeligt for ekstraordinære genoptagelser indsat ved lov nr. 688 af 8. juni 2017, og begrundet i et behov for at sikre, at vurde­ringer, der ligger inden for en objektiveret skønsmargin, ikke ændres i forbindelse med efterbehandlingen af den givne ansættelse. VedL 2021 2614 er 20 %s begrænsningen (prøvelsesbegrænsningen) indsat også for ordinære genoptagelser, jf. sidste pkt. i § 33, stk. 1.

Baggrunden for den indførte 20 pct's-grænse og forståelsen heraf er nærmere beskrevet i afsnit 2.10.2.3 i lovforslagets almindelige bemærkninger og i bemærkningerne til bestemmelsen, der er indført ved lovforslagets § 1, nr. 28. Det fremgik heraf, at det ved fortolkningen af bestemmelsen gør sig gældende, at forudsætningen om, at ændringen skal være mere end 20 pct., skal være opfyldt for så vidt angår ejendomsværdiansættelsen, hvis denne skal ændres, og for så vidt angår grundværdiansættelsen, hvis denne skal ændres. Der eri den forbindelse henvist til, at det af bemærkningerne til EVL § 15, stk. 2, der er indført med lov nr. 654 af 8. juni 2017, og af afsnit 2.3 i de almindelige bemærkninger til EVL fremgår, at en ejendomsvurdering også efter den 1. januar 2018 består af to separate ansættelser - dels en ansæt­telse af en samlet ejendomsværdi, dels en grundværdiansættelse - og flere andre dele, og at et forhold kan påvirke og dermed give grundlag for ændrin­ger i flere ansættelser og dele i en vurdering.

Det fremgår udtrykkeligt af bemærkningerne til SFL § 33, stk. 3, at begræns­ningen, hvorefter vurderinger alene kan genoptages ekstraordinært, hvis dette fører til en ændring af vurderingen med mere end 20 pct., alene skal gælde for så vidt angår ansættelser efter EVL, men ikke for andre dele af en vurdering. De nævnte andre dele af en vurdering kan ifølge EVL § 15, stk. 2, være fordelinger, som nævnt i EVL §§ 35-37, og ansættelser og fordelinger foretaget i medfør af anden lovgivning. Fordelinger, som nævnt i EVL §§ 35-37, og ansættelser og fordelinger foretaget i medfør af anden lovgivning kan således ændres ved ekstraordinær genoptagelse, uanset at genoptagelsen ikke vil resultere i en ændring af den pågældende del af vurderingen med

mere end 20 pct. Dette gælder altså, jf. L 2021 2614, nu også for ordinære vurderinger, som fra 1. januar 2022 også rammes af 20 pct. bagatelreglen. Ved L 2017 688 ændredes den tidligere grænse på 15% til 20% med virkning for genoptagelser efter den nye ejendomsvurderingslov (EVL) fra 1. januar 2018 - og det var motiveret i de almindelige lovbemærkninger: "Der er intet grundlag for at definere denne skønsmargin forskelligt i relation til efterbe­handling ved ekstraordinær genoptagelse ved vurderingsmyndigheden hen­holdsvis efterbehandling ved klagemyndigheden. Grænsen for ekstraordinær genoptagelse af vurderinger harmoniseres med grænsen på 20 pct. i reglerne om begrænsning af klagemyndighedens muligheder for at ændre en påklaget vurdering. Det vil således herefter være en forudsætning for ændring af flere ansættelser, at forudsætningerne for ekstraordinær genoptagelse skal være opfyldt, for så vidt angår hver enkelt ansættelse, der genoptages, men plus/minus 20 pct.-reglen vil ikke begrænse adgangen til at ændre eventuelle fordelinger, der indgår i vurderingen. Ændringen har sammenhæng til ny ejendomsvurderingslov af juni 2017. Dette vil gælde begge veje, dvs. både når genoptagelse er til gunst for ejeren, og når genoptagelse er til ugunst for ejeren. En sådan pct.-grænse er ifølge lovmotiverne skønnet at være nødven­dig, da det ressourcemæssigt ville være ude af proportion at skulle foretage bagatelagtige genoptagelser af gamle forhold uden væsentlig økonomisk betydning for ejeren eller for det offentlige. Som ved de ordinære genopta­gelser vil det også efter denne bestemmelse gælde, at beløbsmæssige vurde­ringer foretaget på et korrekt grundlag ikke vil kunne genoptages." Det fremgår heraf, at det ved fortolkningen af bestemmelsen gør sig gældende, at forudsætningen om, at ændringen skal være mere end 20 pct., skal være opfyldt for så vidt angår ejendomsværdiansættelsen, hvis denne skal ændres, og for så vidt angår grundværdiansættelsen, hvis denne skal ændres. Der er i den forbindelse henvist til, at det af bemærkningerne til EVL § 15, stk. 2, der er indført med lov nr. 654 af 8. juni 2017, og af afsnit 2.3 i de almindelige bemærkninger til EVL fremgår, at en ejendomsvurdering også efter den 1. januar 2018 består af to separate ansættelser – dels en ansættelse afen samlet ejendomsværdi, dels en grundværdiansættelse – og flere andre dele, og at et forhold kan påvirke og dermed give grundlag for ændringer i flere ansættelser og dele i en vurdering. Det fremgår udtrykkeligt af bemærkningerne til SFL § 33, stk. 3, at begrænsningen, hvorefter vurderinger alene kan genoptages ekstraordinært, hvis dette fører til en ændring af vurderingen med mere end 20 procent, alene skal gælde for så vidt angår ansættelser efter EVL, men ikke for andre dele af en vurdering. De nævnte andre dele af en vurdering kan ifølge EVL § 15, stk. 2, være fordelinger, som nævnt i EVL §§ 35-37, og ansættelser og fordelinger foretaget i medfør af anden lovgivning. Forde­linger, som nævnt i EVL §§ 35-37, og ansættelser og fordelinger foretaget i medfør af anden lovgivning kan således ændres ved ekstraordinær genopta­gelse, uanset at genoptagelsen ikke vil resultere i en ændring af den pågæl­dende del af vurderingen med mere end 20 pct.

Overgangsperioden for de gamle år medfører, at når Vurderingsstyrelsen skal træffe afgørelse om anmodninger om genoptagelse, der er indgivet før den 1. januar 2018, skal Vurderingsstyrelsen således træffe afgørelse efter SFL § 33, stk. 3, som den var formuleret før lov nr. 688 af 8. juni 2017 trådte i kraft. Det fremgår af SFL § 33, stk. 3, som den var formuleret, indtil æn­dringsloven trådte i kraft, at vurderinger alene kunne genoptages ekstraordi­nært, hvis dette førte til en ændring af vurderingen på mindst 15 pct. Denne begrænsning gjaldt i lighed med den nugældende begrænsning af adgangen til ekstraordinær genoptagelse alene for så vidt angår ændringer af den selv­stændige ejendomsværdiansættelse og/eller den selvstændige grundværdian­sættelse.

Efter bestemmelsen i stk. 5 gælder en 6 månedersfrist for , der herved er harmoniseret med skatteområdets fristregel, jf. ex. § 27. stk. 2 mv.

Når genoptagelsen sker efter stk. 3, dvs. når der er tale om, at vurderingen er foretaget på et forkert grundlag, vil ændringen som hovedregel have skat­temæssig virkning for vurderinger, der foretages efter det tidspunkt, hvor genoptagelsen sker; altså fremadrettet skattemæssig virkning. Der er dog en undtagelse herfra, hvis ejeren vidste eller burde have vidst, at den genoptagne vurdering var foretaget på et forkert grundlag og ændringen er til ugunst for

ejeren. Hvis det er tilfældet, får genoptagelsen skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der genoptages, jf. SFL § 33, stk. 7.

[**(157)**](#bookmark163) Stk. 4 omhandler den særlige og ekstraordinære situation, at hidtidig praksis er blevet underkendt. Efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 4, kan en vurdering genoptages, uanset at den normale frist i § 33, stk. 1, for genop­tagelse af vurderingen er overskredet, hvis hidtidig praksis er underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. Som følge af, at vurderingsankenævnene efter L 2013 649 i lighed med Landsskatteretten træffer endelige administrative afgørelser i klagesager, følger det, at også underkendelse af praksis ved en afgørelse fra vurderingsankenævnene kan begrunde ekstraordinær genoptagelse. Prin­cipielle sager skal skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. pkt., efter anke­nævnets henvisning/visitering afgøres af Landsskatteretten. Vurderingssty­relsen kan efter SFL § 33, stk. 4, efter anmodning fra en klageberettiget, jf. SFL § 35 a, stk. 2, eller af egen drift ekstraordinært genoptage en vurdering uanset fristen for ordinær genoptagelse, jf. SFL § 33, stk. 1, hvis: •Hidtidig praksis endeligt underkendes ved en dom eller ved en afgørelse fra Skattean­kestyrelsen, et vurderingsankenævn eller Landsskatteretten, eller hvis •En praksisændring i andre tilfælde offentliggøres af Skatteministeriet.

Om fastlæggelsen af kredsen af klageberettigede efter SFL § 35 a, stk. 2. Det er efter SFL § 33, stk. 5, en forudsætning for, at Vurderingsstyrelsen kan genoptage vurderingen eller en del af vurderingen efter SFL § 33, stk. 4, at anmodningen om genoptagelse er indgivet senest 6 måneder efter, at den klageberettigede har fået kendskab til det forhold, der berettiger til genopta­gelse. Genoptagelse efter stk. 4 kan dog altid ske inden for fristen for ordinær genoptagelse.

Når der er tale om praksisændring, er det således altid muligt for Vurderings­styrelsen at foretage genoptagelse, før fristen for ordinær genoptagelse er udløbet. Ved anmodninger om genoptagelse efter SFL § 33, stk. 4, skal den klageberettigede samtidigt over for Vurderingsstyrelsen godtgøre, at vurde­ringen er foretaget på et fejlagtigt grundlag. Det følger af SFL § 33, stk. 5, sidste pkt.

Genoptagelser, der foranlediges af praksisændringer, jf. SFL § 33, stk. 4, tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der har været udtaget til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, henholdsvis fra det tidspunkt, hvor praksisændringen bliver gældende. I tilfælde, hvor genoptagelse som følge af endelig underkendelse af hidtidig praksis ved dom eller afgørelse fra Skatteankestyrelsen, et vurde­ringsankenævn eller Landsskatteretten er til ugunst for andre ejendomme end den, som dommen eller kendelsen angår, tillægges genoptagelsen for sådanne ejendommes vedkommende skattemæssig virkning for vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelsen finder sted. Genoptagelser, der foretages på grund af praksisændring, der ikke skyldes en underkendende afgørelse, har skattemæssig virkning for vurderinger, der foretages efter det tidspunkt, hvor praksisændringen gælder fra, jf. SFL § 33, stk. 8.

Ved L 2017 688 er præciseret, at adgangen til at genoptage en vurdering også omfatter adgangen til at genoptage en del af en vurdering eller foretage en vurdering eller en del af en vurdering. Ændringen har til formål at tydelig­gøre, at når forudsætningerne for ekstraordinær genoptagelse er opfyldt, og at der er adgang til at foretage eller ændre vurderinger eller dele af vurderin­ger, men at vurderingsmyndigheden altid kan foretage en vurdering eller en del af vurdering, hvis denne mangler eller ved en fejl ikke er blevet foretaget. SKM 2017 274 LSR er et eksempel på en sag, hvor Landsskatteretten ikke anså fristen i SFL § 33, stk. 5, for overholdt. Da en ændring i benyttelseskode, ejendomsværdi, grundværdi samt de omberegnede grund- og ejendomsvær­dier fremgik af vurderingsmeddelelsen for 2005, der var sendt til klager primo 2006, fandtes en anmodning om genoptagelse, der var indsendt den 1. april 2014, ikke at opfylde 6 måneders kravet i SFL § 33, stk. 5, hvorfor der alle­rede af denne grund ikke at kunne ske genoptagelse.

[**(158)**](#bookmark164) Lovgiver har fundet det nødvendigt at fastsætte en tidsfrist for indgivelse af anmodninger om ekstraordinær genoptagelse fra borgerne, jf. genoptagelse efter SFL § 33, stk. 3 eller stk. 4. Denne frist er som hovedregel fastsat til 6 måneder efter det tidspunkt, hvor den pågældende har fået kendskab til de

forhold, der begrunder en genoptagelse. Det er således efter SFL § 33, stk.

5, en forudsætning for, at Vurderingsstyrelsen ekstraordinært kan genoptage vurderingen eller en del af vurderingen efter SFL § 33, stk. 3, at anmodningen om genoptagelse er indgivet senest 6 måneder efter, at den klageberettigede har fået kendskab til det forhold, der berettiger til genoptagelse.

SKM 2017 274 LSR Betingelsen i SFL § 33, stk. 5, for genoptagelse blev ikke anset for opfyldt. En ændring i benyttelseskode, ejendomsværdi, grundværdi samt de omberegnede grund- og ejendomsværdier fremgik af vurderingsmeddelelsen for 2005, der var sendt til klager primo 2006. Landsskatteretten fandt under henvisning hertil, at en anmodning om genop­tagelse, der var indsendt den 1. april 2014, ikke opfyldte 6 måneders kravet i SFL § 33, stk. 5. Der kunne allerede af denne grund ikke ske genoptagelse af vurderingen.

Hvis ejeren af en ejendom bliver bekendt med, at en tidligere vurdering er foretaget på et faktisk fejlagtigt grundlag som omhandlet i § 33, stk. 1, kan han således inden for 6 måneder herefter anmode Vurderingsstyrelsen om en ekstraordinær genoptagelse. Hvis der er tale om en praksisændring som følge af dom, kendelse fra Landsskatteretten eller udmelding fra Skattemini­steriet, jf. stk. 4, kan genoptagelse altid finde sted inden for den ordinære genoptagelsesfrist. Borgeren kan altid anmode om genoptagelse inden for den ordinære genoptagelsesfrist, også selvom der er gået mere end 6 måneder, efter at han har fået kendskab til de forhold, der begrunder genoptagelsen. Ved praksisændringer vil Vurderingsstyrlsen så vidt muligt af egen drift ud­søge de ejendomme, hvor det er relevant at genoptage vurderingen, men der er intet til hinder for, at en borger selv retter henvendelse til Vurderingssty­relsen og anmoder om genoptagelse. Efter udløbet af den ordinære genopta­gelsesfrist gælder den omhandlede 6-måneders reaktionsfrist. Vurderingssty­relsen vil ved praksisændringer så vidt muligt selv udsøge de ejendomme, hvor det er relevant at genoptage vurderingen, og Vurderingsstyrelsen vil endvidere offentliggøre en meddelelse om praksisændringen og grundlaget herfor - eksempelvis en dom, der er gået myndigheden imod. Det er ikke usædvanligt, at myndigheden taber en sag, uden at en sådan dom fører til en ændring af praksis, idet sager oftest er konkrete afgørelser på et konkret til­fælde, uden at dette forrykker praksis. Hvis en borger efter udløbet af den ordinære genoptagelsesfrist bliver bekendt med, at en sådan dom er afsagt, og den pågældende mener, at dommen kan danne grundlag for genoptagelse af en vurdering, vil borgeren inden for 6 måneder efter det tidspunkt, hvor han bliver bekendt med dommen, kunne anmode myndigheden om en genop­tagelse af vurderingen. Vurderingsstyrelsen vil kunne afslå dette, hvis man ikke mener, at der er grundlag for en genoptagelse, og en sådan afgørelse vil så kunne påklages. Det væsentlige er, at 6-måneders-fristen i en sådan situa­tion ikke regnes fra tidspunktet for dommens afsigelse, men fra det tidspunkt, hvor borgeren bliver bekendt med den. Ejeren af ejendommen skal i alle til­fælde over for Vurderingsstyrelsen dokumentere, at vurderingen er foretaget på et faktisk fejlagtigt grundlag, således som det også er tilfældet ved genop­tagelser på ejers foranledning efter stk. 1, dvs. det skal dokumenteres, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag.

[**(159)**](#bookmark165) Bestemmelsen i stk. 6 regulerer, hvornår en ordinær genoptagelse af vurderingen skal have skattemæssig virkning. Det bestemmes, atde ordinære genoptagelser efter stk. 1 og stk. 2 skal have virkning fra tidspunktet for den vurdering, som er blevet genoptaget. De korrigerede oplysninger vil herefter »gå i arv« til fremtidige vurderinger. Hvis en vurdering således ændres ved ordinær genoptagelse, har den ændrede vurdering skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der genoptages, jf. SFL § 33, stk. 6. Det betyder, at den ændrede vurdering træder i stedet for den oprindelige i alle forhold af skattemæssig betydning, herunder f.eks. ejendomsværdiskat og afskrivnings­grundlag. Der kan derfor blive tale om, at ejerens indkomstforhold skal genoptages som følge af genoptagelsen af ejendomsvurderingen.

[**(160)**](#bookmark167) Ved L 2019 1581 er reglen ændret og omskrevet med virkning fra 2020­01-01. Ikrafttrædelsesreglen giver i visse tilfælde en tilbagevirkende kraft, jf. således ændringslovens § 2, stk. 2:

*"Har told- og skatteforvaltningen fra og med den 1. juni 2019 og frem til denne lovs ikrafttræden foretaget eller ændret en vurdering eller en del af*

*en vurdering efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, og er dette tillagt skattemæssig virkning efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 7, 2. pkt., finder denne lovs § 1 anvendelse for ansættelsen eller ændringen af en ansættelse af ejendomsværdiskat, der er afledt heraf."*

Skatteforvaltningslovens § 33, stk. 7, regulerer den skattemæssige virkning af vurderinger, der er genoptaget ekstraordinært og vurderinger eller en del af en vurdering, som er foretaget efter § 33, stk. 3.

Efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, kan Skatteforvaltningen efter an­modning fra en klageberettiget, jf. § 35 a, stk. 2, eller af egen drift ekstraor­dinært genoptage en vurdering efter udløbet af den frist, der er nævnt i stk. 1, hvis det konstateres, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag, jf. stk. 1, eller foretage en vurdering eller en del af en vurdering, hvis denne ved en fejl ikke er foretaget. Det er en betingelse for ekstraordinær genopta­gelse efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien med mere end 20 pct. Beløbsmæssige vurderingsskøn (udmålingsskønnet) foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages, idet man herved skulle have reageret ved di­rekte indsigelser på deklarationstidspunktet eller ved påklage af vurderings­meddelelsen efter den ordinære klagefrist. Når der efter skatteforvaltningslo­vens § 33, stk. 3, kan opnås en ekstraordinær genoptagelse af vurderingen, så vil det efter lovens § 33, stk. 7, skulle tillægges skattemæssig virkning for vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelsen finder sted, medmindre genoptagelsen er til ugunst for ejeren, og ejeren vidste eller burde have vidst, at den genoptagne vurdering er foretaget på et fejlagtigt grundlag. I så fald tillægges genoptagelsen skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der er blevet genoptaget. Det vil sige, at udgangspunktet efter loven er, at afgørelsen kun har fremadrettet skattemæssig virkning. Hvis ejeren vidste eller burde have vidst, at den genoptagne vurdering er foretaget på fejlagtigt grundlag, har ændringen eller foretagelsen af vurderingen også bagudrettet skattemæssig virkning. I de tilfælde, hvor vurderingsmyndigheden har truffet afgørelse om genoptagelse og en overordnet myndighed efterføl­gende har ændret den ændrede vurdering, sondrer vurderingsmyndigheden i praksis mellem på den ene side "anmodningssager" og på den anden side "egen drift"-sager:

I anmodningssager tillægges den ændrede vurdering skattemæssig virk­ning fra førstkommende vurderingstermin, dvs. pr. 1. oktober, efter an­modningstidspunktet.

I egen drift sager tillægges den ændrede vurdering skattemæssig virkning fra førstkommende vurderingstermin, dvs. pr. 1. oktober, efter udsendelse af den oprindelige afgørelse i genoptagelsessagen.

I de tilfælde, hvor vurderingsmyndigheden afslår en anmodning om ekstraor­dinær genoptagelse, og en overordnet myndighed efterfølgende ændrer afgø­relsen, tillægger vurderingsmyndigheden den ændrede vurdering skattemæssig virkning fra den førstkommende vurderingstermin, dvs. pr. 1 oktober, efter tidspunktet for den oprindelige anmodning om genoptagelse, hvis ændringen skal tillægges fremadrettet skattemæssig virkning. De afledte krav på ejen­domsværdiskat og grundskyld på baggrund af en ændret eller foretaget vur­dering efter reglerne om ekstraordinær genoptagelse af vurderinger er også tidsmæssigt begrænset af den forældelsesmæssige "bagkant", dvs. forældel­sesreglerne. Forældelsesfristerne for ejendomsværdiskat afledt af en ekstra­ordinær genoptagelse af en vurdering er reguleret i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4, som har en forældelsesfrist på 10 år. Forældelsesfristerne for grundskyld og dækningsafgift er reguleret i 2008-forældelsesloven, hvor udgangspunktet er en forældelsesfrist på 3 år.

Ved L 2019 1581 med nyaffattelsen af stk. 7 fremgår, at bestemmelsen kun vil skulle regulere den afledte skattemæssige virkning af ændring eller fore­tagelse af en vurdering, der genoptages ekstraordinært i det eksisterende ejendomsvurderingssystem. Det betyder, at bestemmelsen kun vil skulle omfatte vurderinger foretaget efter den tidligere gældende lov om vurdering af landets faste ejendomme, jf. lbkg 2013 1067, som ændret ved L 2013 1635 § 1, L 2014 1535 og L 2017 61 § 1, eller dog efter §§ 87 og 88 i ejendoms­vurderingsloven.

Ekstraordinær genoptagelse eller foretagelse af en vurdering eller en del af en vurdering får virkning for vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelsen finder sted, medmindre ejeren vidste eller burde have vidst, at den genoptagne vurdering er foretaget på et fejlagtigt grundlag.

I så fald reguleres det, at genoptagelsen tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der er blevet genoptaget. Dette er en viderefø­relse af de eksisterende regler for den skattemæssige virkning. Det vil sige, at udgangspunktet fortsat vil være, at afgørelsen kun vil have fremadrettet skattemæssig virkning.

Hvis dog ejeren vidste eller burde have vidst, at den genoptagne vurdering er foretaget på fejlagtigt grundlag eller helt manglede, vil ændringen eller foretagelsen af vurderingen også have bagudrettet skattemæssig virkning. Undtagelsen fra hovedreglen vil fortsat være den situation, hvor resultatet af genoptagelsen er til ugunst for ejeren, og ejeren har været i "ond tro". Hvis en fejl er begået af en offentlig myndighed, herunder af Skatteforvaltningen eller en privat aktør – eksempelvis en tidligere ejer – vil spørgsmålet fortsat være, om ejeren var i god eller ond tro, dvs. om han vidste eller burde have vidst, at der forelå en fejl. Hvis ejeren af en ejendom eksempelvis bygger 100 m2 til sit hus, og tilbygningen ved en simpel tastefejl hos en offentlig myndighed kun bliver registreret med 10 m2 – eller hvis ejeren helt undlader at registrere tilbygningen – og ejendommen vurderes derefter, må det idølge lovmotiverne formentlig stå klart, at ejeren ikke kan være i god tro. Det skal her understreges uanset lovmotiver, at spørgsmålet om god tro eller ej altid må bero på en konkret og individuel bedømmelse af den enkelte sags forhold og den pågældende ejers situation mv., jf. almindelige forvaltningsretlige grundsætninger.

Som noget nyt er der ved L 2019 1581 i bestemmelsen indsat, at en ansættelse eller ændring af en ansættelse af ejendomsværdiskat, der er afledt af en æn­dring eller foretagelse af en vurdering eller en del af en vurdering, der er genoptaget ekstraordinært eller foretaget ekstraordinært, alene kan ske "skattemæssigt ordinært", dvs. inden for frister svarende til fristerne i skatte­forvaltningslovens § 26, stk.1, 1.-4. pkt (myndighedens frist). Efter skattefor­valtningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., skal varsel om ordinær genoptagelse af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat på Skatteforvaltningens initiativ udsendes senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Efter § 26, stk. 1, 2. pkt., skal ansættelsen foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Denne frist gælder dog ikke for den skatteberegning, der eren følge af ansættelsen, jf. 3. pkt. Disse frister vil efter forslaget således angive, hvor langt tilbage i tid en ændring eller foretagelse af en vurdering, der er genoptaget ekstraordinært, kan medføre efteropkræv­ning af ejendomsværdiskat. Det betyder reelt 3 år bagud. Med den indlagte henvisning til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1-4. pkt., er det således ikke selve bestemmelsen, men de tilsvarende frister, der skal anvendes. Det betyder, at reglerne for den afledte skattemæssige virkning af ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderinger i det eksisterende ejendomsvurderings­system ændres, så Skatteforvaltningens mulighed for at efteropkræve ejen­domsværdiskat på baggrund af en ekstraordinær genoptagelse eller foretagelse af en vurdering eller en del af en vurdering i det eksisterende ejendomsvur­deringssystem generelt vil blive begrænset til reelle 3 år. Det svarer - for så vidt angår fristen - til, at skatteansættelsen genoptages ordinært. Det vil fortsat være en forudsætning for, at der kan ske efteropkrævning, at genopta­gelsen er til ugunst for ejeren, og at ejeren vidste eller burde have vidst, at den genoptagne eller foretagne vurdering var foretaget på et fejlagtigt grundlag eller manglede (ond tro). Reglerne om ekstraordinær genoptagelse af ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 og 2, er der således ikke henvist til og de skal således ikke finde anvendelse, bortset fra i de tilfælde, hvor en afledt ansættelse eller ændring af en ansættelse af ejendomsværdiskat efter skatteforvaltningslovens almin­delige fristregler i §§ 26 og 27 vil være til gunst for ejeren. For de tilfælde foreslås en ansættelse eller ændring af en ansættelse af ejendomsværdiskat at skulle ske efter disse almindelige regler. På den måde sikres, at ingen ejere stilles ringere end efter de gældende regler. Denne tidsmæssige afgræsning af det afledte krav på ejendomsværdiskat omfatter ikke grundskyld og dæk-

ningsafgift. Det skyldes, at grundskyld og dækningsafgift ikke er omfattet af skatteforvaltningslovens fristregler for genoptagelse af ansættelse af ind­komst- og ejendomsværdiskat, og at krav på grundskyld og dækningsafgift forældes efter forældelseslovens almindelige regler. For personer med enkle økonomiske forhold, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 5. pkt., gælder der en forkortet skatteansættelsesperiode, jf. bkg 2025 49 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold. Reglerne om forkortet ligningsfrist i denne bekendtgørelse finder ikke anvendelse på krav afledt af en ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3. Opsummerende kan det konstateres, at henvisningen i lovteksten i § 33, stk. 7, kun er til § 26, stk. 1, 1.-4. pkt. og ikke 5. pkt.

Som noget nyt ved L 2019 1581 er det endvidere indsat, at der ikke skal kunne ske afledt ansættelse eller ændring af en ansættelse af ejendomsvær­diskat for indkomståret 2018 eller tidligere år i de tilfælde, hvor en ejer kan dokumentere eller i tilstrækkelig grad sandsynliggøre, at denne senest 2018­12-31 har rettet henvendelse til det daværende SKAT eller til Skatteforvalt­ningen og gjort opmærksom på den fejlagtige eller manglende vurdering, eller at der (helt eller delvist) mangler at blive ansat ejendomsværdiskat. Dog gælder det, at der skal kunne ske afledt ansættelse eller ændring af en ansæt­telse af ejendomsværdiskat, i de tilfælde, hvor ansættelsen eller ændringen af ansættelsen er til gunst for ejeren. Indkomståret 2018 er valgt som skæring­sår, fordi der 2019-01-01 endnu ikke er foretaget vurdering eller omvurdering for indeværende indkomstår (2019). Det forvaltningsretlige officialprincip (officialmaksimen) indebærer, at Skatteforvaltningen skal gøre sig bekendt med de oplysninger, der er nødvendige for Skatteforvaltningens arbejde. Dokumentationskravet er rettet mod ejeren. Skatteforvaltningens opgave i den forbindelse er at vurdere den fremlagte dokumentation og at foretage de eventuelle – begrænsede – efterprøvelser, som den fremlagte dokumentation giver grundlag for. I nogle tilfælde vil en dokumentation således kunne danne grundlag for nærmere undersøgelser i Skatteforvaltningen. Det kan f.eks. være tilfælde, hvor en ejer angiver at have kontaktet Skatteforvaltningen på eksakte datoer. I de tilfælde, hvor en ejendom er - eller i den relevante periode har været - ejet af flere i sameje og den ene ejer kan løfte dokumentationskra­vet, vil det føre til, at kravet anses for opfyldt for dem alle. Har en ejer senest 2018-12-31 rettet henvendelse til en anden myndighed, f.eks. en kommune, som har oversendt henvendelsen til Skatteforvaltningen, vil det svare til, at ejeren har rettet direkte henvendelse til Skatteforvaltningen. Der kan ikke på forhånd opstilles en udtømmende oplistning over, hvilken type dokumentation der påkræves. Dokumentation vil f.eks. kunne foreligge i form af e-mails eller registrerede forsøg på at foretage ændringer i ejendomsværdiskattean­sættelsen via den digitale selvbetjeningsløsning »TastSelv«. Det vil bero på en konkret vurdering fra sag til sag, om det med dokumentationen fra ejer er tilstrækkelig sandsynliggjort, at ejeren har rettet henvendelse til Skatteforvalt­ningen om de forhold, der er nævnt i bestemmelsen. Skatteforvaltningen vil til opfyldelse af den almindelige vejledningspligt som led i behandlingen af de konkrete sager skulle anmode den enkelte ejer om at fremsende relevant dokumentation eller sandsynliggørelse for eventuelle henvendelser foretaget af ejeren senest 2018-12-31. I de tilfælde, hvor en ejer selv har indberettet et grundlag for ejendomsværdiskat, hvor et sådan manglede, foreslås det, at der alene vil kunne ske tilbagebetaling af ejendomsværdiskatten, hvis ejerens betaling for den 3-årige periode overstiger den ejendomsværdiskat, der skal betales efter den nye beregning. Har ejeren f.eks. betalt 10.000 kr. i ejendoms­værdiskat og den fornyede beregning bliver 12.000 kr., vil der ikke ske tilba­gebetaling. Omvendt vil ejeren få tilbagebetalt 2.000 kr., hvis en ny vurdering og afledt skattemæssig beregning resulterer i ejendomsværdiskat på 8.000 kr. Ved affattelsen af bestemmelsen præciseres, at også virkningstidspunktet for foretagelse af vurderinger eller dele af vurderinger, der ved en fejl ikke er foretaget, jf. stk. 3, er omfattet af stk. 7.

Ved L 2023 679 er ansættelse af grundskyld og dækningsafgift blevet tilføjet i stk. 8, 3. og 4. pkt. og skal ses i sammenhæng med, at skatteforvaltningen fra og med 2024 overtager opgaven med ansættelse og opkrævning af grundskyld og dækningsafgift fra kommunerne. Skatteforvaltningens afgø-

relser om ansættelse af grundskyld og dækningsafgift er herefter omfattet af skatteforvaltningslovens regelsæt og dermed også reglerne om genoptagelse.

[**(161)**](#bookmark168) Ved L 2019 1580 er indsat i § 33, stk. 8, at der i forbindelse med indfø­relsen af det ny ejendomsvurderingssystem indføres to frister for vurde­ringsmyndighedens behandling af sager om ekstraordinær genoptagelse eller foretagelse af en vurdering. Dels en reaktionsfrist på 6 måneder for vurde­ringsmyndighedens udsendelse af varsel om ekstraordinær genoptagelse eller foretagelse af en vurdering eller del af vurdering fra tidspunktet, hvor Skat­teforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder gen­optagelsen. Dels en frist, hvorefter vurderingsmyndigheden vil skulle genop­tage eller foretage vurderingen inden for 3 måneder fra en sådan varsling.

Vurderingsmyndighedens overskridelse af de nævnte frister vil alene være af betydning for den afledte skattemæssige virkning af ejendomsværdiskat af den ekstraordinært genoptagne eller foretagne vurdering. Overskridelse af fristerne vil ikke have betydning for, om den ekstraordinære genoptagelse eller den ekstraordinære foretagelse af vurderingen kan finde sted.

Reaktionsfristen på 6 måneder vil begynde at løbe fra kundskabstidspunktet, mens 3-månedersfristen for genoptagelsen eller foretagelsen af vurderingen løber fra varslingen herom. Fristerne har sit "systemmæssige udspring og mønster" i reglerne om ekstraordinær genoptagelse af ansættelse af ind­komstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld og dækningsafgift, jf. bestemmel­sen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2. Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, om skatteansættelser anses kundskabstidspunktet for at være det tidspunkt, hvor Skatteforvaltningen er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der foreligger grundlag for ekstraordinær genoptagelse. Efter bestemmelsen i § 33, stk. 8, vil kundskabstidspunktet på vurderingsom­rådet være det tidspunkt, hvor Vurderingsstyrelsen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningslo­vens § 33, stk. 2, jf. stk. 1. Det vil sige når vurderingsmyndigheden er i be­siddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at det kan godtgøres, at vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag som følge af fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens grundareal, bygningsareal, planforhold eller lignende objektivt konstaterbare faktiske forhold.

Hvornår kundskabstidspunktet indtræder, vil bero på en konkret vurdering af, hvornår der foreligger et tilstrækkeligt grundlag for, at Vurderingsstyrelsen kan varsle ekstraordinær genoptagelse eller foretagelse af en vurdering. Det indgår i vurderingen af fastlæggelsen af kundskabstidspunktet, at Told- og Skatteforvaltningen (herunder Vurderingsstyrelsen) er én myndighed, og at oplysninger, som foreligger i en af de syv styrelser i Skatteforvaltningen, efter omstændighederne kan og skal give anledning til yderligere undersøgelse og dermed indgå i fastlæggelsen af kundskabstidspunktet. Udover 6 måneders reaktionsfrist indsættes en frist, hvorefter vurderingsmyndigheden vil skulle genoptage eller foretage vurderingen inden for 3 måneder fra varslingen. I tilfælde, hvor en overskridelse af 3-månedersfrist er sket ved, at vurde­ringsmyndigheden har imødekommet en anmodning om fristforlængelse fra ejeren, reguleres det, at fristudsættelsen ikke skal have betydning for den afledte skattemæssige virkning af ansættelse eller ændring af en ansættelse af ejendomsværdiskat, som i medfør af forældelsesreglerne i skatteforvalt­ningslovens § 34 a, stk. 4, vil være op til 10 år. Fristerne indebærer, at i til­fælde, hvor der reageres efter 6 måneder eller træffes afgørelse om ændring af vurderingen senere end 3 måneder efter varslingen herom, vil en ansættelse af ejendomsværdiskat afledt af en afgørelse om ændring eller foretagelse af en vurdering, der er genoptaget ekstraordinært, alene kunne ske inden for frister som svarer til fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk.1, 1.-4. pkt. Disse frister vil således angive, hvor langt tilbage en ændring eller foretagelse af en vurdering, der er genoptaget ekstraordinært, kan medføre efteropkræv­ning af ejendomsværdiskat. Det betyder reelt 3 år bagud. Med henvisningen til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1-4. pkt., er det således ikke selve bestemmelsen, men de tilsvarende frister, der reguleres anvendt. Med den indførte henvisning til § 26, stk. 1, 1.-4. pkt., så gælder netop ikke 5. pkt. fra § 26, stk. 1, og det betyder, at den særligt korte ligningsfrist i bekendtgørelsen ikke finder anvendelse for afgørelser om ansættelse af og ændring af ansæt-

telse af ejendomsværdiskat afledt af ekstraordinær genoptagelse af en ejen­domsvurdering.

Det er med reguleringen opnået, at en ændring af en vurdering kun kan medføre efteropkrævning af ejendomsværdiskat i op til 10 år, hvis følgende tre betingelser er opfyldt:

1. Afgørelsen er til ugunst for ejeren, og

2. ejeren eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har handlet på en måde, som har ført til, at vurderingen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, og

3. de foreslåede reaktionsfrister er overholdt. Det vil sige, at vurderingsmyn­

digheden har reageret indenfor 6 måneder, efter at myndigheden er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder genoptagelsen af vurderingen, ligesom vurderingsmyndigheden senest 3 måneder efter varslingen skal have truffet afgørelse i sagen.

På den måde vil reglerne også på dette punkt tilnærme sig de regler, som generelt gælder på skatteområdet. De nævnte frister for vurderingsmyndighe­dens behandling af sager om ekstraordinær genoptagelse skal sikre ejerne mod efteropkrævning i op til 10 år i tilfælde af myndighedspassivitet. Den tidsmæssige afgræsning af det afledte krav på ejendomsværdiskat omfatter ikke grundskyld og dækningsafgift. Det skyldes, at grundskyld og dæknings­afgift ikke er omfattet af skatteforvaltningslovens fristregler for genoptagelse af ansættelse af indkomst- og ejendomsværdiskat, samt at krav på grundskyld og dækningsafgift forældes direkte efter forældelseslovens almindelige regler, det vil sige som udgangspunkt efter 3 år.

[**(162)**](#bookmark166) Genoptagelser, der foranlediges af praksisunderkendelser eller praksisæn­dringer, jf. SFL § 33, stk. 4, tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der har været udtaget til prøvelse i den første sag, der re­sulterede i en underkendelse af praksis, henholdsvis fra det tidspunkt, hvor praksisændringen bliver gældende. I tilfælde, hvor genoptagelse som følge af endelig underkendelse af hidtidig praksis ved dom eller afgørelse fra Skatteankestyrelsen, et vurderingsankenævn eller Landsskatteretten er til ugunst for andre ejendomme end den, som dommen eller kendelsen angår, tillægges genoptagelsen for sådanne ejendommes vedkommende "skattemæs­sig virkning" for vurderinger foretaget efter det tidspunkt, hvor genoptagelsen finder sted. Det fremgår af SFL § 33, stk. 8. Dvs. i sidstnævnte fald ved praksisændringer skal genoptagelser have skattemæssig virkning fremadrettet fra det tidspunkt, hvor praksisændringen bliver gældende.

[**(163)**](#bookmark169) Ved L 2017 688 er indsat ny overskrift før § 33 a – og overskriften er ”Revision” – og ifølge motiverne er det for at tydeliggøre systematikken over for afgrænsninger til de ejendomsvurderingsmæssige genoptagelsesregler mv., således at § 33 a vedrører revision og § 33 genoptagelser.

[**(164)**](#bookmark170) **Ad§33 aog§33 a stk 1.**

Ved L 2013 649 blev lovmæssigt korrigeret en fejl, som opstod i forbindelse med de lovændringer, der blev gennemført på ejendomsvurderingsområdet i september 2012. Ved § 2 i L 2012 925 blev skatteforvaltningslovens § 33 nyaffattet. Formålet var at forenkle reglerne om ændring af tidligere ejen­domsvurderinger. Tidligere var det nødvendigt at forelægge en lang række helt oplagte sager for Skatterådet, ligesom det tidligere var muligt at få gen­optaget skønsmæssige ansættelser, der lå mange år tilbage i tiden. Imidlertid var man ved lovændringen ikke opmærksom på, at vurderingsmyndigheden kan have behov for af egen drift at korrigere vurderinger i andre tilfælde end dem, der efter bestemmelsen var gjort mulig. Derfor medtog man ved ændrin­gen af skatteforvaltningslovens § 33 ikke den dagældende bestemmelse i stk. 1, som gør det muligt for vurderingsmyndigheden at meddele ejeren af en ejendom, at man agter at ændre den pågældende vurdering. Dette kunne efter den nu ophævede bestemmelse ske inden den 1. juli i det andet kalenderår efter vurderingsårets udløb. Som et eksempel på, hvordan bestemmelsen blev anvendt, kan nævnes en udstykning, hvor et meget stort antal ejere har klaget over vurderingen, og hvor de pågældende har fået medhold. I sådanne tilfælde har vurderingsmyndigheden på grundlag af den nu ophævede bestemmelse hidtil af egen drift kunnet ændre vurderingen for de ejere, der ikke har klaget, således at alle får samme behandling. Denne mulighed havde man så ikke

lovgivningsmæssigt længere. Nu er det kun de ejere, der klager, der vil kunne få deres vurdering ændret. Som et andet eksempel kan nævnes den situation, hvor vurderingsmyndigheden på anden måde bliver opmærksom på, at vur­deringer i et bestemt område ikke ligger i det rigtige niveau. Hidtil kunne man på samme måde af egen drift gå ind og ændre en vurdering. Dette var så ved en fejl ikke længere muligt, medmindre de berørte ejere klager - og så kun for de ejere, der rent faktisk klager, og vurderingsmyndigheden var dermed afskåret fra af egen drift at rette fejlbehæftede vurderinger. Det var klart uhensigtsmæssigt og en ikke-tilsigtet fejl. Derfor blev det med L 2013 649 bestemt, at § 33 a skulle indsættes i loven.

Vurderingsmyndighedens vurdering i henhold til bestemmelsen vil kunne påklages som enhver anden vurdering. Skatteforvaltningen har således mu­lighed for og efter omstændighederne pligt til af egen drift at foretage revision af en allerede foretaget ejendomsvurdering, herunder f.eks. grundværdiansæt­telsen, som viser sig at være fejlbehæftet, uanset om fejlen beror på faktiske eller retlige forhold, eller på grund af en ændring af vurderingsskønnet ved­rørende det lokale prisniveau. Det betyder også, at hvis en klageinstans eller domstol ændrer en grundværdiansættelse i en konkret vurdering, skal Skatte­forvaltningen vurdere, om resultatet udelukkende har betydning for den på­gældende ejendom, eller om resultatet af klage- eller retssagen reelt vedrører forhold, der har betydning for andre ejendomme. Skatteforvaltningen skal ex officio undersøge, om resultatet af klage- eller retssagen skal have afsmit­tende effekt, således at der skal ske revision af vurderingen af andre ejendom­me, hvor forholdene er sammenlignelige. I den vurderingsnorm, der er indført med ejendomsvurderingsloven, ligger en usikkerhedsmargin, som er afspejlet i reglerne i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, (om ekstraordinær genopta­gelse) og § 35 h, stk. 2, § 38, stk. 3, og § 45, stk. 2 (om klagemyndighedernes reaktionsmuligheder). Efter de nævnte regler kan en ansat grundværdi ikke genoptages ekstraordinært eller ændres ved klage, hvis der ikke er grundlag for at ændre grundværdiansættelsen med mere end 20 pct. Baggrunden for de gældende regler om begrænsning af adgangen til at ændre vurderinger findes således i den nye vurderingsnorm, der er begrundet i, at der altid vil være en vis usikkerhed forbundet med at fastsætte værdien af en ejendom. En vurdering vil således kunne befinde sig inden for et vist spænd uden af denne grund at være forkert. For nogle ejendomstyper kan usikkerheden være højere, men det forventes, at hovedparten af ejerboligerne med de bedst mulige statistiske beregningsmodeller kan vurderes inden for et spænd på plus/minus 20 pct. En ejer, der får en afgørelse fra en klagemyndighed, kan således kun få ændret sin grundværdi, hvis klagemyndigheden vurderer, at ændringen er uden for det acceptable skøn på 20 pct.

Ved L 2019 1580 er der med virkning fra 2020-01-01 i skatteforvaltningslo­vens § 33 a, stk. 1, stk. 2 og stk. 4, indsat et nyt afsluttende punktum i bestem­melserne, hvorefter Skatteforvaltningens revisionsadgang vil være begrænset i de tilfælde, hvor en klagemyndighed eller en domstol har ændret grundvær­diansættelsen for en ejerbolig som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8. Skatteforvaltningen (Vurderingsstyrelsen) vil kunne varsle ændring ved revision af en foretaget vurdering af andre ejerbo­liger på grundlag af resultatet af klage- eller retssagen, hvis der er tale om ejerboliger, der er påvirket af helt sammenlignelige forhold til den klage­eller domstolsbehandlede grundværdi, og hvor ændringen vil medføre en ændring af grundværdiansættelsen med mere end 20 pct. Herved er der skabt sammenhæng til 20%s-bagatelgrænsen også her i revisionsbestemmelsen. Med denne lovfæstelse om »helt sammenlignelige forhold« tages på den ene side hensyn til, at en sammenlignelig ejerbolig vil kunne ligge i en større af­stand til den konkrete ejerbolig, og sikrer på den anden side Skatteforvaltnin­gen mod at skulle overveje revision af alle landets ejerboliger, hver gang en klage- eller retssag ændrer en grundværdiansættelse, men udelukkende af ejerboliger, der er underlagt helt sammenlignelige forhold.

Ændringen betyder, at Skatteforvaltningens revisionsadgang i de tilfælde, hvor en klagemyndighed eller domstol har ændret en grundværdiansættelsen for en konkret ejerbolig, afgrænses til de ejerboliger med helt sammenligne­lige forhold, der er påvirket af det eller de sammenlignelige forhold i en sådan grad, at hensyntagen hertil vil medføre en ændring af grundværdiansættelsen

på mere end 20 pct. Ved at indføre en tilsvarende grænse på 20 pct. for ad­gangen til at ændre grundværdiansættelser ved revision som følge af resultatet af konkrete klage- eller retssager om ændring af værdiskønnet er der sket en harmonisering af adgangen til at ændre ikke-påklagede vurderinger med klagemyndighedernes reaktionsmuligheder og muligheden for ekstraordinær genoptagelse. Ændringen indebærer, at »naboer«, der ikke har klaget inden for fristen, ikke stilles bedre end ejere, som har klaget rettidigt og taget kla­gemyndighedens konkrete afgørelse til efterretning. Ændringen vil ikke ændre Skatteforvaltningens pligt til at foretage genoptagelse på baggrund af konkrete faktiske forhold, der kan begrunde genoptagelse, jf. skatteforvalt­ningslovens § 33, og det vil heller ikke have betydning for tilfælde, hvor en afgørelse eller dom kan karakteriseres som en generel praksisændring, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 4, eller hvor der af anden grund kan gen­nemføres ændring af grundværdiansættelsen for andre ejendomme under henvisning til reglerne om genoptagelse.

Det er iøvrigt Vurderingsmyndighedens opfattelse, at hvis den modsatte si­tuation foreligger - altså at der er foretaget en vurdering, der ikke skulle have været foretaget f.eks. fordi ejendommen er undtaget fra vurdering - vil det også være muligt at ophæve en sådan vurdering med hjemmel i bestemmelsen ud fra en udvidende fortolkning af bestemmelsen. Frem til den 1. juli i det andet kalenderår efter vurderingsårets udløb, kan vurderingsmyndigheden altså give besked om, at en vurdering vil blive foretaget eller ændret. Dette kan ske, uden at opfylde betingelserne om, at vurderingen er foretaget på et forkert grundlag som følge af forkert eller mangelfuld registrering af faktiske forhold. Vurderingen skal derefter være gennemført inden den 1. oktober i samme år, jf. SFL § 33 a, stk. 1.

Bestemmelsen i SFL § 33 a er indsat ved lovændring i juni 2013 og trådte i kraft 1. juli 2013. Bestemmelsens ordlyd er den samme som den ind til 1. januar 2013 tidligere gældende SFL § 33, stk. 1. Det fremgår af ikrafttrædel­sesbestemmelsen i § 16, stk. 7, iL 2013 649 om ændring af skatteforvaltnings­loven og forskellige andre love, dog at vedrørende vurderinger foretaget i vurderingsåret 2012 kan beføjelsen i SFL § 33 a kun kanvendes til gunst for borgeren grundet den lovgivningsmæssige lapsus i denne periode.

Ved L 2017 61 om ændring af lov om vurdering af landets faste ejendomme er det fastsat i VUL § 44, at vedrørende den almindelige vurdering pr. 1. oktober 2011 kan Vurderingsmyndighedens beføjelse efter SFL § 33 a an­vendes indtil d. 1. januar 2019, som er seneste frist for afsendelse af varsel om ændring af vurderingen for 2011. For den almindelige vurdering pr. 1. oktober 2012 er fristen 1. januar 2020. Denne forlængelse af fristen i SFL § 33 a gælder kun, når den varslede ændring er til gunst for borgeren i form af en nedsættelse af vurderingen.

VedL 2017 688 som også medførte ny overskrift til bestemmelsen”Revision” – er sket en række præciseringer. Vurderingsmyndigheden kan efter § 33 a i skatteforvaltningsloven inden for fastsatte frister varsle og foretage eller ændre en vurdering af fast ejendom. Varsel kan ikke udsendes senere end den 1. juli i det andet kalenderår efter vurderingsårets udløb. Vurdering eller ændring skal være gennemført senest den 1. oktober samme år. Det er nu præciseret, at der efter bestemmelsen kan varsles og gennemføres revisioner af såvel vurderinger som af dele af vurderinger.

Revisionsfristen for vurderingerne for 2011 og fremefter er forlænget ved udskydelseslovene (L 2013 1635, L 2014 1535 og L 2017 61). Det fremgår af bemærkningerne til de nævnte love, at det var hensigten at forlænge fristen for revision af vurderinger for 2011 henholdsvis 2012 og frem, indtil disse kunne påklages. Fristen for revision af 2011-vurderingen for ejerboliger var imidlertid udløbet på tidspunktet for 2013-udskydelseslovens ikrafttræden. Udskydelsesloven hjemler derfor alene revision af disse vurderinger, for så vidt ændringen er til gunst for borgerne. For erhvervsejendomme m.v. udløb fristen for revision af 2012-vurderingen den 1. juli 2014. Ændringer af 2012- vurderinger kan derfor efter denne dato tilsvarende kun foretages til gunst for borgeren. Revisionsbestemmelsen er ved den seneste udskydelseslov (L 2017 61) endvidere blevet udvidet, således at vurderingsmyndigheden kan revidere vurderinger, når revisionen vil føre til en ændring til gunst for ejeren i form af en nedsættelse af beskatningen, dvs. uanset om der samtidig sker

en nedsættelse af selve vurderingen. Den udvidede revisionsadgang, der blev indsat ved den seneste udskydelseslov, er gældende for alle vurderingsmyn­dighedens ansættelser, dvs. både ansættelsen af de almindelige værdier (ejendomsværdi og grundværdi) og ansættelsen af de omberegnede værdier (omberegnet ejendomsværdi 2001/2002 og den aktuelle omberegnede grundværdi).

Vurderingsmyndighedens adgang til at gennemføre revision efter skattefor­valtningslovens § 33 a er ikke herudover underlagt begrænsninger. Vurde­ringsmyndigheden kan inden for de fastsatte frister varsle og gennemføre revision, uanset om den fejlagtige eller ved en fejl ikke foretagne vurdering skal ændres eller foretages på grund af faktiske eller retlige forhold. Revision kan foretages af vurderingsmyndigheden, uanset om revisionen alene er be­grundet i en ændret opfattelse vedrørende rene beløbsmæssige vurderingsskøn. Revisionsbestemmelsen giver ikke ejendomsejer et retskrav på at få ændret en vurdering, der ikke kan ændres ved genoptagelse efter reglerne i skattefor­valtningslovens § 33. Revisioner kan efter gældende regler alene foretages på vurderingsmyndighedens foranledning, og kan som lovmæssigt udgangs­punkt, og efter reglernes indbyrdes sammenhæng, ikke igangsættes på foran­ledning af ejendomsejer.

Det fremgår af SKM 2006 49 H, hvor Højesteret tiltrådte Landsrettens dom, efter hvilken der ikke var hjemmel til at genoptage vurderingen, idet der ikke inden udløbet af den treårige genoptagelsesfrist fremkom begæring herom. Landsretten havde endvidere fundet, at der hverken i ordlyden af bestemmel­sen om den statslige revisionsbeføjelse, i bestemmelsens lovforarbejder, i Told- og Skattestyrelsens cirkulære nr. 76 af 26. april 1996, eller på noget andet grundlag var hjemmel for et retskrav på revision af vurderinger af fast ejendom. Landsretten anførte, at det beror på et forvaltningsretligt skøn, om en ejendomsvurdering skal optages til revision, og at de hensyn, som Told- og Skattestyrelsens afgørelse var begrundet i, herunder det lange tidsforløb fra vurderingstidspunktet til begæringen om ændring af vurderingen, var re­levante og saglige. En henvendelse fra en ejer med ønske om ændring af en given vurdering vil således skulle afgøres ved enten et afslag på genoptagelse eller ved en ændret vurdering.

***Vurderingsstrukturen pr. 1. januar 2018 og frem - remonstration og revision*** Vurderingsmyndigheden vil under henvisning til den med L 2017 688 indsatte struktur i skatteforvaltningslovens kapitel 12 fremadrettet først skulle vurdere, om en påtænkt ændring kan gennemføres under henvisning til reglerne om i første række ordinær genoptagelse og i anden række ekstraordinær genop­tagelse, jf. SFL § 33. Revisionsbestemmelsen skal være subsidiær i forhold til SFL § 33 om genoptagelse. Ved L 2017 688 er § 33 a i SFL udvidet med en række supplerende adgange til revision, der indsættes som bestemmelsens stk. 2-5. Med nyt stk. 2, følger at vurderingsmyndigheden efter udløbet af fristen i stk. 1, 1. pkt., skal kunne varsle ændring af en foretaget vurdering, der medfører en nedsættelse af vurderingen, og at ændringen i så fald skal være gennemført senest 3 måneder efter varslingen.

Vurderingsstyrelsen kan efter ordinær frist til og med den 1. juli i det andet kalenderår efter vurderingsårets udløb varsle ændring af en vurdering eller en del af en vurdering over for ejendomsejer. Det fremgår af SFL § 33 a, stk. 1. Vurderingsstyrelsen skal gennemføre ændringen senest den 1. oktober samme år, dvs. i det andet kalenderår efter vurderingsårets udløb. Det fremgår også af SFL § 33 a, stk. 1

For afgørelser om ejendomsvurdering, der er foretaget efter en forudgående deklarationsproces efter SFL § 20 a, er der med L 2018 278 etableret en selvstændig hjemmel til genoptagelse. Det fremgår af SFL § 20 b, stk. 3, at hvis Vurderingsstyrelsen har truffet afgørelse om vurdering af fast ejendom, uden at oplysninger, der er modtaget i afgørelsesperioden, er indgået i vurde­ringen, jf. SFL § 20 b, stk. 2, skal Vurderingsstyrelsen uanset reglerne i SFL § 33 genoptage vurderingen, hvis oplysningerne, der er modtaget i afgørel­sesperioden, kan give grundlag for at ændre vurderingen.

I andre situationer er Vurderingsstyrelsens adgang til at genoptage en ejen­domsvurdering eller en del afen ejendomsvurdering reguleret af de alminde­lige genoptagelsesreglerne i SFL § 33, der er blevet præciseret og justeret med § 1, nr. 24-29, i lov nr. 688 af 8. juni 2017, der er trådt i kraft den 1. ja-

nuar 2018. Ejendomsejer er henvist til at anmode om genoptagelse, og en anmodning fra en ejendomsejer om ændring af en foretaget vurdering skal afvises under henvisning til reglerne om genoptagelse i SFL § 33. Vurde­ringsmyndighederne træffer kun afgørelse efter revisionsbestemmelsen i § 33 a, når vurderingsmyndigheden foretager revision, der er planlagt af myn­digheden.

Endvidere er der med § 1, nr. 30-32, i L 2017 688, der tillige er trådt i kraft den 1. januar 2018, gennemført ændringer af revisionsreglen i SFL § 33 a, der giver Vurderingsstyrelsen forbedrede muligheder for ved egen drift at revidere ejendomsvurderinger, uanset at de pågældende vurderinger ikke er påklaget rettidigt, og uanset at forudsætningerne for genoptagelse i SFL § 33 ikke er opfyldt.

Der er med § 1, nr. 33, i L 2017 688, der tillige er trådt i kraft den 1. januar 2018, desuden foretaget en række ændringer i adgangen til at foretage afledte ændringer af nye vurderinger efter SFL § 34.

Der er i bemærkningerne til L 2017 688 udtrykkeligt taget stilling til hierar­kiet i reglerne om genoptagelse i SFL § 33 og reglerne om revision i SFL § 33 a. Det fremgår af lovbemærkningerne, at Vurderingsstyrelsen under hen­visning til strukturen i SFL kapitel 12 først skal vurdere, om en påtænkt æn­dring kan gennemføres under henvisning til reglerne om ordinær genoptagelse, i anden række skal så vurderes, om ændring kan gennemføres efter reglerne om ekstraordinær genoptagelse, og først derefter skal vurdere, om der kan og skal gennemføres ændring ved i første række ordinær revision og dernæst ekstraordinær revision. Dette er relevant, da det skattemæssige virkningstids­punkt for en ændring af en vurdering er afhængig af, hvilke af reglerne i SFL §§ 33 og 33 a, der begrunder ændringen.

Det fremgår af bemærkningerne til L 2017 688 herudover udtrykkeligt, at Vurderingsstyrelsen, ud over de ændringsmuligheder, der følger af reglerne i skatteforvaltningsloven, har adgang til at berigtige taste-fejl mv.

[**(165)**](#bookmark171) Da vurderingsmyndigheden kun kunne anvende den "ekstraordinære re­visionsbestemmelse" til at sende varsel, hvis den varslede ændring var til gunst for ejeren i form af en nedsættelse af vurderingen, men ikke kunne anvende revisionsbestemmelsen, hvis den varslede ændring var til gunst for ejeren i form af en nedsættelse af beskatningen, selv om vurderingen ikke nedsættes, f.eks. fordi en ejendom var henført til kategorien af ejendomme til beboelse (benyttelseskode 01), mens den efter sin karakter og faktiske anvendelse burde have været henført til landbrug (benyttelseskode 05), hvilket på grund af de særlige regler, der gælder for vurdering og beskatning af landbrugsejendomme, ville få skattemæssig betydning for ejeren, ville det således ikke være muligt at anvende revisionsbestemmelsen, da ændringen ikke ville medføre en nedsættelse af vurderingen. Det ville heller ikke være muligt at anvende genoptagelsesbestemmelserne, da benyttelseskoden er et skøn.

Revisionsbestemmelsen blev derfor ved lov ændret, så vurderingsmyndighe­den også kan sende varsel som nævnt i skatteforvaltningslovens § 33 a, for så vidt angår den almindelige vurdering pr. 2011-10-01 eller en senere vur­dering, og for så vidt angår den almindelige vurdering pr. 2012-10-01 eller en senere vurdering, når den varslede ændring er til gunst for ejeren i form af en nedsættelse af beskatningen. Hermed blev det sikret, at vurderingsmyn­digheden også kan foretage ændringer i situationer, hvor der eksempelvis kun er fejl i en af de omberegnede værdier, uden at der er fejl i den aktuelle ejendomsværdi eller grundværdi. Hvis ejendomsværdien eller grundværdien sættes ned, vil det som udgangspunkt medføre, at der skal betales mindre i henholdsvis ejendomsværdiskat og grundskyld. Dette afhænger dog af, om ejeren betaler skat af den aktuelle vurdering. For dækningsafgiftspligtige ejendomme betales dækningsafgiften af forskelsværdien, dvs. forskellen mellem ejendomsværdien og den aktuelle grundværdi. Hvis grundværdien sættes op, så vil forskelsværdien blive mindre, og det dækningsafgiftspligtige grundlag vil dermed også blive mindre, men grundskylden kan stige. Dette afhænger af, om der betales grundskyld af den aktuelle grundværdi eller en tidligere grundværdi på grund af grundskatteloftet.

Når det skal vurderes, om en ændring er til gunst for ejeren, er det derfor efter den bestemmelse, der blev indført i udskydelsesloven, et krav, at nedsættelsen

i beskatningen skal være til gunst for ejeren samlet set, dvs. at besparelsen i dækningsafgiften skal være større end stigningen i grundskylden, eller at grundskylden skal falde med mere, end dækningsafgiften stiger. Endvidere er det en betingelse, at nedsættelsen i beskatningen er til gunst for ejeren i det pågældende ansættelsesår. Ved vurderingen af, om en ændring er til gunst for ejeren, skal vurderingsmyndigheden derfor ikke tage stilling til den skattemæssige betydning på længere sigt, men derimod kun tage stilling til betydningen i det pågældende ansættelsesår.

Det fremgår af bestemmelsen, at den varslede ændring i så fald skal være gennemført senest 3 måneder efter varslingen. Det er Vurderingsstyrelsens praksis, at fristen på 3 måneder efter SFL § 33 a, stk. 2, skal regnes fra afsen­delsen af varslingen.

Sidste punktum er indsat ved L 2019 1580, dvs. med virkning fra 2020-01­01 er i skatteforvaltningslovens § 33 a, stk. 1, stk. 2 og stk. 4, indsat et nyt afsluttende punktum i bestemmelserne, hvorefter Skatteforvaltningens revi­sionsadgang vil være begrænset i de tilfælde, hvor en klagemyndighed eller en domstol har ændret grundværdiansættelsen for en ejerbolig som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8. Skatteforvaltningen (Vurderingsstyrelsen) vil kunne varsle ændring ved revision af en foretaget vurdering af andre ejerboliger på grundlag af resultatet af klage- eller retssa­gen, hvis der er tale om ejerboliger, der er påvirket af helt sammenlignelige forhold til den klage- eller domstolsbehandlede grundværdi, og hvor ændrin­gen vil medføre en ændring af grundværdiansættelsen med mere end 20 pct. Herved er der skabt sammenhæng til 20%s-bagatelgrænsen også her i revi­sionsbestemmelsen. Med denne lovfæstelse om »helt sammenlignelige for­hold« tages på den ene side hensyn til, at en sammenlignelig ejerbolig vil kunne ligge i en større afstand til den konkrete ejerbolig, og sikrer på den anden side Skatteforvaltningen mod at skulle overveje revision af alle landets ejerboliger, hver gang en klage- eller retssag ændrer en grundværdiansættelse, men udelukkende af ejerboliger, der er underlagt helt sammenlignelige for­hold.

[**(166)**](#bookmark172) Med stk. 3. skal vurderingsmyndigheden efter efter udløbet af fristen i stk. 1, 1. pkt., kunne varsle ændring af en foretaget vurdering, der medfører en ændring af beskatningen, men ikke samtidig nedsættelse af vurderingen, således at den ved seneste udskydelseslov gennemførte revisionsadgang op­retholdes. Dette skal ses i lyset af den udvidelse af revisionsadgangen, der blev gennemført ved den seneste udskydelseslov (L 2017 61). Vurderingsmyn­digheden havde indtil denne ændring efter revisionsbestemmelsen mulighed for af egen drift at ændre foretagne vurderinger, hvis varsel om foretagelse eller ændring af en vurdering blev udsendt senest den 1. juli i det andet år efter vurderingsårets udløb. Bestemmelsen kunne eksempelvis anvendes, hvor en ejer havde klaget over vurderingen, og hvor den pågældende havde fået medhold. I sådanne tilfælde ville vurderingsmyndigheden af egen drift kunne ændre vurderingen for de ejere, der ikke havde klaget, således at alle fik samme behandling. Som følge af at vurderingerne skulle videreføres i yderligere ét år, blev det derfor foreslået, at vurderingsmyndigheden skulle have mulighed for fortsat at kunne ændre 2011- og 2012-vurderinger frem til det tidspunkt, hvor nye vurderinger med et nyt vurderingssystem ventedes at kunne foretages, dvs. inden 2019-01-01 for ejerboliger og inden 2020-01­01 for erhvervsejendomme m.v. Ændringer efter stk. 3 i lighed med ændringer efter stk. 2 skal foretages senest 3 måneder efter varslingen.

[**(167)**](#bookmark173) Med stk. 4 skal vurderingsmyndigheden efter udløbet af fristen i stk. 1,

1. pkt., kunne varsle ændring af en foretaget vurdering, der medfører forhø­jelse af vurderingen, og at en sådan ændring også skal være foretaget senest 3 måneder efter varslingen.

Sidste punktum er indsat ved L 2019 1580, dvs. med virkning fra 2020-01­01 er i skatteforvaltningslovens § 33 a, stk. 1, stk. 2 og stk. 4, indsat et nyt afsluttende punktum i bestemmelserne, hvorefter Skatteforvaltningens revi­sionsadgang vil være begrænset i de tilfælde, hvor en klagemyndighed eller en domstol har ændret grundværdiansættelsen for en ejerbolig som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, stk. 1, nr. 1-4, 6, 7 eller 8. Skatteforvaltningen (Vurderingsstyrelsen) vil kunne varsle ændring ved revision af en foretaget vurdering af andre ejerboliger på grundlag af resultatet af klage- eller retssa-

gen, hvis der er tale om ejerboliger, der er påvirket af helt sammenlignelige forhold til den klage- eller domstolsbehandlede grundværdi, og hvor ændrin­gen vil medføre en ændring af grundværdiansættelsen med mere end 20 pct. Herved er der skabt sammenhæng til 20%s-bagatelgrænsen også her i revi­sionsbestemmelsen. Med denne lovfæstelse om »helt sammenlignelige for­hold« tages på den ene side hensyn til, at en sammenlignelig ejerbolig vil kunne ligge i en større afstand til den konkrete ejerbolig, og sikrer på den anden side Skatteforvaltningen mod at skulle overveje revision af alle landets ejerboliger, hver gang en klage- eller retssag ændrer en grundværdiansættelse, men udelukkende af ejerboliger, der er underlagt helt sammenlignelige for­hold.

[**(168)**](#bookmark174) Med stk. 5 præciseres, at de yderligere revisionsadgange skal finde tilsva­rende anvendelse ved ændring af dele af foretagne vurderinger.

[**(169)**](#bookmark177) Under henvisning til behovet for klarhed om virkningstidspunktet for vurderinger, der foretages efter revisionsreglerne, følger det ved indførelse af udvidede revisionsadgange, at det i stk. 6 fastsættes, at vurderinger, der er revideret efter skatteforvaltningslovens § 33 a, stk. 1 og 2, vil skulle tillæg­ges skattemæssig virkning fra tidspunktet for den vurdering, der er blevet ændret.

[**(170)**](#bookmark179) Med stk. 7, følger at ændring af en vurdering efter stk. 3 og 4 tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget, hvis dette accepteres af alle klageberettigede, som ændringen skal vedrøre med skattemæssig virkning fra dette tidspunkt. Ændring af en vurde­ring efter stk. 3 og 4 vil derimod skulle tillægges skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor ændring foretages, hvis ikke alle de klageberettigede, som skal acceptere en skattemæssig virkning som nævnt i bestemmelsens 1. pkt., accepterer.

De nævnte ændringer af revisionsbestemmelsen skal som ses i lyset af, at der er konstateret et behov for at give vurderingsmyndigheden mulighed for at korrigere vurderinger samt dele af vurderinger, uanset om den fejlagtige vurdering eller del af en vurdering beror på faktiske eller retlige forhold, herunder også i situationer, hvor behovet for ændring alene er begrundet i en ændret opfattelse vedrørende rene beløbsmæssige vurderingsskøn, som ikke kan begrunde genoptagelse efter SFL § 33. Vurderingsmyndighedens adgang til at foretage nødvendige korrektioner vil med L 2017 688 reglerne blive sikret, uanset at forudsætningerne for ændring ved genoptagelse ikke er til stede. De udvidede revisionsadgangen skal ikke være betinget af, at revisionen er begrundet i sådanne fejl og mangler, som kan begrunde genop­tagelse efter SFL § 33. Den udvidede revisionsadgang vil f.eks. give vurde­ringsmyndigheden mulighed for at revidere vurderinger, der af anden grund, f.eks. under henvisning til plus/minus 20 pct.-reglen, ikke vil kunne ændres efter reglerne om genoptagelse. For at sikre borgernes retssikkerhed ved re­vision af meget gamle vurderinger, følger det dog, at revisioner, der foretages efter den gældende frist, når de kan være til ugunst for en eller flere klagebe­rettigede i en vurderingssag, kun tillægges virkning fra tidspunktet, hvor den vurdering, der revideres, blev foretaget, hvis alle de klageberettigede, der vil kunne blive berørt afen sådan bagudrettet virkning, accepterer, at ændringerne gennemføres med denne virkning. Hvis en eller flere af sådanne klageberet­tigede ikke accepterer de varslede ændringer med bagudrettet virkning, vil revisionen alene skulle have fremadrettet virkning fra revisionen foretages. Dette skal ses i lyset af, at det ikke med sikkerhed kan fastslås, i hvilket omfang ændringer af en vurdering, der ikke alene består i en nedsættelse af vurderingen, vil være til ugunst for én eller flere klageberettigede.

Reglerne vedL 2017 688 nødvendiggør herudover, at vurderingsmyndigheden ved revision af en vurdering vil skulle forholde sig til, hvilke regler der danner grundlag for revisionen. Dette skyldes, at der vil kunne opstå situationer, hvor myndighederne vil ønske at foretage ændringer, der vil være omfattet af bestemmelserne i § 33 a, stk. 1 og 2, jf. eventuelt den bestemmelserne i § 33 a, stk. 5, samtidig med ændringer, der vil være omfattet af bestemmelserne i § 33 a, stk. 3 og 4, jf. igen eventuelt bestemmelsen i § 33 a, stk. 5. Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis en revision vil skulle føre til en nedsættelse af en grundværdiansættelse, der vil skulle føre til en forhøjelse af forskels­værdien, som vil skulle danne grundlag for opkrævning af dækningsafgift.

Hvis ejendommen er dækningsafgiftspligtig, vil dette føre til en nedsættelse af grundværdiansættelsen, men en forhøjelse af andre dele af vurderingen og en forhøjelse af beskatningen. De to sidstnævnte ændringer vil potentielt kunne være til ugunst for en eller flere klageberettigede, og vil derfor ikke kunne gennemføres med bagudrettet virkning uden alle klageberettigedes accept.

Henset til sammenhængen mellem de forskellige dele af en ejendomsvurde­ring, der er beskrevet i § 15, stk. 2, i det samtidig med L2017 688 vedtagne lovforslag til en ny lov om ejendomsvurdering, samt bemærkningerne dertil, vil vurderingsmyndigheden ikke i den beskrevne situation kunne revidere grundværdiansættelsen, uden samtidig at revidere de øvrige dele af vurderin­gen, der tillige er påvirket af det forhold, der danner grundlag for revisionen. Revision vil i en sådan situation forudsætte, at alle klageberettigede, som ændringerne skal vedrøre med bagudrettet virkning, vil skulle acceptere alle de ændringer, der foreslås af vurderingsmyndigheden, hvis revisionen skal have bagudrettet virkning.

Hvis en klageberettiget ikke accepterer de af myndigheden foreslåede ændrin­ger, vil revisionen alene skulle have skattemæssig virkning fremadrettet, dvs. fra tidspunktet for revisionen, for alle de klageberettigede.

Disse regler til fastsættelse af virkningstidspunktet for reviderede vurderinger gør ikke endeligt op med spørgsmålet om, om en revideret vurdering skal foretages, eller om en revideret vurdering kan blive uvirksom for en del af virkningsperioden. Uvirksomhed kan følge af andre regler, f.eks. de til enhver tid gældende regler om forældelse af fordringer eller gæld, der ville opstå ved en revision, der kan foretages efter de nye regler.

[**(171)**](#bookmark181) Bestemmelsen er indsat ved L 2020 1061. Med bestemmelsens stk. 1 kan Skatteforvaltningen fra og med 2020-11-01 ikke af egen drift genoptage eller foreslå/varsle at revidere vurderinger foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 87 og 88 eller vurderinger foretaget efter den tidligere vurderingslov.

Reglen indebærer en "afskæring af genoptagelse" af vurderinger foretaget efter tidligere regler og overgangsreglerne i ejendomsvurderingsloven og med "cut off" fra og med den 1. november 2020

Fra og med 2020-11-01 kan Skatteforvaltningen altså ikke i medfør af §§ 33, 33 a og 34 af egen drift genoptage eller varsle revision af vurderinger, der er foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 87 og 88. Med bestem­melsens stk. 2, følger, at stk. 1 også finder anvendelse for så vidt angår vur­deringer foretaget efter den tidligere gældende lov om vurdering af landets faste ejendomme. § 33 b, stk. 1 og 2, omfatter således både de videreførte vurderinger, omvurderinger foretaget fra 2013 og øvrige vurderinger foretaget efter den tidligere vurderingslov, herunder vurderinger foretaget før 2013. Vurderingsstyrelsen kan heller ikke genoptage de nævnte vurderinger på baggrund af en anmodning om genoptagelse, der er modtaget den 1. november 2020 eller senere.

Formålet med den indsatte bestemmelse er at komme godt fra start med det nye ejendomsvurderingssystem uden de komplikationer, gamle sager kan medføre, og at sikre, at Skatteforvaltningen ikke skal anvende betydelige ressourcer på disse gamle sager frem for de nye ejendomsvurderinger. Æn­dringen har samtidig til formål at sikre klarhed hos boligejerne om, atde ikke mødes med gamle krav fra myndighederne.

Hvis ejendomsvurderingen anvendes f.eks. i forbindelse med fastsættelsen af beskatningsgrundlaget efter ejendomsavancebeskatningsloven, er det ikke muligt at få genoptaget og ændret en ældre vurdering, med den konsekvens, at en potentielt fejlagtig beregning af avancen, ikke kan blive rettet.

***Klagebehandling bagud i tid, når der åbnes for dette.***

SFL § 33 b påvirker endvidere ikke ejendomsejernes mulighed for at klage, når der åbnes for klageadgangen for videreførte ejerboligvurderinger og - omvurderinger foretaget fra og med 2013 og frem og for vurderinger og omvurderinger af andre ejendomme for 2014 og frem. Ejendomsejerne vil kunne klage over disse vurderinger, når den første nye vurdering af ejendom­men sendes ud og dermed få en tilbundsgående klagebehandling af disse vurderinger i det administrative klagesystem i aktuelt niveau. Hvad angår ejendomsejernes adgang til at få behandlet vurderinger foretaget før 2013, har ejendomsejerne allerede ved udsendelsen af disse vurderinger haft mulig-

hed for at klage, og det har i hele perioden, dvs. både før og efter 2013, været muligt for ejendomsejerne at anmode om genoptagelse af disse vurderinger.

[**(172)**](#bookmark182) Afskæringen af adgangen til genoptagelse omfatter alle vurderinger, både almindelige vurderinger, der er foretaget som egentlige vurderinger eller ved videreførelse, og omvurderinger, der er foretaget efter reglerne i EVL §§ 87 og 88 eller efter den tidligere gældende VUL, dvs. alle vurderinger, der er foretaget eller foretages i det gamle vurderingssystem. Det er alle adgange til at varsle genoptagelse og revision af egen drift efter reglerne i SFL kapitel 12, der afskæres. Vurderingsstyrelsen er således fra og med den 1. november 2020 afskåret fra af egen drift at varsle genoptagelse eller revision efter SFL §§ 33, 33 a og 34. Med SFL § 33 b er også muligheden for at rette fejlramte ejendomsværdiskattestop- og grundskatteloftsværdier blevet fjernet. Dog kan der med virkning for fremtidige vurderinger fastsættes nye ejendomsvær­diskattestop- og grundskatteloftsværdier, hvis disse som følge af særlige omstændigheder er ansat for lavt.

[**(173)**](#bookmark183) Vurderingsstyrelsen er dog fra og med den 1. november 2020 berettiget til at varsle genoptagelse eller revision af sådanne vurderinger, der er anmodet genoptaget inden den 1. november 2020. Det følger af SFL § 33 b, stk. 3. Bestemmelsen afskærer ikke genoptagelse eller revision i de tilfælde, hvor afgørelsesgrundlaget allerede er oplyst i en sådan grad, at det står klart, at der skal ske ændring i form af genoptagelse eller revision. Forud for ophøret af muligheden for at anmode om genoptagelse af vurderinger foretaget i det gamle vurderingssystem pr. 2020-10-31 blev offentliggjort styresignal SKM 2020 295 som en del af en generel vejledningsindsats.

Modsat gælder, at hvis Vurderingsstyrelsen den 2020-11-01 eller senere an­modninger om genoptagelse af vurderinger foretaget i det gamle vurderings­system, vil Skatteforvaltningen træffe afgørelse om at afslå anmodningen, da Skatteforvaltningen ikke kan genoptage sådanne vurderinger efter reglerne om genoptagelse i skatteforvaltningsloven. Ligeledes kan der ikke ske gen­optagelse efter almindelige ulovbestemte forvaltningsretlige grundsætninger om genoptagelse. En sådan afgørelse om afslag på genoptagelse kan påklages på sædvanlig vis, og en klage vil angå afgørelsen om afslag på genoptagelse og ikke selve vurderingen.

Efter § 33 b, stk. 3, jf. også oven for, så kan Skatteforvaltningen ikke genop­tage vurderinger som nævnt i bestemmelsens stk. 1 og 2 på baggrund af en anmodning om genoptagelse, der er modtaget 2020-11-01 eller senere. Be­stemmelsen indebærer, at ejendomsejerne ikke skal kunne anmode om gen­optagelse fra og med den 2020-11-01. Dokumentation for påberåbte fejl i grundlaget for vurderingen vil skulle indgives samtidig med anmodningen om genoptagelse.

Bestemmelsen indebærer også, at en ejendomsejer ikke vil kunne støtte ret på en anmodning om genoptagelse, som en anden ejendomsejer har indgivet rettidigt over en anden vurdering eller en anden ejendom, og at en ændring af praksis ikke skal medføre genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 4 (underkendelse af praksis). Bestemmelsen indebærer også, at en verse­rende sag over en anden vurdering af samme ejendom, der er indgivet af ejendomsejer, ikke vil blive afspejlet i senere vurderinger af denne ejendom, når den verserende sag er afgjort, jf. skatteforvaltningslovens § 34.

Det er således nødvendigt, at ejendomsejerne selv indgiver en anmodning om genoptagelse inden fristens udløb for de vurderinger, som den pågældende ønsker at få genoptaget, og som der ikke verserer en sag omkring.

***Klagebehandling bagud i tid, når der åbnes for dette.***

SFL § 33 b påvirker ikke ejendomsejernes mulighed for at klage, når der åbnes for klageadgangen for videreførte ejerboligvurderinger og -omvurde­ringer foretaget fra og med 2013 og frem og for vurderinger og omvurderinger af andre ejendomme for 2014 og frem. Ejendomsejerne vil kunne klage over disse vurderinger, når den første nye vurdering af ejendommen sendes ud og dermed få en tilbundsgående klagebehandling af disse vurderinger i det ad­ministrative klagesystem i aktuelt niveau. Hvad angår ejendomsejernes adgang til at få behandlet vurderinger foretaget før 2013, har ejendomsejerne allerede ved udsendelsen af disse vurderinger haft mulighed for at klage, og det har i hele perioden, dvs. både før og efter 2013, været muligt for ejendomsejerne at anmode om genoptagelse af disse vurderinger.

[**(174)**](#bookmark185) \*\*Baggrund \*\*

VedL 2017 688 skete en omskrivning af bestemmelsen i § 34. Bestemmelsen regulerer Vurderingsstyrelsens adgang til at genoptage nyere vurderinger af en ejendom, hvis en afgørelse fra et vurderingsankenævn, Skatteankestyrelsen, Landsskatteretten eller en domstol vedrørende en vurdering af den pågældende ejendom giver anledning til ændring af nyere vurderinger.

En klagesag kan på samme måde som en revisionssag resultere i en forhøjelse eller anden ændring af en vurdering, der ikke kan anses for at være til gunst for alle til enhver tid værende ejere.

Med de fristregler, der er indført med SFL § 34, i tilknytning til stk. 1, dvs. stk. 2-4, er hensigten med lovbestemmelsen, at en ejendomsejer inden for rimelig tid efter afgørelsen af en klagesag vil få indblik i de konsekvenser, som afgørelsen af klagesagen vil få for nyere vurderinger af ejendommen. Det forhold, at de ændringer, der foretages med hjemmel i SFL § 34, er afledt af afgørelsen i en klagesag vedrørende en tidligere vurdering af den pågæl­dende ejendom, kan ikke begrunde, at ændring af nye afgørelser kan foretages uden tidsmæssig begrænsning.

De noget differentierede regler skal ses i lyset af, at en klagesag på samme måde som en revisionssag kan resultere i en forhøjelse eller anden ændring af en vurdering, der ikke kan anses for at være til gunst for alle til enhver tid værende ejere. Reglerne skal endvidere ses i lyset af de retssikkerhedsmæs­sige og processuelle hensyn, der tillige har begrundet reglerne om det skatte­mæssige virkningstidspunkt for ændringer af vurderinger og dele af vurderin­ger, der foretages efter SFL §§ 33 og 33 a.

Det fremgår af bemærkningerne til L 2017 688 - ved hvilken de pr. 1. januar 2018 gældende regler er indført - at ændringerne i SFL § 34 ikke begrænser Vurderingsstyrelsens kompetence til at foretage konsekvensændringer i de vurderinger, der er påkendt afet vurderingsankenævn eller Landsskatteretten. Vurderingsstyrelsen har efter lovmotiverne samt under henvisning til almin­delige forvaltningsretlige regler fortsat mulighed for af foretage konsekvens­ændringer, for så vidt klageinstansen ikke i sin afgørelse har gjort endeligt op med alle dele af den påkendte vurdering, f.eks. hvis der ikke er foretaget konsekvensændring i alle fordelinger m.v. Den tætte lovregulering i SFL af klagemyndighedernes kompetence til at korrigere ejendomsvurderinger er således efter bemærkningerne ikke til hinder for, at klagemyndighedernes afgørelser udmøntes fuldt ud i alle dele af en påkendt vurdering, når klagein­stansens afgørelse udmøntes i en ny vurdering. Nødvendige konsekvensæn­dringer kan efter bemærkningerne gennemføres af underliggende instanser i alle tilfælde, hvor klageinstansens afgørelse ikke gør endeligt op med alle dele af den påkendte vurdering.

Hvis Vurderingsstyrelsen ikke inden for fristen i SFL § 34 foretager konse­kvensændring af **nyere** vurderinger som følge af en afgørelse fra en højere instans, beror Vurderingsstyrelsens adgang til at ændre de nyere vurderinger og det skattemæssige virkningstidspunkt af sådanne ændringer på reglerne i SFL§§33og33a.

[**(175)**](#bookmark186) Der er som ovenfor nævnt med L 2017 688 i SFL § 34, stk. 2-4, indført tidsfrister for gennemførelse af ændringer i medfør af SFL § 34, stk. 1, og der er i SFL § 34, stk. 5, indført en udtrykkelig regel om det skattemæssige virkningstidspunkt for ændringer, der foretages efter SFL § 34.

Det er fastsat, at Vurderingsstyrelsens adgang til at genoptage nyere vurde­ringer af en ejendom, i det omfang klagemyndighedens afgørelse af en vur­deringsklagesag giver anledning hertil, udvides til tillige at omfatte situationer, hvor det er Skatteankestyrelsen, der har truffet afgørelse som klageinstans. Dette skal ses i sammenhæng med lovændringen om, at Skatteankestyrelsen skal være afgørelsesmyndighed i visse vurderingsklagesager, jf. SFL § 4 a. Det er endvidere præciseret i SFL § 34, stk. 1, at Vurderingsstyrelsens adgang til efter bestemmelsen at ændre nyere vurderinger efter endt klagebehandling også omfatter situationer, hvor vurderingssagen først afgøres endeligt ved domstolene. Denne ændring skal ses i lyset af, at genoptagelsesadgangen efter den tidligere gældende SFL § 34 efter praksis omfatter genoptagelse af nyere vurderinger, hvis afgørelsen af klagesagen giver anledning til ændring af disse, uanset om klagesagen først finder sin endelige afgørelse ved dom­stolene.

Se iøvrigt SKM2017.369.LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at myndigheden havde været berettiget til at foretage de omhandlede ændringer af grundvær­diansættelserne i medfør af den tidligere SFL § 34.

[**(176)**](#bookmark187) I stk. 2 og 3 er indført i tidsmæssige begrænsninger. Dvs afgrænsning i forhold til, hvor langt tilbage i tid vurderingsmyndigheden kan foretage korrektion af nyere vurderinger på baggrund af en afsluttet klagesag.

Se SKM 2017 369 LSR, hvor LSR fandt, at 1. instansen ved ændringerne af grundværdiansættelserne for 2006, 2008, 2010 og 2012 havde handlet i overensstemmelse med kompetencen i SFL § 34. Det forhold, at grundvær­diansættelserne for 2006 og 2008 har været genstand for klagesagsbehandling, indtil klagen vedrørende disse vurderingsår blev trukket tilbage, ved vurde­ringsankenævnet, ændrede ikke ved kompetencen til at foretage ændringer i medfør af bestemmelsen.

Ændring af vurderinger, der foretages efter SFL § 34, stk. 1, kan i tid gen­nemføres til og med den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det kalenderår, hvor den genoptagne nyere vurdering er foretaget første gang, dog senest 6 måneder efter det tidspunkt, hvor vurderingsankenævnet, Skatteankestyrelsen, Landsskatteretten eller en domstol traf den afgørelse, der giver anledning til ændringen, jf. § 34, stk. 2.

[**(177)** N](#bookmark189)edsættelse af vurderinger, der foretages efter SFL § 34, stk. 1, kan efter udløbet af fristen i SFL § 34, stk. 2, dvs. efter den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det kalenderår, hvor den nyere vurdering er foretaget første gang, gennemføres senest 6 måneder efter det tidspunkt, hvor vurderingsankenæv­net, Skatteankestyrelsen, Landsskatteretten eller en domstol traf den afgørelse, der giver anledning til ændringen, jf. SFL § 34, stk. 3.

[**(178)**](#bookmark190) Forhøjelse af vurderinger, der foretages efter SFL § 34, stk. 1, kan efter udløbet af fristen i SFL § 34, stk. 2, dvs. efter den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det kalenderår, hvor den nyere vurdering er foretaget første gang, varsles senest 6 måneder efter det tidspunkt, hvor vurderingsankenævnet, Skatteankestyrelsen, Landsskatteretten eller en domstol traf den afgørelse, der giver anledning til ændringen.

En rettidigt varslet forhøjelse skal være foretaget ved afgørelse (forvaltnings­akt) senest 3 måneder efter varslingen, jf. SFL § 34, stk. 4. Det er Vurderings­styrelsens praksis, at fristen på 3 måneder i SFL § 34, stk. 4, skal regnes fra afsendelsen af varslingen.

Ændring af nyere vurderinger, der gennemføres efter SFL § 34, stk. 4, tillæg­ges tilsvarende "skattemæssig virkning" fra tidspunktet, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget, hvis dette accepteres af alle klageberettigede, som ændringen skal vedrøre med skattemæssig virkning fra dette tidspunkt. Hvis ikke alle de klageberettigede, som skal acceptere, at ændringen tillægges skattemæssig virkning bagudrettet, accepterer dette, tillægges ændringen dog skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor ændringen foretages, jf. SFL § 34, stk. 5.

[**(179)**](#bookmark175) Ændring af nyere vurderinger, der gennemføres efter SFL § 34, stk. 1-3, tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget, jf. stk. 5, 1. pkt.

[**(180)** Æ](#bookmark176)ndring af nyere vurderinger, der forhøjes efter SFL § 34, stk. 4, tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet, hvor den vurdering, der ændres, blev foretaget, hvis dette accepteres af alle klageberettigede, som ændringen skal vedrøre med skattemæssig virkning fra dette tidspunkt.

Hvis ikke alle de klageberettigede, som skal acceptere, at ændringen tillægges skattemæssig virkning bagudrettet, accepterer dette, tillægges ændringen dog skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor ændringen foretages, jf. stk. 5, 2. og 3. pkt.

[**(181)**](#bookmark178) Fristreglerne i lovens §§ 26, 27 og §§ 31, 32 og 33 sætter kompetenceaf­grænsning for hvornår en skatteansættelse kan foretages eller ændres. Med skatteansættelse forstås såvel ansættelsen af indkomst og ejendomsværdi som den skatteberegning, dette grundlag fører til. Begrebet omfatter desuden på tilsvarende måde fastsættelse af afgiftstilsvar. Samtidig forældes det skattekrav, der afledes af ansættelsen, efter de almindelige formueretlige forældelsesregler. Det betyder, at den skattepligtiges henholdsvis myndighe­dernes adgang til at gøre et skattekrav gældende, forudsætter, at såvel de særlige ansættelsesfrister i skatteforvaltningsloven som de almindelige foræl-

delsesfrister er overholdt. **Ny forældelseslov**: Lov om forældelse af fordringer (forældelsesloven), har nødvendiggjort en række tilpasninger af skatteforvalt­ningslovens regler om ansættelse af indkomst- og ejendomsværdiskat og fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift. De nye forældelsesfrister gælder derfor som udgangspunkt også skatte- og afgiftskrav, jf. dog via koblingsreglen i skatteforvaltningslovens § 34 a. Det vil sige, at skatte- og afgiftskrav med L 2007 523 undergives en forældelsesfrist på 3 år regnet fra forfaldstidspunktet med mulighed for suspension kombineret med en absolut frist på 10 år ligeledes regnet fra forfaldstidspunktet. Forældelsesfristen for skattekrav på »Transfer Pricing«-området fastsættes til 5 år. Disse forældel­sesfrister er nu kombineret med koblingsregel om, at told- og skatteforvalt­ningens varsel om ændring af en skatteansættelse, et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift - eller en ansættelse eller fastsættelse foretaget uden varsel - udløser en tillægsfrist på 1 år regnet fra myndighedens meddelelse om afgørelsen. Samtidig vil skatte- og afgiftskrav afledt afen ansættelse, der efter fristreglerne i skatteforvaltningsloven kan foretages uden for den ordi­nære ansættelsesfrist på 3 år, ikke undergives den korte 3-årige forældelses­frist, men alene den absolutte forældelsesfrist på 10 år. Se herved skattefor­valtningslovens § 34 a og b. Der henvises til artikel om systemet og reglerne i TfS 2007 856: **Poul Erik Hjerrild-Nielsen** »Den nye forældelseslov og dennes betydning for fristreglerne i skatteforvaltningsloven«.

[**(182)**](#bookmark180) Reglerne er "koblingsreglerne til forældelsesloven". Skatter i bred forstand er krav omfattet af de almindelige forældelsesregler for pengekrav mv., jf. også henvisningen dertil i § 34 a, stk. 1. Henset til den almindelige og korte 3 års frist efter forældelsesloven er der på skatte- og agiftsområdet grundet de særlige fristregler nødvendiggjort "koblingsregler" - og de findes som lex specialis tilknyttede regler i hhv. SFL § 34 a og § 34 b.

§ 34 a har dermed en særlig regulering om forældelse af skattekrav - hoved­regler, undtagelser, forfaldstidspunkt og foreløbig afbrydelse, jf. § 34 a, stk. 2-4.

Ændret ved L 2023 679, hvorefter også grundskyld og dækningsafgift er omfattet af skatteforvaltningslovens regler, hvilket har sammenhæng med, at det fra og med 2024 er skatteforvaltningen, der ansætter og opkræver grundskyld og dækningsafgift.

For kildeskatter gælder en særregel i kildeskattelovens § 67 A, hvor det fremgår, at fristen efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er 5 år for krav omfattet at kildeskattelovens §§ 65-65 D.

Man kan opstille følgende hovedlinier i reguleringen i SFL § 34 a:

• Hovedreglen er, at skattekrav forældes efter tre år fra kravets forfaldstids­punkt, jf. forældelseslovens § 3, stk. 1, og SFL § 34 a, stk. 1. Lovbestemte løbedage vil dog udsætte forældelsens begyndelsestidspunkt, jf. forældel­seslovens § 2. Dette koblet med sammenhæng til fristreglerne i SFL og så den særlige 1 års regel i § 34 a, stk. 2.

• Når der er tale om Transfer Pricing (TP) krav, eller når der er tale om krav afledt af en ansættelse vedrørende overdragelse af aktier, aktiver og passiver som led i en aktieombyning, spaltning eller tilførsel af aktiver (objektive omstruktureringer uden tilladelse), er hovedreglen om 3-år forlænget til 5-års forældelse, jf. SFL § 34 a, stk. 3 og SFL § 26, stk. 5 og 8 .

• Den korte 3-års (5-års) frist kombineres med en længere, almindelig 10- års frist, jf. forældelseslovens § 3, stk. 3. 10-årsfristen får kun betydning, hvis 3-års fristen suspenderes. 10-års fristen begrænser den tidsmæssige grænse for, hvor længe 3-års fristen kan være suspenderet.

• Hovedreglerne om skattekravs forældelse bygger derfor på et to-strenget system med en 3-års regel kombineret med en 10-års regel. Såvel skatte­myndighedens krav som borgerens tilbagesøgningskrav er omfattet af dette regelsæt.

**Ordinære ansættelser**

VedL 2007 523 er det fastsat, at indbringelse for en administrativ myndighed skal have foreløbig forældelsesafbrydende virkning, således at indbringelsen skal følges op inden 1 år efter afgørelsen, medmindre den almindelige frist først udløber på et senere tidspunkt. Indbringelsen for den administrative

myndighed medfører en sådan foreløbig afbrydelse af forældelsen for begge parter. Anmodning om genoptagelse fra en skattepligtig, jf. SFL § 26, stk. 2, og § 31, stk. 2, vil medføre foreløbig afbrydelse af forældelsen efter denne bestemmelse. Den skattepligtiges indbringelse af spørgsmål vedrørende skatteansættelsen for myndighederne vil også virke fristafbrydende for myndighederne for så vidt angår et eventuelt skattekrav for myndighederne afledt af en ændret ansættelse.

Myndighedernes varsling af en skatteansættelse inden for de almindelige ansættelsesfrister vil derimod ikke efter disse regler have tilsvarende foræl­delsesafbrydende virkning. Hermed brydes den symmetri, der ellers karakte­riserer fristerne for foretagelse og ændring af skatteansættelsen henholdsvis fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift. Varsel om ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat eller fastsættelse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift afsendt inden forældelsesfristens udløb medfører forelø­big afbrydelse af forældelsen i samme omfang, som hvis ændringen var for­anlediget af den skattepligtiges anmodning om genoptagelse. Tilsvarende gælder, hvis ansættelsen henholdsvis fastsættelsen er foretaget inden foræl­delsesfristens udløb. Forældelse af krav afledt af ansættelsen indtræder her­efter tidligst 1 år efter, at told- og skatteforvaltningen har givet meddelelse om afgørelsen. Det sikres, at der udløses en tillægsfrist på 1 år, uanset om ændring af ansættelsen sker på den skattepligtiges eller told- og skatteforvalt­ningens initiativ.

Da ansættelsesfristen ved ordinære ansættelser altid ligger tidsmæssigt før den almindelige forældelsesfrist, vil skattemyndigheden herved altid have mindst et år til at inddrive det afledte skattekrav eller til at afbryde forældel­sen. Det er en forudsætning, at ansættelsesfristerne overholdes. Herved sikres det, at den nuværende almindelige ansættelsesfrist på 3 år kan opretholdes. **Transfer Pricing**-sager er ofte særdeles komplicerede, tidskrævende og forudsætter ofte udveksling af oplysninger fra udlandet. For at øge skattemyn­dighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner og for parter i kontrol er den ordinære ansættelsesfrist derfor i disse sager forlænget med 2 år, jf. direkte henvisning til SFL § 26, stk. 5. Forældelsesfri­sten for krav afledt af en skatteansættelse vedrørende kontrollerede transak­tioner foretaget efter SFL § 26, stk. 5, fastsættes til 5 år.

**Omstruktureringer - objektive**

Tilsvarende gælder en 5 års regel for omstruktureringssager, som er foretaget efter de objektive regler, dvs. uden tilladelse, jf. sammenhængen til § 26, stk.

8. Den udvidede ansættelsesfrist for skattefrie omstruktureringer blev indført ved § 9 i L 2007 343 (skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.). Fristen blev udvidet for at kunne håndhæve en beskatning, hvis det efterfølgende bliver konstateret, at betingelserne for at gennemføre en skattefri omstrukturering - uden skattemyndighedens for­udgående tilladelse - viste sig ikke at være opfyldt.

**Ekstraordinære ansættelser**

Krav afledt af en ekstraordinær skatteansættelse foretaget efter § 27, stk. 1, nr. 4, 7 eller 8, og § 32, stk. 1, nr. 1 og 4, var før L 2007 523 udtrykkeligt undtaget fra forældelse efter dagældende 1908-forældelseslov. Som konse­kvens ved indførelse af forældelsesloven er forældelsesfristen for de afledte skattekrav i disse tilfælde fastsættes til 10 år, svarende til den absolutte for­ældelsesfrist efter § 3, stk. 3, i den ny forældelseslov, og denne 10 års frist kan ikke suspenderes. Forældelsesfristen vil herefter efter L 2007 523 være 10 år i alle tilfælde, hvor skatteansættelsen kan foretages eller ændres uden for den ordinære ansættelsesfrist. Dermed sikres, at alle relevante ændringer i forbindelse med ekstraordinære ansættelsesændringer kan foretages lige mange år tilbage, uanset at nogle ændringer skal foretages efter én bestem­melse, mens andre skal foretages efter en anden.

Ved de ekstraordinære ansættelser betyder reglen i SFL § 34 a, stk. 2, at der udløses en tillægsfrist, hvis varslingen eller ansættelsen er foretaget inden forældelsesfristens udløb. Tillægsfristen udløses i alle tilfælde kun, hvis der er kortere tid tilbage end et år af forældelsesperioden på det tidspunkt, hvor afgørelsen træffes.

Ved L 2017 688 er bestemmelsen udvidet så den også rummer ejendomsvur­deringerne, således at reglen om forældelse ikke kun læner sig op ad SFL § 33, men, at SFL § 34 a, stk. 2, udvides til også at omfatte situationer, hvor ændring er gennemført med hjemmel i SFL § 33 a om revision og SFL § 34 om frister for afledte ejendomsvurderinger. Ændringen skal ses i lyset af, at det ikke bør være afgørende i forhold til forældelsen af krav afledt af en æn­dring af en vurdering, om ændringen er gennemført efter reglerne om genop­tagelse, reglerne om revision eller reglerne om afledte vurderinger. Tilsvaren­de er det i § 34 a, stk. 4 (10 års reglen) med L 2017 688 ændret således, at SFL § 34 a, stk. 4, udvides til tillige at rumme og definere forældelsesfristen for krav afledt af ændringer af ejendomsvurderinger, der foretages efter reg­lerne om revision af vurderinger i SFL § 33 a og reglerne om afledte vurde­ringer i SFL § 34. Dette skal igen ses i lyset af, at det ikke bør være afgørende i forhold til forældelsen af krav afledt af en ændring af en vurdering, om ændringen er gennemført efter reglerne om genoptagelse, reglerne om revision eller reglerne om afledte vurderinger.

Ved forældelse af skattekrav skal man navnlig være opmærksom på to tilfæl­de, hvor en særregel om 10-års forældelse erstatter hovedreglen. Dette er tilfældet, hvis der foreligger "et særligt retsgrundlag", eller hvis kravet er afledt af en ekstraordinær ansættelse. Hvis der foreligger et særligt retsgrund­lag, forældes skattekravet først ti år fra forfaldstidspunktet, jf. sammenhængen til forældelseslovens § 5, stk. 1, nr. 3. Der foreligger et særligt retsgrundlag, hvis kravets eksistens og størrelse er anerkendt skriftligt eller fastslået ved forlig, dom, betalingspåkrav påtegnet af fogedretten eller anden bindende afgørelse. Baggrunden for, at der gælder en 10-års regel, når der foreligger et særligt retsgrundlag er, at kravets størrelse og eksistens er klarere bevissik- ret end tilfælde, der omfattes af hovedreglen.

Fristen i SFL § 34 a, stk. 4, suppleres af basisregel om et års tillægsfrist fra afgørelsestidspunktet, hvis den ekstraordinære ansættelse er varslet eller fo­retaget inden den 10-årige forældelsesfrists udløb, jf. sammenhængen til SFL § 34 a, stk. 2 og forældelseslovens § 21, stk. 2.

Efter SFL § 34 a, stk. 4, 1. pkt., er forældelsesfristen 10 år for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, jf. § 27, stk. 1, og ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift, jf. § 32, stk. 1, samt for ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderinger, jf. § 33, stk. 3-5 samt stk. 7 og 8.

De afledte krav på ejendomsværdiskat og grundskyld på baggrund af en ændret eller foretaget vurdering efter reglerne om ekstraordinær genoptagelse af vurderinger er tidsmæssigt begrænset af forældelsesreglerne. Forældelses­fristerne for ejendomsværdiskat afledt af en ekstraordinær genoptagelse af en vurdering er reguleret i SFL § 34 a, stk. 4, som har en forældelsesfrist på 10 år.

Ved L 2019 1580 er henvisningen i § 34 a, stk. 4, til § 33, stk. 7 og 8, ændret til stk. 7-9. Ændringen af skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4, 1. pkt., er en konsekvens af ændringslovens § 5, nr. 2.

[**(183)**](#bookmark184) Ved L 2023 1796 er der indsat nyt § 34 a, stk. 2, 2. pkt.

Ved forældelse af skatte- og afgiftskrav, der er afledt af en ansættelse eller fastsættelse, suppleres forældelseslovens almindelige regler i §§ 20-21 om foreløbig afbrydelse af netop skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2, hvorefter både et varsel om en skatteansættelse og selve skatteansættelsen afbryder forældelsen foreløbigt, hvis varslet er afsendt eller ansættelsen er foretaget inden forældelsesfristens udløb. Denne foreløbige afbrydelse indebærer, at der udløses en tillægsfrist på 1 år efter meddelelsen om afgørelsen, idet for­ældelse tidligst indtræder 1 år efter denne meddelelse.

Dette betyder, at hvis anmodning om gensidig aftaleprocedure er fremsat eller forhandlinger påbegyndt inden forældelsesfristens udløb, indtræder forældelse af krav afledt af ansættelsen henholdsvis fastsættelsen tidligst 1 år efter, at den gensidige aftaleprocedure er afsluttet, jf. samtidig henvisningen til ekstraordinær fristregel i § 27, stk. 1, nr. 9.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 9 gælder "begge veje", dvs formålet med bestemmelsen er at sikre, at Skatteforvaltningen og den skattepligtige ikke vil blive afskåret fra at få foretaget en ansættelse ekstraordinært, selv om ansættelses- og inddrivelsesprocedurer stilles i bero, mens gensidige af-

taleprocedurer gennemføres. Derved vil Skatteforvaltningen ikke miste mu­ligheden for at indkomstbeskatte, når den gensidige aftaleprocedure er afslut­tet, uden at der er opnået en løsning ved en gensidig aftale. Tilsvarende vil den skattepligtige ikke miste muligheden for at få genoptaget og ændret en ansættelse ekstraordinært, hvis den gensidige aftaleprocedure er afsluttet, uden der er opnået en løsning ved en gensidig aftale.

*Virkning*

Reglen har virkning for sager, der er indbragt i medfør af regler om frem­gangsmåde ved gensidige aftaler i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international overenskomst eller konvention 2023-10-03 eller senere (følger fremsættelsesdagen for lovforslaget LFF 2023-2024 nr. 4). Det vil sige, at reglen har virkning for anmodninger om gensidig aftaleprocedure, der indbringes for Skatteforvaltningen 2023-10-03 eller senere. For Danmarks vedkommende er det kun dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Dan­mark og USA, der indeholder en bestemmelse om, at ansættelses- og inddri­velsesprocedurer skal stilles i bero under gennemførelse af en gensidig afta­leprocedure. Ved fremsættelsestidspunktet er det derfor alene sager, hvor der anmodes om en gensidig aftaleprocedure i medfør af dobbeltbeskatningsover­enskomsten mellem Danmark og USA 2023-10-03 eller senere, der påvirkes af lovændringen. Modsat kan det konkluderes, at ændringslovens § 4, nr. 5­7, ikke har virkning for sager, hvor der anmodes om en gensidig aftaleproce­dure i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden interna­tional overenskomst eller konvention før 2023-10-03.

[**(184)**](#bookmark188) Uanset om den formueretlige forældelsesfrist for et skattekrav allerede er udløbet, er kravet alligevel ikke forældet, hvis nogle betingelser er opfyldt, dvs. hvis skattekravet er indtalt under en verserende straffesag - og tiltalte findes skyldig i det strafbare forhold, jf. SFL § 34 b.

Bestemmelsen er ved vedtagelse af ny skattekontrollov, som har virkning fra 1. januar 2019 opdateret - således at henvisningen går til skattekontrol­lovens § 89. Bestemmelsen er desuden ændret ved L 2023 679, hvorefter også grundskyld og dækningsafgift er omfattet af skatteforvaltningslovens regler, hvilket har sammenhæng med, at det fra og med 2024 er skatteforvalt­ningen, der ansætter og opkræver grundskyld og dækningsafgift.

Se om anvendelsen af bestemmelsen i SKM 2013 631 ØLD, hvor Landsretten fandt, at skattekravet ikke kunne medtages i straffesagen, fordi det tidligere havde været ført ind i ligningssag og ekstraordinært ansat, men var bortfaldet efter afgørelse i skatteankenævnet, hvor nævnet ikke fandt betingelserne for ekstraordinær ansættelse opfyldt.

Uanset om den formueretlige forældelsesfrist, dvs. tre eller ti år, for et skat­tekrav allerede er udløbet, vil kravet altså alligevel ikke være forældet, hvis følgende betingelser er opfyldt:

•Skattekravet er indtalt under en verserende straffesag efter skattekontrol­lovens § 89 •Tiltalte findes skyldig i det strafbare forhold.

Forældelsen af kravet, når straffesagen er afsluttet, indtræder herefter først ti år fra sagens afslutning, jf. forældelseslovens § 5, stk. 1, nr. 3.

**Forældelse af skattekrav ved strafbare forhold**

Unddragne skatter i forbindelse med et strafbart forhold er som udgangspunkt omfattet af de almindelige forældelsesfrister. I sager om overtrædelse skatte­kontrollovens skattestraffebestemmelser, samt straffelovens § 289, kan **de unddragne skatter inddrages under straffesagen** og påkendes af retten i overensstemmelse med reglerne i RPL kapitel 89, jf. skattekontrollovens § 89. Forældelsesfristen for sådanne krav er ved lov om forældelse af fordringer (forældelsesloven) som udgangspunkt fastlagt til 3 år fra forfaldstidspunktet med mulighed for suspension kombineret med en absolut frist på 10 år. Fo­retages en egentlig skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, henholdsvis § 32, stk. 1, nr. 3, vil forældelse dog indtræde 10 år efter forfaldstidspunktet. Ved § 13 i ny forældelseslov er en tillægsfrist for erstat­ningskrav, der udspringer af et strafbart forhold, i tilfælde, hvor strafspørgs­målet først afgøres efter udløbet af den almindelige forældelsesfrist for erstat­ningskravet. Unddragne skatter i forbindelse med et strafbart forhold har imidlertid ikke karakter af et egentligt erstatningskrav. I skatteforvaltnings­lovens § 34 b findes derfor vedtaget en tillægsfrist for skattekrav i anledning af et strafbart forhold svarende til den, der er vedtaget ved § 13 til ny foræl-

delseslov. Reglen både for tilfælde, hvor skattekravet indtales under selve straffesagen og tilfælde, hvor skattekravet efterfølgende gøres gældende over for den skattepligtige ved en egentlig skatteansættelse.

Efter SFL § 34 b, 2. pkt. kan skattekravet ligeledes gøres gældende, hvis varsel om ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat eller fastsættelse af afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift afsendes inden et år **efter endelig afgørelse i en straffesag**, i hvilken tiltalte er fundet skyldig, eller inden et år efter skyldnerens vedtagelse af bøde eller anden strafferetlig sanktion. Det er ikke en betingelse for tillægsfristen, at skattekravet er gjort gældende under straffesagen. Som eksempel på anvendelse af reglen kan nævnes SKM 2011 575 LSR, hvor betingelserne for en ansættelsesforhøjelse efter reglen i SFL § 34 b, 2. punktum var opfyldt, men ansættelsen kunne alligevel ikke gen­nemføres, fordi det afledede skattekrav var bortfaldet og dermed forældet inden 1. januar 2008, således at overgangsreglen om forlængelse af tidligere gældende forældelsesregler frem til 1. januar 2011 ikke fandt anvendelse. Når en sådan varsling er fulgt op med en afgørelse, indtræder der tidligst forældelse af kravet et år efter meddelelse om afgørelsen, jf. SFL § 34 a, stk. 2.

En principiel dom om lovbestemmelsen som lex specialis i forhold til de al­mindelige fristregler i SFL er afsagt af Højesteret i SKM 2018 58 HD. Sagen angik, om skatteforvaltningslovens § 34 b, 2. pkt., vedrørende skatteansættel­ser i anledning af et strafbart forhold gav skattemyndigheden adgang til at forhøje skatteyderens skatteansættelse i en situation, hvor forhøjelsen vedrørte et skattekrav i anledning af en skatteunddragelse, som skatteyderen i en straffesag var fundet skyldig i, men hvor kravet ikke var formueretligt foræl­det. Højesterets flertal på tre dommere fandt, at det efter en naturlig sproglig forståelse af § 34 b, 2. pkt., måtte lægges til grund, at varsel om forhøjelse af skatteansættelsen vedrørende den skatteunddragelse, som skatteyderen var straffet for, var afsendt rettidigt, da varslingen var foretaget inden 1 år efter den endelige afgørelse i straffesagen. Dette gjaldt, uanset om de almin­delige varslingsregler i SFL §§ 26 og 27 var udløbet. Flertallet stemte derfor for at give Skatteministeriet medhold. Højesterets mindretal på to dommere fandt, at der ikke var grundlag for at antage, at SFL § 34 b, 2. pkt., fraveg lovens almindelige varslingsfrister. Da den relevante varslingsfrist på 6 må­neder ikke var overholdt, stemte mindretallet for at give skatteyderen medhold. Byretten (SKM 2016 295 BR) og landsretten (SKM 2017 277 ØLR) var nået til samme resultat som Højesterets flertal.

[**(185)**](#bookmark191) **Sager om tilbagebetaling under 25.000 kr.**

I*§ 34 c, stk. 1 er bestemt,* at der i sager om tilbagebetaling af skatter og afgif­ter, der vedrører beløb under 25.000 kr., og hvor told- og skatteforvaltningen gør gældende, at tilbagebetalingskravet skal reduceres under henvisning til, at tabet er reduceret som følge af, at der er sket overvæltning, kan ske tilba­gebetaling uden en vurdering af, om der er sket overvæltning af skatter og afgifter på andre omsætningsled.

Virksomheden skal selvfølgelig opgøre og dokumentere det betalte skatte­eller afgiftsbeløb, der betinger kravet om tilbagebetaling af ulovligt opkræ- vede skatter eller afgifter. Men for krav på op til 25.000 kr. kan tilbagebetaling ske uden en analyse af, om tabet er reduceret som følge af, at der er sket overvæltning.

Det er en almindelig forudsætning for enhver tilbagebetaling, at virksomheden opgør og dokumenterer tilbagebetalingskravet. I sager om tilbagebetaling af ulovligt opkrævede skatter og afgifter, der vedrører beløb under 25.000 kr., sker der tilbagebetaling af det fulde beløb uden nogen analyse af, om kravet skal reduceres som følge af, at der er sket overvæltning til næste omsætnings­led. Skatteforvaltningen kan ikke kræve reduktion af kravet i disse sager med henvisning til, at der er sket overvæltning.

Det er nettobeløbet af tilbagebetalingskravet, der er afgørende for, om beløbs­grænsen på under 25.000 kr. er nået. Hvis en afgørelse om, at opkrævning af en afgift er sket med urette, indebærer, at en anden afgift skal betales eller forhøjes, er det nettobeløbet, der er afgørende for, om beløbsgrænsen er nået. Dette er den lempeligste ordning for virksomhederne, jf. SFL § 34 c, stk. 3.

Ændringer i den skattepligtige indkomst som følge af tilbagebetaling af en uretmæssigt opkrævet afgift indgår ikke ved afgørelsen af, om beløbsgrænsen på 25.000 kr. er nået, jf. SFL§ 34c, stk. 4.

Eksempel på nettobeløb: Hvis der træffes afgørelse om, at der ikke skulle have været opkrævet moms af en given ydelse, vil ydelsen i stedet kunne være lønsumsafgiftspligtig, og nettobeløbet bliver her afgørende for, om virksomheden er under eller over beløbsgrænsen.

[**(186)**](#bookmark191) Ved L 2010 545 blev indført bestemmelsen om forenklet tilbagebetaling af ulovligt opkrævede skatter og afgifter. Bestemmelsen er indsat i SFL under sit eget kapitel 12 b. Bestemmelsen gælder principielt både skatter og afgifter, meni praksis er overvæltningssynspunktet dog alene gjort gældende i moms- og afgiftssager.

SFL § 34 c angår opgørelsen af tilbagebetalingskravet, og bestemmelsen aktualiseres, hvis en virksomhed har betalt for meget i skat, moms eller afgift, fordi der ulovligt er blevet opkrævet et for stort beløb. Bestemmelsen i SFL § 34 c giver mulighed for en forenklet opgørelse af tilbagebetalingskravet angående krav på op til 500.000 kr.

Det er en forudsætning for bestemmelsens anvendelse, at kravet på tilbage­betaling af uretmæssigt opkrævede skatter og afgifter er opstået som følge af en sag, hvor praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteret­skendelse eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet den 1. januar 2010 eller senere, jf. bestemmelsens ikrafttrædelsesregel.

Tilbagebetalingskravet kan fx være afledt af en anmodning om ekstraordinær genoptagelse begrundet i endeligt underkendt praksis, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7 og SFL § 32, stk. 1, nr. 1

Bestemmelsen er en specialregel om en forenklet opgørelse af et opgjort og dokumenteret tilbagebetalingskrav. Den udgør et tilbud til virksomhederne, dvs. en alternativ adgang, hvis en virksomhed omfattes af muligheden for at anvende bestemmelsen, men ikke ønsker dette, anvendes de almindelige regler om opgørelse af tilbagebetalingskravet.

EU-Domstolen har afgjort, at det er i strid med EU-retten at opstille en for­modning for, at der er sket overvæltning i disse tilfælde. Det er derfor som udgangspunkt nødvendigt i hver enkelt sag at foretage en konkret vurdering af de faktiske omstændigheder. Se nærmere om overvæltning Betænkning 1426/2003, afsnit 4.4.2.6.

Efter de almindelige regler er virksomheden forpligtet til at oplyse og doku­mentere, hvordan kravet er opgjort, mens myndigheden har bevisbyrden for, at tabet er reduceret, hvis der skal ske afkortning af tilbagebetalingskravet. Virksomheden vil ofte blive anmodet om at fremskaffe oplysninger om, hvorvidt der er sket overvæltning til andre omsætningsled.

En tysk virksomhed havde uretsmæssigt pålagt dansk moms i stedet for tysk moms på fakturaer ved salg i en webshop af navigationssoftware (downloads) til privatpersoner. Virksomheden indbetalte efterfølgende den tyske moms til de tyske myndigheder. Skattemyndigheden havde nægtet virksomheden tilbagebetaling af den danske moms, idet fejlen ikke var berigtiget overfor kunderne, og man henviste til, at ML § 52, stk. 7, og overvæltningsbetragt- ninger førte til, at der ikke kunne ske tilbagebetaling. Landsskatteretten fandt derimod, at myndigheden ikke havde løftet bevisbyrden for, at betingelserne for nægtelse af tilbagebetaling på grundlag af overvæltningssynspunktet var opfyldt, jf. SKM 2012 131 LSR.

Tilbagebetaling af en afgift begrænses ikke af virksomhedens besparelse som følge af, at en afgift træder i stedet for en anden afgift. Tilbagebetaling kan ikke nægtes med den begrundelse, at beløb, som virksomheden med urette har betalt, er blevet udlignet gennem en besparelse ved ikke at skulle betale en samtidig ophævet afgift. Se sag C-398/09, Lady & Kid A/S.

SFL § 34 c er indført for at hindre, at der i alle sager om tilbagebetaling af moms og afgifter skal anvendes mange ressourcer hos såvel virksomheden som hos Skatteforvaltningen på at opgøre tilbagebetalingskravet.

SFL § 34 c gælder ikke, hvor et krav gøres gældende af en anden end den, der har indbetalt afgiften til staten, og kravet dermed har karakter af et erstat­ningskrav og ikke et tilbagesøgningskrav. Bestemmelsen gælder heller ikke, hvor den der har indbetalt afgiften mv., rejser et erstatningskrav på et evt. tab ud over det, der direkte kan henføres til afgiftsbetalingen.

SFL § 34 c suppleres af fristreglerne, dvs. at tilbagebetalingskravet skal være afledt af en ansættelse, der lovligt er foretaget inden for fristreglerne i SFL §§ 26, 27, 31 og 32, jf. SFL § 34 c, stk. 5. SFL § 34 c suppleres desuden af reglerne om forældelse i § 34 a. Et tilbagebetalingskrav kan ikke gøres gældende, såfremt kravet allerede er bortfaldet ved forældelse, jf. SFL § 34 c, stk. 5.

Bestemmelsen vedrører udelukkende den situation, hvor tilbagebetalingskravet gøres gældende af den, der har betalt skatten eller afgiften til staten, og hvor kravet går ud på tilbagebetaling af det indbetalte beløb - det vil sige tilfælde, hvor tilbagebetalingskravet støttes på læren om»condictio indebiti«. Bestem­melsen gælder ikke de tilfælde, hvor et krav gøres gældende af en anden end den, der har indbetalt afgiften til staten, og dermed har karakter af et erstat­ningskrav og ikke et tilbagesøgningskrav. Bestemmelsen gælder heller ikke tilfælde, hvor den, der har indbetalt afgiften mv., rejser et erstatningskrav (følgevirkning) dvs. på et evt. tab ud over det, der direkte kan henføres til afgiftsbetalingen.

[**(187)**](#bookmark192) **Sager om tilbagebetaling fra 25.000 kr. til 500.000 kr.**

I § 34 c, stk. 2 er bestemt,\_ at virksomheder i sager om tilbagebetalingskrav på beløb op til 500.000 kr. kan vælge tilbagebetaling med udgangspunkt i en tabsprocent fastsat af myndigheden på brancheniveau. I disse tilfælde til­bagebetales de første 25.000 kr. fuldt ud, mens tilbagebetaling af den reste­rende del af kravet sker på grundlag af den skematiske tabsprocent.

I sager om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede skatter og afgifter, der vedrører beløb mellem 25.000 krog 500.000 kr, og hvor Skatteforvaltningen gør gældende, at tilbagebetalingskravet skal reduceres under henvisning til, at der er sket overvæltning, kan tilbagebetaling ske på baggrund af en tabs­procent. Den del af beløbet, der ligger under 25.000 kr. tilbagebetales uden afkortning. Det er en almindelig forudsætning for tilbagebetaling, at virksom­heden opgør og dokumenterer tilbagebetalingskravet. Opgørelse af kravet ud fra en opgjort tabsprocent er valgfri for virksomheden og kræver en an­modning. Virksomheden har altid ret til en konkret, individuel vurdering af tilbagebetalingskravet efter de almindelige regler, hvis den ikke anmoder om den forenklede procedure.

Tabsprocenten skal være baseret på oplysninger indhentet fra brancheorgani­sationer, Konkurrencestyrelsen med videre. Det er hensigten, at Skatteforvalt­ningens udspil vedrørende tabsprocenten skal afgives, uden at der i den en­kelte sag skal indhentes oplysninger om markeds- og konkurrenceforhold fra den enkelte virksomhed.

Tabsprocenten skal fremgå af den genoptagelsesmeddelelse, som Skattemi­nisteriet udsender som styresignal/cirkulære mv.

Muligheden for at vælge den skematiske fastsatte tabsprocent tilsigter som udgangspunkt at omfatte alle sagskomplekser vedrørende virksomhedens økonomiske tab. Det fremgår af lovbemærkningerne til bestemmelsen, at det ikke kan udelukkes, at der kan være sagskomplekser, hvor kompleksiteten er for stor til, at det er muligt at indarbejdet et velfunderet skøn over tabspro­center uden at indhente oplysninger i den konkrete sag. Der kan evt. også være tale om, at virksomheden er så speciel, at man ikke kan tale om en branche, eller at der er så få virksomheder, at Skatteforvaltningen ikke har et grundlag for at fastsætte en tabsprocent.

Hvis virksomheden har anmodet om at anvende den skematiske tabsprocent, tilbagebetales den del af beløbet, der ligger under 25.000 kr, uden nogen form for afkortning af beløbet. Den resterende del af kravet opgøres ud fra en opgjort tabsprocent på baggrund af forholdene i den pågældende branche. Tabsprocenten skal være baseret på oplysninger indhentet fra brancheorgani­sationer, Konkurrencestyrelsen med videre. Det er hensigten, at Skatteforvalt­ningens udspil vedrørende tabsprocenten skal afgives, uden at der i den en­kelte sag skal indhentes oplysninger om markeds- og konkurrenceforhold fra den enkelte virksomhed.

*Sager over 500.000 DKK* Hvor virksomhedens krav overstiger 500.000 kr., og sager, hvor virksomheden fravælger den skematiske tabsprocent. I disse individuelle sager skal der som hidtil ske en helt konkret vurdering i den enkelte sag. Det vil sige, at der skal fremskaffes virksomhedsspecifikke op­lysninger til vurdering af det reelle økonomiske tab, således at der kan ske

afkortning med beløb, der måtte være overvæltet til næste omsætningsled. I disse sager sker der ingen lettelser af byrderne for virksomhederne eller Skatteforvaltningen. Det betyder, at der heller ikke kan ske udbetaling af de første 25.000 kr af kravet uden afkortning grundet eventuel overvæltning, idet SFL § 34 c slet ikke finder anvendelse på krav over 500.000 DKK.

[**(188)**](#bookmark193) Hvis en afgørelse om, at opkrævning af en afgift er sket med urette, inde­bærer, at en anden afgift skal betales eller forhøjes, er nettobeløbet afgørende for, om beløbsgrænserne på 25.000 kr. og/eller 500.000 kr. er nået, jf. SFL § 34 c, stk. 3.

Ændringer i den skattepligtige indkomst som følge af tilbagebetaling af en uretmæssigt opkrævet afgift indgår ikke ved opgørelsen af, om beløbsgræn­serne i stk. 1 og 2, er opfyldt, jf. SFL § 34 c, stk. 4.

[**(189)**](#bookmark196) Hvis virksomheden accepterer Skatteforvaltningens skøn over virksom­hedens reelle økonomiske tab, skal der ikke ske yderligere økonomisk analyse i den konkrete sag. Den bindende virkning af en afgørelse om tabsprocent følger af bestemmelsens stk. 6.

Hvis Skatteforvaltningen har truffet afgørelse om tilbagebetaling ved anven­delse af en skematisk opgjort tabsprocent, er afgørelsen bindende for både skattemyndighederne og virksomheden, jf. SFL § 34 c, stk. 6.

Der kan opstå situationer, hvor én virksomhed vælger at få tilbagebetaling på grundlag af den af Skatteforvaltningen fastsatte skematiske tabsprocent, og en anden virksomhed i samme situation vælger tilbagebetaling på grundlag af en konkret, individuel vurdering. Hvis den virksomhed, der har valgt tilba­gebetaling ud fra en konkret og individuel vurdering påklager afgørelsen til domstolene og herved opnår tilbagebetaling med en højere tabsprocent, kan den anden virksomhed, der har valgt at få sin genoptagelsessag afgjort efter den forenklede procedure, ikke få sin sag genoptaget, jf. stk. 6, idet bindingen går begge veje. Tilsvarende gælder så også, at hvis virksomheden har fået tilbagebetaling med en skematisk tabsprocent, der er højere end den, der bliver udfaldet i sagen med den konkrete prøvelse, og her vil Skatteforvalt­ningen heller ikke kunne genoptage de sager, der er afgjort efter den skema­tiske model. Det gælder med andre ord begge veje, at en afgørelse efter det forenklede regelsæt i SFL § 34 c, er bindende.

At afgørelsen er lovbestemt at være bindende for virksomheden og Skattefor­valtningen er begrundet i, at formålet med den forenklede tabsopgørelse er at spare ressourcer hos såvel Skatteforvaltningen som virksomhederne. Da virksomheden selv har valgt, at den forenklede metode skal anvendes, er det anset for rimeligt, at valget er bindende, og derfor anses reglen i § 34 c ikke som stridende mod EMRK som ellers foreskriver en prøvelsesadgang.

[**(190)**](#bookmark198) Bestemmelsen giver ministeren bemyndigelse til at bestemme digital forvaltning på told- og skatteforvaltningens område. Herunder kan formkrav i lovgivningen også fraviges, hvis de er til hinder for digital kommunikation. Bestemmelsen er udformet som en bemyndigelsesregel med henblik på at sikre, at der tages de nødvendige hensyn til borgere og virksomheder, og at der ikke stilles krav om obligatorisk digital kommunikation, før den digitale løsning på et givet område har en tilstrækkelig kvalitet. For at tage højde for, at der forekommer grupper af ikke-it-parate virksomheder og personer, er skatteministeren bemyndiget til at undtage særlige og velafgrænsede grupper fra kravet om digital kommunikation. Denne bemyndigelse tænkes anvendt, når ganske særlige omstændigheder taler herfor, navnlig i forhold til den mindre gruppe af borgere, som ikke er i besiddelse af digitale kompetencer, idet de ikke tidligere har anvendt it.

Med L 2013 649 er hjemlen udvidet, så den også omfatter henvendelser til og fra skatteankeforvaltningen, skatte-, vurderings- og motorankenævnene, Landsskatteretten og spillemyndigheden. Skatteministeren kan fastsætte regler om obligatorisk digital kommunikation til og fra disse klagemyndighe­der og spillemyndigheden.

Ændringen med L 2013 649 er ikke nødvendiggjort af den ny klagestruktur på skatteområdet, men det giver mulighed for også i relation til klagesystemet på skatteområdet og i relation til spillemyndigheden at leve op til regeringens ambitioner om øget digital kommunikation mellem på den ene side borgerne og virksomhederne og på den anden side myndighederne. Ved L 2003 267 er indført forbedrede muligheder for at digitalisere forvaltningen med bemyn-

digelse til skatteministeren til at fastsætte regler, hvorefter forvaltningen kan kommunikere digitalt med borgerne. Allerede ved L 2002 215 med indsæt­telse af forvaltningslovens § 32 a er de enkelte ministre bemyndiget til på hver deres sagsområde at fastsætte regler for anvendelse af digital kommuni­kation til den offentlige forvaltning, men ikke regler for anvendelse af digital kommunikation fra den offentlige forvaltning. Skatteministeriet blev ved L 2010 545 bemyndiget til at fastsætte regler om obligatorisk digital kommuni­kation. Ministeren er endvidere bemyndiget til at fravige krav i lovgivningen, der er til hinder for digital kommunikation.

Bemyndigelserne i SFL § 35, stk. 1-4, er udnyttet ved bkg 2019 1197 om obligatorisk indberetning digitalt af skattemæssigt oplysningsskema, samt genoptagelser, forskudsopgørelserne og meddelelser, forslag til ændringer mv. fra Skattestyrelsen, jf. således bkg 2019 1197 med §§ 1-7. Bekendtgørel­sen rummer derudover digitaliseringsmulighed ad vurderingen (den offentlige ejendomsvurdering) i §§ 8-10.

Derudover er udstedt en række andre bekendtgørelser også med hjemmel i bestemmelsen. Se hertil:

Bkg 2012 256 om hvilke oplysninger der skal indgives til told- og skattefor­valtningen ved genanbringelse af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Bkg 2014 1003 om oplysningspligter efter fusionsskatteloven.

Bkg 2018 1303 om selskabsskat.

Bkg 2021 2051 om oplysninger om udgifter til sagkyndig bistand m.v. ved godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19.

Bkg 2021 2372 om Skatteankestyrelsen, hvor det fremgår, at klagen skal indgives skriftligt til Skatteankestyrelsen ved anvendelse af den digitale selvbetjeningsløsning på [www.sanst.dk](https://www.sanst.dk).

Bkg 2023 150 om tobaksafgifter.

Bkg 2023 151 om afgift af spiritus m.m.

Bkg 2023 152 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m.

Bkg 2023 153 om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

Bkg 2023 1435 om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen), hvor der er fastsat regler om obligatorisk elektronisk kommunikation om godtgørelse af afgift.

Efter SFL § 35, stk. 4, kan der fastsættes nærmere regler om digital kommu­nikation med Skatteforvaltningen, og klagenævnene mv. herunder anvendelse af digital signatur. Desuden fremgår det af bestemmelsen, at meddelelser fra Skatteforvaltningen, som indeholder fortrolige oplysninger, skal krypteres eller sikres på anden forsvarlig måde.

Ændret ved L 2020 2187, som betyder, at hjemlerne udvides, så de også kommer til at omfatte henvendelser til og fra It-tilsynet. Skatteministeren kan således fastsætte regler om obligatorisk digital kommunikation til og fra It-tilsynet. Herunder kan ministeren fravige formkrav i lovgivningen, som er til hinder for digital kommunikation. Skatteministeren kan også undtage visse nærmere angivne sagsområder og grupper af fysiske og juridiske perso­ner fra kravet om digital kommunikation med It-tilsynet. Bemyndigelsen tænkes anvendt, når ganske særlige omstændigheder taler herfor, navnlig i forhold til den mindre gruppe af borgere som ikke er i besiddelse af digitale kompetencer, idet de ikke tidligere har anvendt it.

Skatteministeren kan endvidere fastsætte regler om udstedelse af dokumenter uden underskrift, eller med maskinelt gengiven underskrift eller på tilsvarende måde. Bestemmelsen i § 35, stk. 3, har bl.a. baggrund i, at skatte- og af­giftsmyndighederne udsender mange standardskrivelser. Det kan være uhensigtsmæssigt at skulle påføre hvert af disse dokumenter en underskrift. Ved Højesterets dom af 2001-06-07, hvorefter en standardiseret henvendelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til en skifteret om opløsning afet selskab blev erklæret for utilstrækkelig, blev skabt usikkerhed om den retlige betyd­ning af standardskrivelser uden en egentlig underskrift. Med bestemmelsen i stk. 2 er skabt mulighed for at fjerne en sådan tvivl vedrørende nærmere angivne typer af standardskrivelser.

Krav i skattelovgivningen om skriftlighed eller underskrift anses for opfyldt, når meddelelser med mere til Skatteforvaltningen sendes via TastSelv på [www.skat.dk](https://www.skat.dk), jf. § 7 i bkg 2019 1197.

[**(191)**](#bookmark200) Der henvises til bkg 2019 1197 med § 5, hvor det fremgår, at er en borger tilsluttet Offentlig Digital Post, jf. lov om Digital Post fra offentlige afsendere, vil vedkommende blive adviseret af Skatteforvaltningen gennem den fællesof­fentlige digitale postkasse for så vidt angår forskudsopgørelsen, som er ændret på initiativ af Skatteforvaltningen, og årsopgørelsen m.v., medmindre borgeren har oplyst e-mailadresse eller mobiltelefonnummer til Skatteforvaltningen, hvorefter vedkommende vil blive adviseret gennem disse kanaler. Er borgeren derimod fritaget for tilslutning til Offentlig Digital Post, jf. bekendtgørelse om fritagelse af fysiske personer fra tilslutning til Offentlig Digital Post m.v. eller bekendtgørelse om fritagelse af juridiske enheder med CVR-nummer samt fysiske personer med erhvervsaktiviteter for tilslutning til Digital Post, vil vedkommende modtage forskudsopgørelsen, som er ændret på initiativ af Skatteforvaltningen, og årsopgørelsen m.v. med almindelig og ordinær post.

Tilsvarende bestemmelse findes i bkg 2019 1197 med på vurderingsområdet, jf. § 8, hvorefter Skatteforvaltningen kan sende meddelelser, deklarationer og afgørelser m.v. om ejendomsvurdering og om tilbagebetalingsordningen til fysiske og juridiske personer ved, at den pågældende meddelelse, deklara­tion, afgørelse m.v. gøres tilgængelig for vedkommende på den del af Vurde­ringsportalen, som vedkommende kun kan tilgå ved NemLog-in. Er en fysisk eller juridisk person tilsluttet Offentlig Digital Post, jf. lov om Digital Post fra offentlige afsendere, vil vedkommende blive adviseret af Skatteforvalt­ningen gennem den fællesoffentlige digitale postkasse, når Skatteforvaltningen sender meddelelser, deklarationer og afgørelser m.v. om ejendomsvurderinger og om tilbagebetalingsordningen. Er en fysisk eller juridisk person fritaget for tilslutning til Offentlig Digital Post, jf. bekendtgørelse om fritagelse af fysiske personer fra tilslutning til Offentlig Digital Post m.v. eller bekendtgø­relse om fritagelse af juridiske enheder med CVR-nummer samt fysiske personer med erhvervsaktiviteter for tilslutning til Digital Post, vil vedkom­mende modtage meddelelser m.v. om ejendomsvurdering med almindelig post.

[**(192)**](#bookmark201) Bkg 2013 908 om udsendelse af digitalt genererede skrivelser uden un­derskrift. Tilfælde hvor underskriftskravet fraviges fremgår af bkg 2013 908, jf. FL § 35, stk. 3, at følgende dokumenter kan udstedes uden underskrift og i retlig henseende er sidestillet med et dokument med personlig underskrift:

1) årsopgørelser

2) underretninger efter SFL § 20, dvs. varslinger af afgørelser om ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat.

3) forskudsopgørelser for fysiske og juridiske personer

4) underretning om ændring af forskudsopgørelsen efter SFL § 19

5) meddelelser om ejendomsvurdering

6) meddelelser om værdifastsættelse af motorkøretøjer

7) afgørelser om registreringsforhold for køretøjer i Køretøjsregistret, herunder om afgiftsbetaling og afgiftsfritagelse

8) afgørelser om nummerplader, herunder om betaling for samt udlevering og inddragelse af nummerplader.

9) afgørelser om registrering, ændring af registreringsforhold, ophør af regi­strering og afmeldelse fra registrering for afgifter og skatter.

10) afgørelser om pålæg af rykkergebyr efter OPKL § 6.

11) afgørelser om fastsættelse af foreløbigt tilsvar efter OPKL § 4, stk. 1, og gebyr for fastsættelse af foreløbigt tilsvar efter OPKL § 4, stk. 2.

12) afgørelser om pålæg af morarenter efter OPKL § 7.

13) afgørelser om nye afregningsfrister for A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og moms

14) afgørelser om opkrævning af told og afgifter ved import.

15) afgørelser om nedsættelse af ordinære acontoskatterater, der modtages i TastSelv Erhverv

16) afgørelser om modregning, der vises ved åbning af én skattekonto 17) afgørelse om afdragsordninger

18) afgørelser til medhæfter med oplysning om, at primær hæfter er blevet rykket for manglende betaling.

i bkg 2019 1197 fremgår om vurderingsmeddelelser i § 9, at ved behandling af sager om vurdering af fast ejendom kan Skatteforvaltningen udstede

meddelelser, deklarationer og afgørelser m.v. uden underskrift eller med maskinelt gengivet underskrift eller på tilsvarende måde i sager, hvor der er foretaget manuel sagsbehandling. Sådanne meddelelser m.v. sidestilles i retlig henseende med dokumenter med personlig underskrift. Navnet på sagsbehandler skal fremgå af dokumentet, hvis dette sendes uden underskrift.

[**(193)**](#bookmark204) Efter skatteforvaltningslovens § 35, stk. 4, kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om digital kommunikation med skatteforvaltningen, herunder om anvendelse af digital signatur. Desuden fremgår det af bestemmelsen, at meddelelser, som indeholder fortrolige oplysninger, skal krypteres eller sikres på anden forsvarlig måde. Skatteforvaltningslovens § 35, stk. 5, indeholder desuden en regel om, at en digital meddelelse anses for at være kommet frem, når den er gjort tilgængelig for skattemyndigheden henholdsvis den skatteplig­tige eller indberetningspligtige. Som følge af L 2013 649 udvides skattemi­nisterens hjemmel til at stille krav om digital kommunikation i forbindelse med henvendelser til og fra skatteankeforvaltningen, skatte-, vurderings- og motorankenævnene samt Landsskatteretten, således at disse regler også skal finde anvendelse i forhold til meddelelser til og fra disse myndigheder. Ændret ved L 2020 2187, som betyder, at reglerne i § 35 stk. 4, og 5, også finder anvendelse for meddelelser til og fra It-tilsynet.

[**(194)**](#bookmark206) En digital meddelelse anses for at være kommet frem, når den er gjort tilgængelig for Told- og Skatteforvaltningen, Skatteankestyrelsen, de forskel­lige klagenævn samt Spillemyndigheden henholdsvis den skattepligtige eller indberetningspligtige.

Det fremgår af bkg 2019 1197 § 7, at krav i skattelovgivningen om skriftlighed eller underskrift anses for opfyldt, når meddelelser m.v. til Skatteforvaltningen sendes via TastSelv på [www.skat.dk](http://www.skat.dk), og i § 10, at krav i vurderingslovgivnin­gen om skriftlighed eller underskrift anses for opfyldt, når meddelelser m.v. til Skatteforvaltningen sendes via Vurderingsportalen.

[**(195)**](#bookmark194) Ved L 2013 649 blev indført en ændret klagestruktur, og klager over af­gørelser skal i alle tilfælde indsendes til skatteankeforvaltningen (Skattean­kestyrelsen). Tilsvarende skal genoptagelsesbegæringer om "skatteankefor- valtningens genoptagelse af egne sager", jf. SFL § 35 g, stk. 1, indgives til skatteankeforvaltningen.

Hvis klagen ved en fejl sendes til en anden myndighed, vil denne skulle vi­deresende klagen til skatteankeforvaltningen, jf. dels forarbejderne og forvalt­ningslovens § 7, stk. 2, og klagen anses ifølge lovmotiverne for rettidig, hvis den modtages af pågældende myndighed inden for klagefristen, uanset at skatteankeforvaltningen først modtager den videresendte klage efter udløbet af fristen. Bestemmelsen i § 35 a er ved L 2017 688 justeret som følge afny vurderingsankenævnsstruktur i takt med ikrafttræden af den nye ejendoms­vurderingslov, jf. kommentarerne nedenfor.

Om klagens indgivelse henvises til § 2 i Skatteankestyrelsens forretningsor­den, jf. bkg 2021 2372, hvor det fremgår, at klagen skal indgives skriftligt til Skatteankestyrelsen ved anvendelse af den digitale selvbetjeningsløsning på [www.sanst.dk](https://www.sanst.dk). Der henvises også til, at afgørelser og meddelelser vil blive sendt via Digital Post, jf. lov om Digital Post fra offentlige afsendere, jf. Skatteministeriets bekendtgørelse om digital kommunikation på skatteområ­det, jf. bkg 2019 1197. Undtagelse gøres dog for de personer, som ikke er omfattet af lov om Digital Post, eller som er fritaget for tilslutningen til digital post. Af forretningsordenens § 2, stk. 7 fremgår, at hvis klager eller anmod­ninger om genoptagelse ikke indgives efter den digitale selvbetjeningsløsning, så afviser Skatteankestyrelsen sagen allerede af denne grund, medmindre undtagelserne i § 2, stk. 3-6 foreligger.

[**(196)**](#bookmark195) **Klageberettigelse/partsbegrebet**

Stk. 2 indeholder reglen, der afgrænser kredsen af klageberettigede. Klage kan indgives af enhver, der har væsentlig, individuel og direkte retlig interesse i den afgørelse, der klages over. Særligt for klager, som er omfattet af skatte­forvaltningslovens § 6, stk. 1, over ejendomsvurderinger, følger det nu direkte lovfæstet, at de klageberettigede er ejeren af ejendommen og andre, der har en væsentlig, direkte retlig interesse i vurderingens resultat og som over for stat og kommune hæfter for skatter, der opkræves på grundlag af den pågæl­dende ejendomsvurdering.

Afgrænsningen af de klageberettigede er identisk med det skatteretlige og forvaltningsretlige partsbegreb. Den person, som en afgørelse direkte retter sig til, vil altid være part i sagen. Derudover kan en part f.eks. være en ægte­fælle, en part i en overdragelsesaftale eller en gavegiver eller gavemodtager. Der skal dog i det enkelte afgrænsningstilfælde foretages en konkret vurde­ring. En person, som kun bliver indirekte berørt af afgørelsen er ikke part. *Eksempler fra praksis på partsforhold og klageberettigelse:*

Hvis den klageberettigede er en fysisk person, indgives klagen af den fysiske person selv eller af dennes valgte repræsentant, jf. forvaltningslo­vens § 8. Hvis personen er umyndig eller umyndiggjort, er det værgen, der skal indgive klagen på personens vegne.

Er den klageberettigede en juridisk person, er det den juridiske persons ledelse, der beslutter, om der skal indgives klage. Vær herved opmærksom på, at det følger af SKATs opfattelse i JV 2020 afsnit A.A.10.2.1., at et administrationsselskab i en sambeskatning ikke er klageberettiget vedrø­rende de andre selskabers skatteansættelser, da afgørelserne ikke er direkte rettet mod administrationsselskabet, og administrationsselskabet derfor ikke kan anses for at have en væsentlig, direkte og individuel retlig inter­esse i ansættelserne. Ændringen af sambeskatningsindkomsten har ude­lukkende afledt karakter for administrationsselskabet.

En ejer af en ejendom er klageberettiget vedrørende ejendommens vurde­ring. Sælgeren af ejendommen er også klageberettiget, hvis sælger fortsat hæfter for ejendommens skatter. En kommune er klageberettiget, hvis kommunen efter planlovens § 47 kan forpligtes til at overtage ejendom­men (se videre neden for).

Et selskabs afledte interesse i et andet selskabs momssag blev anset for så tilstrækkelig væsentlig, at selskabet havde partsstatus. Der blev henset til, at udfaldet af pensionsservicesselskabets klagesag ved Landsskatteret­ten havde en umiddelbar betydning for selskabet, idet enhver nettotilba- gebetaling fra skattemyndigheden skulle videregives til bl.a. selskabet, jf. SKM 2011 323 LSR, men dog modsat resultat i SKM 2011 160 LSR, hvor der ikke antoges at foreligge partsstatus, og se tilsvarende manglende partsstatus i SKM 2019 602 LSR, hvor et selskab havde indgået aftale med en samarbejdspartner om sidstnævntes udførelse af administrationsy­delser for selskabet. Skattestyrelsen havde fundet, at disse ydelser var momspligtige og havde efterfølgende nægtet at genoptage afgørelsen. Selskabet, der havde påtaget sig at friholde samarbejdspartneren for momskravet, ønskede at påklage afgørelsen, hvor Skattestyrelsen nægtede genoptagelse, til Landsskatteretten. Selskabet henviste til, at man havde påtaget sig at betale momskravet mod samarbejdspartneren, og til at man havde indgået en række andre samarbejdsaftaler af den pågældende art, som kunne medføre tilsvarende krav. Selskabet fandtes ikke at have en individuel, væsentlig, direkte, retlig interesse i den påklagede afgørelse, men alene en afledet interesse, hvorfor selskabet ikke var klageberettiget, jf. SFL § 35a, stk. 2.

Efter Skatteforvaltningens opfattelse, er det i omstruktureringssager sel­skabet som er part, da det er selskabet som laver omstruktureringen. Aktionærerne er ikke part i selskabets omstruktureringssag, da aktionæ­rernes interesse i sagen alene er indirekte.

Under klagesagsforløbet skal "partsstatus" opretholdes, og klager kan derfor bortfalde og afvises, hvis fx. et selskab likvideres under klagesags­forløb, se herved TfS 1996.426 ØLD hvor to selskaber var ikke længere var klageberettigede, idet de var blevet likvideret efter sagens anlæg.

En kommanditist er kun part i sin egen sag, men ikke part i de andre kommanditisters sager, uanset ændringen vedrører et punkt, som er fælles for dem alle.

Hvis borgeren er død, er det dødsboet, som er part. Arvingen er ikke di­rekte part og dermed ikke klageberettiget, da arvingen kun berøres indi­rekte af værdiansættelserne, jf. FOB 2003 345. Boet kan dog slutte op om en klage på boets vegne - og dermed af betydning også for arvingen, der skal have et aktiv udlagt mv. Dog kan afdødes ægtefælle - efter de almindelige regler herom - klage over afdødes skatteansættelser for de år, hvori de var samlevende.

I konkursboer, er det boet som er klageberettiget part vedrørende afgørel­ser for indkomstår forud for konkursåret. For fysiske personer er boet ikke klageberettiget for det indkomstår hvori konkursdekretet afsiges, da indkomstårets skattekrav ikke kan anmeldes i konkursboet, jf. KL § 29 og TfS 1987 578 HD. Er en person under konkurs, er det således konkurs­boet, der beslutter, om der skal klages, jf. herved SKM2008.166.ØLR, SKM2007.289.LSR, SKM2011.449.LSR og SKM2013.404.BR. Dog kan fx. en skattesag i boet efter kurators beslutning også udlægges til fallenten til dennes indgivelse af og/eller fortsættelse af klage til prøvelse. Særligt ad sager om opløsning ved "betalingserklæring", så er det Skatte­forvaltningens opfattelse, at hvis et selskab opløses ved en betalingser­klæring i henhold til SL § 216, stk. 1, 1. pkt., hvorefter aktionærerne hæfter personligt, solidarisk og ubegrænset for selskabets gæld, jf. SL § 216, stk. 4, er aktionæren klageberettiget vedrørende selskabets skattesag, da aktionæren hæfter for selskabets gæld overfor Skatteforvaltningen og aktionæren har derfor en væsentlig, direkte og individuel interesse i sel­skabets skattesag.

I omkostningsgodtgørelsessager hvor kravet overdrages til rådgiveren, har rådgiveren partsstatus i omkostningsgodtgørelsessagen (ikke i den underliggende skattesag), såfremt rådgiveren gyldigt har fået overdraget kravet på omkostningsgodtgørelse, jf. FOB 2015 61 hvor Ombudsmanden udtalte, at rådgiveren kunne anses som part, hvis kravet på omkostnings­godtgørelse var overdraget til rådgiveren.

*Mere om ejendomsvurderingssagerne, partsbegrebet og § 35 a, stk. 2 sidste pkt.*

Ved L 2017 688 om ændring af vurderingsorganisationen som følgelov til ejendomsvurderingsloven blev indføjet i § 35 a, stk. 2, 2. pkt. som klagebe­rettigelse ad ejendomsvurderinger følgende ordlyd: *”og af andre, der har en væsentlig, direkte, retlig interesse i vurderingens resultat – og af andre, der over for stat eller kommune hæfter for skatter, der opkræves på grundlag af den pågældende ejendomsvurdering”.*

Ved lovmotiverne til L 2017 688 er omtalt praksis fra tidligere, hvorefter myndigheden skulle forholde sig således, at en bruger eller lejer i de fleste tilfælde slet ikke kan anses for klageberettiget - og at der skulle ganske meget til, dvs. ganske ekstraordinære tilfælde, jf. SKM 2017 221 LSR. Det skyldes, at en bruger eller lejer ifølge vurderingsmyndigheden som udgangspunkt ikke har en individuel, direkte og retlig interesse i vurderingen, men alene en indirekte og afledt økonomisk interesse som følge afen aftale mellem ejer og lejer. F.eks. om, hvem der i deres indbyrdes forhold skal bære udgiften til f.eks. grundskyld, jf. herved også Københavns Byrets dom af 30. juni 2014 i sagen BS 38A-5737/2012. En ændring af en vurdering som følge af en klage har tillige alene direkte betydning for de tidligere, nuværende eller kommende ejere af ejendommen, der i forhold til kommune og stat hæfter direkte for betalingen af de skatter, der er opkrævet på grundlag af den pågæl­dende vurdering. I tilfælde, hvor ejeren som følge af en ændring af vurderin­gen får et beløb tilbagebetalt, og hvor andre i henhold til civilretlige regler på baggrund af en med ejeren indgået aftale har ret til refusion af hele eller dele af det tilbagebetalte beløb, vil disse andre kun have en afledt interesse i den ændrede vurdering. Den konsekvens, som en ændring af vurderingen kan få for f.eks. lejere eller andre, der i henhold til civilretlige regler på baggrund af en med ejeren indgået aftale har ret til refusion af hele eller dele af det tilbagebetalte beløb, er således som altovervejende udgangspunkt at anse som en afledt (indirekte) konsekvens, der ikke i sig selv er så væsentlig og nært forbundet med vurderingen, at den medfører, at lejeren eller de nævnte »andre« får klageberettigelse. Det forhold, at der kan være risiko for, at der er modstridende interesser mellem lejeren og ejendomsejeren – f.eks. hvor lejer har en fordel af at forhindre, at vurderingen af ejendommen bliver endelig, hvor udlejer ønsker at hæve lejen under henvisning til en forhøjet ejendomsvurdering, eller hvor ejendomsejer og/eller en med ejer interagerende tredjepart påtænker, at den offentlige ejendomsvurdering skal lægges til grund for fremtidige dispositioner – fører som altovervejende udgangspunkt heller ikke til, at lejerens eller den interagerende tredjeparts interesser i vurderingen bliver direkte. Som følge af denne praksisgennemgang omkring fortolkningen

af ”klageberettigelse” – så er det med L 2017 688 nu direkte indføjet, at kredsen af klageberettigede i forhold til konkrete vurderingssager defineres nærmere i SFL § 35 a, stk. 2, og at kredsen af klageberettigede i vurderings­sager vil skulle afgrænses fremover til »ejeren af den faste ejendom og andre, der over for stat eller kommune hæfter for skatter, der opkræves på grundlag af den pågældende ejendomsvurdering«. Hermed lukkes "indirekte afledte forhold" af, og der skabes klarhed om, hvem der vil være berettiget til at klage over en ejendomsvurdering efter ejendomsvurderingsloven. Der elimi­neres den tvivl, der måtte være opstået som følge af den hidtidige ikke helt entydige praksis, hvilket nu er opnået ved at det i loven udtrykkeligt fastsættes, jf. § 35 a, stk. 2, sidste pkt., sidste led, at det alene er ejeren af den faste ejendom og andre, der over for stat eller kommune hæfter for skatter, der opkræves på grundlag af den pågældende vurdering, der er berettiget til at klage over vurderingen. Det kan dog ifølge lovmotiverne ikke helt udelukkes, at ændringen i visse tilfælde vil kunne medføre, at fysiske eller juridiske personer, der efter en konkret vurdering ville være klageberettiget efter tidli­gere gældende regler, ikke vil blive anset som klageberettigede efter denne med L 2017 688 nye fasttømrede definition af kredsen af klageberettigede. Det vurderes imidlertid stadig, at den foreslåede afgrænsning af kredsen af klageberettigede vil skulle være forenelig med det forvaltningsretlige parts­begreb, der er udviklet i praksis og bl.a. er beskrevet i punkt 49-55 i Vejl 1986 11740 om forvaltningsloven, jf. lovmotiverne. Meningen med lovæn­dringen er noget "ulden", når man læser lovforarbejderne - og derfor må skærpelsen dog stadig ses i overensstemmelse med det almindelige partsbe­greb, som då vil være det helt afgørende. Det bemærkes i den forbindelse, at de konsekvenser, som en ejendomsvurdering vil have for andre end ejen­domsejer, f.eks. lejere, udelukkende beror på fortolkning af civilretlige regler og aftaler, der er indgået med ejendomsejer, og at det derfor vurderes, at det vil være i overensstemmelse med almindelige forvaltningsretlige principper og grundsætninger at fastlægge, at en lejer eller anden tredjepart ikke skal være klageberettiget i ejendomsvurderingssagen. Der henvises herved til principperne i U 1976 1010 Ø, til Københavns Byrets dom af 30. juni 2014 i sagen BS 38A-5737/2012 og til SKM 2017 221 LSR.

Det forhold, at vurderingsmyndigheden bliver gjort bekendt med aftaler, der er indgået mellem ejendomsejere og tredjeparter, f.eks. i forhold til betalingen af ejendomsskatterne af en given vurdering eller i forhold til retten til at modtage tilbagebetaling af eventuelt for meget betalte ejendomsskatter, vil reelt heller ikke skulle påvirke ejendomsejers og tredjeparters rettigheder i forbindelse med vurderingssagen. Den med L 2017 688 indføjede præcisering af kredsen af klageberettigede i vurderingssager, jf. SFL § 35 a, stk. 2 sidste pkt. vil imidlertid alene ved skærpelser skulle være gældende for afgrænsnin­gen af kredsen af klageberettigede i forhold til klager over afgørelser efter den nye ejendomsvurderingslov. Reelt må man derfor som ”lejer” eller ”bruger” – sikres sig en repræsentationsfuldmagt fra udlejer og ejer af ejen­dommen – så man klager direkte på dennes vegne, dvs. efter FVL § 8 bliver repræsentant og har fuldmagt til at klage for ejeren/udlejeren.

I SKM 2006.461 LSR var klageren den eneste lejer af en erhvervsejendom, og han afholdt dokumenterbart og direkte alle skatter og afgifter på ejendom­men. Lejeren blev derfor anset for at have en væsentlig, individuel og direkte og retlig interesse i at kunne klage over ejendommens vurdering, og han blev derfor anset for klageberettiget. Se dog også anden konkret vurdering i SKM 2017 221 LSR.

I SKM 2018.550 LSR havde et selskab klaget til Landsskatteretten over SKATs ejendomsvurderings afslag på forelæggelse for Skatterådet af spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse af ansættelsen af fradrag for forbedringer i grundværdien ved vurderingerne 2003-2007 af en ejendom, som selskabet ikke var ejer af. Landsskatteretten fandt, at selskabet ikke havde godtgjort, at selskabet havde en væsentlig, direkte, retlig interesse i resultatet af de vurderinger, som SKATs afgørelse handlede om. Den omstæn­dighed, at selskabet ejede kapitalandele i et selskab, der var lejer i ejendom­men, kunne alene anses for at kunne medføre en indirekte og økonomisk in­teresse. Klagen blev derfor afvist, jf. SFL § 35 a, stk. 2, e contrario.

I SKM 2019.321 LSR fandt Landsskatteretten, at en administrator af en ejendom ikke havde en væsentlig, direkte, retlig interesse i resultatet af vur­deringen af en fast ejendom, jf. SFL § 35a, stk. 2, modsætningsvist. Lands­skatteretten afviste derfor klagen.

[**(197)**](#bookmark197) **Skriftlighed og begrundet klage**

Med stk. 3 sættes formkrav til klagen mv. En klage skal være skriftlig og begrundet, og den afgørelse, der påklages, skal følge med klagen. Hvis der er udarbejdet en sagsfremstilling i sagen, skal denne også skal følge med klagen.

Skatteankestyrelsen skal som forvaltningsmyndighed bistå klageren med at opfylde kravene til klagen. Se FVL § 7 stk. 1 og bkg 2021 2372. Se herved skatteankestyrelsens forretningsordenen bkg 2021 2372 med § 2, stk. 9, at hvis den påklagede afgørelse mangler - eller den tilhørende sagsfremstilling ikke er medsendt - eller dog at klagen er udformet eller begrundet på en måde, at den ikke kan tjene som grundlag for sagsvisiteringen eller sagens videre behandling, så vejleder Skatteankestyrelsen klageren herom, og afgiver en frist på ikke mindre end 14 dage til at få udbedret manglerne.

Det fremgår videre af skatteankestyrelsens forretningsorden, jf. bkg 2021 2372, med § 2, stk. 2, at dokumenter til klagen (bilag), samt efterfølgende kommunikation og indlæg, skal indgives digitalt via den digitale selvbetje­ningsløsning på [www.sanst.dk](https://www.sanst.dk). Undtagelse gøres dog for de personer, som ikke er omfattet af lov om Digital Post eller som er fritaget for tilslutningen til digital post. Klager og anmodninger om genoptagelse, der ikke indgives ved den digitale selvbetjeningsløsning, afvises af Skatteankestyrelsen. Skat­teankestyrelsen kan under særlige omstændigheder se bort fra pligten til at anvende digital kommunikation, jf. forretningsordenens § 2, stk. 6.

Hvis klageren ikke udbedrer manglen inden fristens udløb, afviser Skattean­kestyrelsen klagen, jf. SFL § 35 a, stk. 7 in fine.

I SKM 2016 605 BR afviste Skatteankestyrelsen sagsøgers klage med hen­visning til, at Skatteankestyrelsen fra sagsøger ikke havde modtaget nogen afgørelse, der kunne påklages til styrelsen. Byretten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte Skatteankestyrelsen vurdering heraf.

I SKM 2003 161 HD havde en skatteyder i sin klage til et skatteankenævn anført: "opgørelserne er ikke i overensstemmelse med skattelovgivningen og aktuel praksis". Ankenævnet afviste klagen grundet manglende begrundel­se. Landsretten og efterfølgende Højesteret stadfæstede afgørelsen, idet der blev lagt vægt på, at skatteyderen på trods af opfordring hertil ikke var fremkommet med en klage-begrundelse. Landsretten fremførte i sine præmis­ser, at kravene til begrundelse ikke er nærmere specificeret i loven eller dens forarbejder, men at det af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger må følge, at klagen skal angive, hvilken afgørelse der påklages, og, hvis afgørel­sen indeholder flere punkter, også hvilket punkt i afgørelsen der påklages. Afgørelser om klageafvisning kan som seti SKM 2003 161 HD altså indbrin­ges for domstolene, jf. også SKM 2008 702 HD. Det skyldes, at nævnet giver afvisning ved kendelse/afgørelse, som kan indbringes - men det er dog kun afvisningsspørgsmålet som kan prøves.

Hvis det ikke er muligt for klageren at indsende en behørig klage i rette tid, kan han indsende en såkaldt "foreløbig klage". Der er ikke direkte udtrykt i lovteksten, at Skatteankestyrelsen accepterer foreløbig klage, men det har været praksis siden Landsskatterettens "fødsel" i 1938 som klagemyndighed, og derfor accepteres det stadigvæk. Hvis ikke klageren selv har angivet en frist for indsendelse af begrundelse og/eller manglende dokumenter, vil kla­geinstansen angive en frist og dette vil typisk kunne være 14 dage eller dog frist efter nærmere drøftelse med sekretariatet i Skatteankeforvaltningen. I SKM 2012 463 VLR fandt Landsretten at klagen med rette var blevet afvist, og man henviste herved til, at klageren havde indgivet en foreløbig klage efter udløbet af fristen i dagældende SSL § 21, stk. 1, og at klageren, uanset at Skatteankenævnet havde accepteret denne klage og fastsat en frist for indgivelse afen endelig og begrundet klage, alligevel ikke indsendte en sådan endelig klage.

**Klagefrist**

Klagen skal være indgivet senest 3 måneder efter modtagelsen af den afgø­relse, der klages over, jf. § 35 a, stk. 3.

Ved L 2017 688 er sket ophævelse af § 35 a, stk. 3, 5. pkt., og dermed på vurderingsområdets ”ensretning” med de øvrige sager under skatteforvaltnin­gens område, dvs. 3 måneders klagefristen for de sager som træffes efter den nye ejendomsvurderingslov. Den hidtidige frist gælder fortsat klagerne efter den gamle vurderingslov, dvs. at vedrørende ejendomsvurderingsagerne er reglen om "1. juli" ophævet, således at fristen for at klage over de almindelige vurderinger eller omvurderinger vil være den frist, der i øvrigt gælder for at indgive klager til Skatteankestyrelsen. Klagefristen vil herefter være 3 måne­der efter modtagelsen af den afgørelse, der klages over, medmindre klageren ikke har modtaget afgørelsen.

Ved L 2020 1061 med § 5, nr. 4, blev § 35 a, stk. 3, 4. pkt., ophævet med virkning pr. 1. juli 2020 - og af den tidligere bestemmelsen fremgik, at havde klageren ikke modtaget afgørelsen, vil klagefristen være 4 måneder efter at den afgørelse, der klages over, er afsendt fra den myndighed, der har truffet afgørelsen. Denne regel kunne anvendes i de situationer, hvor klageren, uanset at denne er en part i sagen og dermed klageberettiget, ikke har fået tilsendt den afgørelse, der klages over, fordi afgørelsen er adresseret til en anden part. Denne fristberegning er ophævet fra 1. juli 2020. Ved lovmoti­verne fremgik; "Forslaget betyder således, at den klageberettigede altid vil have en frist til at klage på tre måneder fra det tidspunkt, hvor den klagebe­rettigede modtager afgørelsen, og er således en videreførelse af den gældende retsstilling.” Lovmotiverne til ophævelse af 4. pkt. er mildt sagt upræcise, da reglen rent faktisk havde et gældeområde, særligt for "flerpartssager" - og derfor er der reelt tale om en skærpelse fra 1. juli 2020 - se dog kommen­taren neden til § 35 a, stk. 3, om "særlige omstændigheder".

Klagefristen skal også være gældende for klager over de videreførte vurde­ringer, der vil blive udsendt til relevante ejendomsejere med klagevejledning i forbindelse med, at de nye ejendomsvurderinger sendes ud. Den med L 2017 688 indførte ny klagefrist ad vurderingssager, dvs. følge reglen om 3 måneder efter afgørelsen/vurderingen modtages vil øge sandsynligheden for, at indgangen af klager spredes over en længere periode end ved fastholdelse af den tidligere faste klagefrist på vurderingssager pr. den 1. juli, hvilket vil være hensigtsmæssigt for klageorganisationen. Endvidere er en ensretning af klagefristreglerne sket på grund af administrative hensyn.

Efter forretningsordenen for skatteankestyrelsen med § 2, stk. 8, så skal an­kestyrelsen forinden den afviser en klage grundet indgivelse af klagen efter udløbet af klagefristen give klageren lejlighed til at redegøre for årsagen til fristoverskridelsen, hvis dette ikke allerede er oplyst i klageskrivelsen. Skatteankestyrelsen sætter en frist på mindst 14 dage for modtagelse af kla­gerens forklaring herved.

Der kan ses bort fra en fristoverskridelse, hvis særlige omstændigheder taler for det, jf. SFL § 35 a, stk. 6. Dette kunne gælde bl.a. for "flerpartssager", hvor andre parter ikke har modtaget direkte kommunikation, idet de ikke var adressater for afgørelsen. Endvidere kan særlige omstændigheder være en bred vifte af individuelle forhold, som man må vurdere konkret.

I SKM 2016.89 BR var forholdet, at en klager ubestridt havde påklaget en afgørelse for Landsskatteretten en måned efter, at klagefristen i SFL § 35 a, stk. 3, var udløbet. Landsskatteretten afviste klagen under henvisning til, at der ikke var særlige omstændigheder, der kunne begrunde, at der blev set bort fra fristoverskridelsen, jf. SFL § 35 a, stk. 6. Sagsøgeren gjorde gældende, at der forelå særlige omstændigheder, da han både havde været deprimeret og fysisk syg, hvilket var årsagen til, at han ikke havde klaget rettidigt. By­retten fandt det ikke godtgjort, at sagsøgeren gennem hele den relevante pe­riode havde været forhindret i at klage på grund af sygdommene, hvorfor der ikke forelå "særlige omstændigheder". Sagsøgeren havde heller ikke godtgjort, at der forelå andre særlige omstændigheder.

Der er ingen klagefrist for klager over afgørelser om aktindsigt, jf. FOB 2005 621.

*Suspension af klagefrist i forbindelse med 1. instansens genoptagelse.*

Hvis Skatteforvaltningen eller klageinstansen bliver anmodet om at genoptage sin egen afgørelse, inden klagefristen udløber, bliver klagefristen suspenderet. Klagefristen løber videre fra det tidspunkt, hvor den nye afgørelse er meddelt parten. Fristen er dog altid mindst 14 dage. Se FVL § 20, stk. 3. Hvis der

foretages en egentlig revurdering af sagen, løber der en ny 3 måneders klagefrist fra den nye afgørelse. En Told- og skatteregion gav afslag på gen­optagelse afen afgørelse. Anmodningen om genoptagelse var indgivet inden udløbet af fristen for at klage over afgørelsen, men afslaget på anmodningen blev først givet efter udløbet af klagefristen. Landsretten hjemviste sagen til klagebehandling, idet der i afslaget ikke var blevet vejledt om, at der efter forvaltningsloven stadig var mulighed for at klage over afgørelsen, selv om klagefristen på 3 måneder var udløbet, jf. SKM2001.62.VLR.

[**(198)**](#bookmark199) Høringsforskriften i SFL § 35 a, stk. 4, iagttages af Skatteankestyrelsen. Dette fremgår af forretningsordenen, jf. bkg 2021 2372 med § 7, stk. 1. Skatteankestyrelsen underretter den myndighed, der har truffet den påklagede afgørelse, om klagen og indhenter det materiale, der har dannet grundlag for afgørelsen hos myndigheden.

**Høringsfase af 1. instans**

Af stk. 4 følger det, at skatteankeforvaltningen eller den myndighed, der skal træffe afgørelse i sagen, kan vælge at indhente en udtalelse om klagen fra den myndighed, der har truffet den afgørelse, der klages over. Skatteankefor- valtningen eller den myndighed, der skal træffe afgørelse i sagen, fastsætter en frist for udtalelsen. Fristen kan afhænge af sagens karakter, herunder om der er tale om afgørelser, der er maskinelt dannede, eller om den myndighed, der har truffet afgørelsen, har foretaget en manuel sagsbehandling i sagen. Fristen kan ligeledes f.eks. afhænge af, om der er tale om en periode, hvor der indkommer mange sager af den pågældende karakter, og der derfor skal afgives mange udtalelser. Det forudsættes, at skatteankeforvaltningen drøfter med Skattestyrelsen, hvilke frister der skal gælde i forskellige sagstyper, så der kan fastættes rimelige frister, der dog også tilgodeser behovet for en hurtig klagebehandling.

Det fremgår også af skatteankestyrelsens forretningsorden, jf. bkg 2021.2372 med § 7, stk. 1, at ankestyrelsen underetter 1. instansen om klagen og indhen­ter det materiale, der har dannet grundlag for afgørelsen hos myndigheden. Efter § 7, stk. 2, fremgår det, at ankestyrelsen i særlige tilfælde kan anmode myndigheden om at indhente en udtalelse fra en anden myndighed og insende dette sammen med eventuelle bemærkninger dertil. Myndighedshøringer i øvrigt er reelt set ikke obligatoriske, men kan være en god måde at forvalte sagsoplysningen på, jf. også officialmaksimen. Skatteankeforvaltningen og den klagemyndighed, der skal afgøre klagesagen, er procesledende, og kla­geinstansen kan vælge ikke at foretage høringen. Der kan være situationer, hvor der ikke er nye oplysninger eller argumenter i sagen, og en høring der­med blot vil medføre et unødigt ekstra forbrug af ressourcer og tid.

Høringsfristerne er typisk mindst 14 dage, jf. eks. fristangivelserne i forret­ningsordenen for skatteankestyrelsen, dog med mulighed for at den myndig­hed, der skal træffe afgørelsen, kan anmode om en længere frist. Sådanne fristforlængelser gives ofte, og derfor er fristen ikke skrevet ind i loven, men fastsættes af den klagemyndigheden, der anmoder om udtalelsen, jf. vejleden­de også forretningsordenenes mindstefrist på 14 dage.

Ved L 2017 688 er indføjet ad ejendomsvurderinger, at skatteforvaltningslo­vens § 35 a, stk. 4, udvides, så det direkte af bestemmelsen fremgår, at både Skatteankestyrelsen og afgørelsesmyndigheden i alle tilfælde har mulighed for at indhente en udtalelse om klagen fra den myndighed, der har truffet den påklagede afgørelse. Denne ændring er en konsekvens af de samtidige æn­dringer om, at Skatteankestyrelsen skal have selvstændig kompetence til at træffe afgørelse i visse vurderingssager, og om at Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen skal have kompetence til at træffe afgørelse i vurderings­sager, der af vurderingsankenævnet henvises til Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen til afgørelse.

Som led i denne "1. instans-høring", da kan 1. instansen overveje om man vi indstille til genoptagelse. Således gælder efter bkg 2021 2372 med § 7, stk. 4, at hvis den myndighed, der har truffet afgørelsen, påtænker at genop­tage afgørelsen efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 5, skal myndigheden inden for den af Skatteankestyrelsen fastsatte frist, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 4, 2. pkt., underrette Skatteankestyrelsen herom.

[**(199)**](#bookmark202) **Genoptagelse fra 1. instansen på baggrund af klagen**

Af SFL § 35 a, stk. 5 følger, at hvis den myndighed, der har truffet afgørelsen, der klages over, i forbindelse med anmodningen om en udtalelse finder an­ledning til at ændre – kan den gøre det ved enighed fra borgerens/klagerens side. Da det er klageren, der er "herre" over klagen i klageinstansen, er det også klageren, der skal tilbagekalde en klage mod at 1. instansen genoptager den trufne afgørelse, det følger også af kompetencehierarkiet, jf. SFL § 14 og ombudsmandspraksis dertil, at 1. instansen ikke kan starte ny sagsbehand­ling om samme forhold for samme år (de påklagede punkt og forhold), når en klage er indgivet til den trinhøjere klageinstans. Derfor kræver genopta­gelsen i 1. instansen en accept fra klageren, der så tilbagekalder klagen formelt og betinget af genoptagelsen.

Endvidere har afgørelsesmyndigheden en udvidet beføjelse vedrørende klager over vurderings-, motor- og inddrivelsesafgørelser samt klager over årsopgø­relser, medmindre klageren tidligere har modtaget særskilt underretning om ansættelsen, og klagen omfatter forhold deri. Denne udvidede beføjelse består i, at afgørelsesmyndigheden kan genoptage sagen og ændre den påklagede afgørelse i alle tilfælde, uanset at myndigheden ikke vil give fuldt medhold. Også her er det en forudsætning, at klageren er enig i ændringen Ved lov 2014 1500 fremgår det af ændringslovens § 1, nr. 3, at bestemmelsen nu af­fattes lidt anderledes for at sikre »remonstrationsmuligheden« bedres i forbindelse med klage. Af lovarbejderne, jf. L 42 – fremgår det at man æn­drede affattelsen af skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 5, således, at mulig­heden for genoptagelse og ændring af afgørelser, som er påklaget, men som klageren og afgørelsesmyndigheden herefter bliver enige om bør ændres, ikke betinges af, at klageren opnår fuldt medhold, eller at der er tale om særlige afgørelsestyper. Afgørende er herefter alene, om klager og afgørel­sesmyndigheden er enige om, hvordan sagen kan afsluttes på det nævnte klageforhold. Der kan være situationer hvor der opstår partiel tilbagekaldelse og løsning i 1. instans, hvor fx. 1. instansen ønsker at løse skattespørgsmålet i en klagesag - men at der er et momsspørgsmål, som så må køre videre i klageinstansen.

Efter dette kan den myndighed, der har truffet afgørelsen - hvis den finder anledning dertil - genoptage og ændre afgørelsen, hvis klageren er enig heri. Det præciseres samtidig, at dette gælder uanset de almindelige frister for genoptagelse af myndighedens afgørelse. Dvs. bestemmelsen gennembryder de almindelige genoptagelsesfrister i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27. Det er forudsat, at Skatteankestyrelsen eller den myndighed, som visiteres til at træffe afgørelse, fortsat gennemfører høring af afgørelsesmyndigheden i et omfang, som forudsat i bemærkningerne til ovenævnte lovforslag nr. L 212 (Folketinget 2012-13). Således vil det fortsat være relevant at indhente en udtalelse hos afgørelsesmyndigheden i den indledende fase, når der er tale om klage over afgørelser, som er helt eller delvist maskinelt dannet. Hvis deri klagen fremkommer nye oplysninger, eller der sammen med klagen eller senere i klageforløbet indsendes ny dokumentation, vil det også - som forudsat i forarbejderne - være relevant at gennemføre en høring af afgørelsesmyndig­heden. I den forbindelse vil det være naturligt at lade det indgå i vurderingen af, om afgørelsesmyndigheden skal høres, om det er overvejende sandsynligt, at afgørelsesmyndigheden på baggrund af de nye oplysninger vil give klager helt eller delvis medhold i klagen, jf. herved også blg 2021 2372 med § 7, stk. 1.

Ved L 2017 688 er indføjet i stk. 5, 2. pkt., at en genoptagelse efter 1. pkt. hos 1. instansen tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet, hvor den afgørelse, som genoptagelsen vedrører, blev foretaget, og at en klage over en afgørelse anses for tilbagekaldt, hvis den myndighed, der har truffet denne, genoptager afgørelsen, jf. § 35 a, stk. 5, 1. pkt., dvs. med ejers/klagers accept. Ændringen har dels til formål at lovfæste, at afgørelser, der foretages efter genoptagelse i forbindelse med klagebehandling, jf. § 35 a, stk. 5, skattemæs­sigt har virkning fra tidspunktet for den afgørelse, som genoptagelsen vedrø­rer, dels til formål at lovfæste, at en klage i tilfælde, hvor den myndighed, der har truffet afgørelsen, genoptager denne, jf. § 35 a, stk. 5, kan forudsættes tilbagekaldt som følge af genoptagelsen uden forudgående meddelelse til klageren.

I så fald følger det også af SFL § 35 c, stk. 5, at klagegebyret vil blive tilba­gebetalt. Det er bemærkelsesværdigt, at denne ændring af SFL § 35 a, stk.

5, vil være gældende for alle typer af klager og således ikke kun i vurderings­sager.

[**(200)**](#bookmark203) Det følger af skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 5, 1. pkt., at Skattefor­valtningen, hvis Skatteforvaltningen på grundlag af en klage finder anledning dertil, kan genoptage og ændre en afgørelse, hvis klageren er enig heri. På ejendomsområdet betyder bestemmelsen, at Skatteforvaltningen kan genop­tage afgørelser efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6.

I lyset af, at det er et grundvilkår, at der altid vil være usikkerhed forbundet med at fastsætte værdien af en ejendom, er formålet med 20 pct. reglen at fastlægge, at klagemyndigheden skal respektere, at der i den fastsatte norm ligger et spænd, inden for hvilket skønsmæssigt fastsatte værdier skal respekteres. Ved bestemmelsen objektiviseres en margin for vurderingsmyn­dighedens skøn.

Da 20 pct. reglen før 1. januar 2022 ikke gjaldt for Skatteforvaltningens or­dinære genoptagelse, kunne klageren opnå en bedre retsstilling ved, at klage­myndighederne afventer Skatteforvaltningens stillingtagen til spørgsmålet om genoptagelse.

Ved L 2021 2614 er pr. 1. januar 2022 i skatteforvaltningslovens § 35 a, stk.

5, efter 1. pkt. er indsat et nyt punktum, der bliver 2. pkt., hvorefter det er en betingelse for genoptagelse efter 1. pkt. af vurderinger foretaget efter ejen­domsvurderingslovens §§ 5 og 6, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien, der er større end 20 pct. Bestemmelse skal ses i sammenhæng med den ændring af tilsvarende ændring i skattefor­valtningslovens § 33, stk. 1, jf. de specielle bemærkninger til (LF 88) lovfor­slagets § 4, nr. 2, hvorefter det skal være en betingelse for ordinær genopta­gelse af en foretaget vurdering, at genoptagelsen vil resultere i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien med mere end 20 pct.

Skatteforvaltningen (Vurderingsstyrelsen) begrænses i sin adgang til at ændre en ellers påklaget ansættelse, hvis der ikke er grundlag for at ændre denne med mere end 20 pct. Dette vil gælde, uanset om klagen f.eks. er be­grundet med, at den påklagede afgørelse er behæftet med en retlig mangel. En retlig mangel kan f.eks. være, at der efter klagerens opfattelse ikke er taget højde for alle relevante momenter knyttet til selve vurderingsnormen. Det kan f.eks. være, fordi klageren mener, at et givent kriterium eller forhold skal inddrages i selve værdiskønnet.

Bestemmelsen er en del af en samlet løsning, som skal sikre, at der ikke er forskel på mulighederne for at ændre en vurdering, uanset om en ejendomsejer anmoder om ordinær genoptagelse, ekstraordinær genoptagelse eller klager, hvis ejendomsejeren ønsker at få vurderingen ændret som følge af fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens grundareal, bygningsareal, planforhold eller lignende objektivt konstaterbare faktiske forhold. En skønsmargin på plus/minus 20 pct. gælder iørlge lovmotiverne fortsat ikke ved berigtigelse af åbenbart urigtige oplysninger, men hvor langt dette synspunkt rækker både i borgerens favør eller disfavør vides ikke.

Denne bestemmelse med 20%s begrænsningen vil kun få virkning for klager over vurderinger, der er foretaget i det nye vurderingssystem, idet der henvises til ejendomsvurderingslovens §§ 5 og 6.

[**(201)**](#bookmark205) *Afvisning*

Af stk. 6 følger det om afvisning, at hvis klagen indgives efter udløbet af klagefristen, jf. § 35 a, stk. 3, så kan skatteankeforvaltningen afvise klagen. Ved L 2017 688 er det indsat at afvisning finder sted, hvis klagen ikke er indgivet som anvist i regler, der er fastsat af skatteministeren efter reglerne om digital kommunikation. Dette er en ret kraftig ændring som igen vedrører alle sager. I skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6, 1. pkt., indføjes, at en klage afvises af Skatteankestyrelsen, hvis klagen ikke er indgivet som anvist i regler, der er fastsat af skatteministeren efter skatteforvaltningslovens § 35 om digital kommunikation, hvorefter skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om digital kommunikation ved bekendtgørelse. Lovændringen skal sikre, at regler om digital klage, der fastsættes af skatteministeren efter skatteforvaltningslovens § 35, kan få den ønskede effekt. Dette var motiveret således, at den effekt, der var tilsigtet ved fastsættelse af regler om digital

klage, kun kunne opnås effektivt, hvis der kan fastsættes regler, hvorefter klagemyndigheden kan afvise klager, der ikke indgives efter de fastsatte di­gitale regler. Skatteankestyrelsen får mulighed for at bortse fra den manglende overholdelse af regler om digital klage, hvis særlige omstændigheder taler herfor. Herved skabes mulighed for, at Skatteankestyrelsen ved udmøntningen af afvisningsbestemmelsen, der er nødvendig for at sikre effektiviseringsef­fekten af regler om digital klage, kan tilgodese de hensyn, der ligger bag reglerne om fritagelse for Offentlig Digital Post, og behandle klagen, uanset den manglende overholdelse af regler om digital klage. Retten til at bortse fra manglende overholdelse af regler om digital klage kan således f.eks. tænkes anvendt i situationer, hvor der f.eks. på grund af pludselig opstået alvorlig sygdom ikke inden klagefristens udløb har været anledning til at søge om undtagelse fra Offentlig Digital Post, eller hvor klagen er afsendt af en udlænding, der ikke er omfattet af reglerne om Offentlig Digital Post og således heller ikke kan søge om undtagelse efter disse regler. Under hen­visning til behovet for at effektivisere de arbejdsprocesser, der er forbundet med den indledende behandling af klagesager, er det ligeledes indføjet i loven, at ministerens hjemmel til at fastsætte regler om betaling af klagege­byret i forbindelse med en klage over en ejendomsvurdering i skatteforvalt­ningslovens § 35 c, stk. 7 (hidtil stk. 6), tillige omfatter adgangen til at fast­sætte regler om, at klagegebyrer vedrørende vurderingsklager, der skal ind­gives elektronisk, skal betales, når klagen indgives. Under henvisning til behovet for at understøtte effektiv håndtering af betaling og tilbagebetaling af klagegebyrer er det endvidere med loven L 2017 688 vedtaget, at skatte­ministeren bemyndiges til at fastsætte nærmere regler om tilbagebetaling af gebyrerne, og at ministeren herunder får mulighed for at fastsætte regler for tilbagebetaling af gebyrer i situationer, hvor f.eks. flere fysiske og/eller juri­diske personer i fællesskab har indgivet klage over en ejendomsvurdering, eller hvor tilbagebetaling skal ske til personer bosiddende i udlandet.

Skatteministeren skal ved fastsættelsen af sådanne regler om digital klage og anvisningen af portal til klage tilgodese de hensyn, der ligger til grund for reglerne om Offentlig Digital Post. Tilsvarende hensyn skal imidlertid kunne tilgodeses af Skatteankestyrelsen.

Se herved bkg 2021 2372 med § 2, stk. 2 og undtagelserne i stk. 4.

*Særlige omstændigheder*

Helt grundlæggende gælder efter loven og ankestyrelsens forretningsorden, jf. bkg 2021 2372 med § 2, jf. stk. 7 og 8, som følger:

§ 2, Stk. 7. Klager og anmodninger om genoptagelse, der ikke indgives ved den digitale selvbetjeningsløsning, afvises af Skatteankestyrelsen, jf. dog stk. 3-6.

§ 2, Stk. 8. Hvis en klage indgives efter udløbet af klagefristen, jf. skatte­forvaltningslovens § 35 a, stk. 3, 3. og 4. pkt., skal Skatteankestyrelsen forinden klagen afvises, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6, give klageren lejlighed til at redegøre for årsagen til fristoverskridelsen, hvis klageren ikke allerede har oplyst dette i sin klage. Skatteankestyrelsen kan fastsætte en frist på mindst 14 dage for modtagelsen af klagerens forklaring.

Skatteankestyrelsen kan dog i særlige tilfælde se bort fra en fristoverskridelse, jf. SFL § 35 a, stk. 6.

I SKM 2016 89 BR gjorde sagsøgeren (skatteyder) gældende, at der forelå særlige omstændigheder, da han både havde været deprimeret og fysisk syg, hvilket var årsagen til at han ikke havde klaget rettidigt. Byretten fandt det ikke godtgjort, at sagsøgeren gennem hele den relevante periode havde været forhindret i at klage på grund af sygdommene, hvorfor der ikke forelå "sær­lige omstændigheder". Sagsøgeren havde heller ikke godtgjort, at der forelå andre særlige omstændigheder.

Se endvidere SKM2011.452.BR, SKM2012.377.BR, SKM2018.380.BR og SKM2018.478.BR.

Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan be­grunde, at der ses bort fra en fristoverskridelse, kan følgende kriterier og hensyn indgå:

Længden af fristoverskridelsen,

Årsagen til fristoverskridelsen,

Betydningen for klageren, Sandsynligheden for medhold.

Der skal være særlige omstændigheder i øvrigt, der kan begrunde en realitets­behandling. Derfor kan en lille fristoverskridelse ikke i sig selv medføre, at der ses bort fra overskridelsen, jf. TfS 2000 503 HD.

Der bør kunne henses til, at der kan være flerpartssager - og hvor kun den direkte adressat har modtaget en afgørelse. Dette var tidligere reguleret i bl.a. § 35 a, stk. 3 4. pkt., som rummede en4 måneders regel fra afsendelsen, men vedL 2020 1061 § 5, nr. 4, blev § 35 a, stk. 3, 4. pkt., ophævet, med virkning pr. 1. juli 2020. Af den nu ophævede bestemmelse fremgik, at havde klage- ren/parten ikke modtaget afgørelsen, vil klagefristen være 4 måneder efter at den afgørelse, der klages over, er afsendt fra den myndighed, der har truffet afgørelsen. Denne regel kunne netop anvendes i de situationer, hvor klageren, uanset at denne er en part i sagen og dermed klageberettiget, ikke har fået tilsendt den afgørelse, der klages over, fordi afgørelsen er adresseret til en anden part. Ved lovmotiverne fremgik; "Forslaget betyder således, at den klageberettigede altid vil have en frist til at klage på tre måneder fra det tidspunkt, hvor den klageberettigede modtager afgørelsen, og er således en videreførelse af den gældende retsstilling.” Lovmotiverne til ophævelse af 4. pkt. er mildt sagt upræcise, da reglen rent faktisk havde et gældeområde, særligt for "flerpartssager" - og derfor er der reelt tale om en skærpelse fra 1. juli 2020. Dog må det antages, at klagemyndigheden nu ved registreringen kan lade dette være et argument for at "give dispensation" og se bort fra fristoverskridelsen, jf. § 35 a, stk. 6.

I SKM2013.318.LSR var en klage vedrørende inhabilitet ved en fejl behandlet i SKAT i henhold til SKM2010.740.SKAT, men skulle behandles i Lands­skatteretten og skulle have været sendt til Landsskatteretten i henhold til FVL § 7, stk. 2. Selv om der først blev klaget til Landsskatteretten efter mere end tre måneder, var klagefristen ikke overskredet.

Myndighederne har som udgangspunkt bevisbyrden for, hvornår en afgørelse må antages at være kommet frem. Hvis afsendelsen kan dokumenteres, kan det komme borgeren eller virksomheden til skade, hvis han ikke sikrer sig bevis for, at afgørelsen er modtaget senere end ved normal postgang, jf. også TfS 2000 503 HRD. Tilsvarende hvis klageren kan bevise, at en klage er af­sendt inden klagefristens udløb, kan det være særlige omstændigheder, der gør, at der bliver set bort fra en fristoverskridelse.

Det er Justitsministeriets nuværende vurdering, at en myndighed som udgangs­punkt kan lægge til grund, at et standardbrev (B-brev) er kommet frem til modtageren seks omdelingsdage efter, at afgørelsen er dateret og overgivet til postbesørgelse. Med omdelingsdage forstås her de dage, hvor PostNord omdeler post. Omdelingsdage inkluderer ikke weekender, helligdage og så­kaldte "mellemdage".

Den digitale forvaltning kan give nogle ret "komplekse" problemstillinger ad nævnte bevisbyrde - da myndighederne ofte blot vil henholde sig til at de har afsendt afgørelse m.v. elektronisk, men der kan være en række tekniske årsager til, at det ikke kommer frem digitalt.

Et sagseksempel viser, at en klage blev anset for afsendt inden klagefristens udløb, selv om den først nåede frem efter klagefristens udløb. Østre Landsret fandt det godtgjort, at en klage var afsendt inden klagefristens udløb, selv om den først nåede frem til Landsskatteretten 7 måneder efter klagefristens udløb. Der forelå herefter sådanne særlige omstændigheder, at der var grundlag for at se bort fra fristoverskridelsen, og Landsretten hjemviste her­efter sagen til fornyet behandling i Landsskatteretten, jf. SKM2003 363 ØL. Mangelfuld eller manglende klagevejledning fra Skatteforvaltningen kan også blive anset for en særlig omstændighed, der kan begrunde en realitets­behandling på trods af fristoverskridelse. En klage var modtaget efter udløbet af klagefristen på en afgørelse, men klagen var modtaget rettidigt efter klagefristen på den årsopgørelse, der blev udsendt som følge af afgørelsen. Den forkerte klagevejledning på årsopgørelsen skulle komme adressaten til gode, så klagen måtte anses for rettidigt modtaget, når klagefristen på årsop­gørelsen var overholdt, jf. SKM 2002 120 LSR.

Det er samtidig i skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6, 2. pkt., indføjet, at Skatteankestyrelsen kan se bort fra, at klagen ikke er indgivet som anvist i regler, der er fastsat af skatteministeren efter § 35, hvis særlige omstændig­heder taler herfor. Skatteankestyrelsen vil herefter i særlige situationer kunne undlade at afvise en klage, uanset manglende overholdelse af regler om digital kommunikation, f.eks. hvor en klager er uden skyld i, at vedkommende ikke rettidigt har opnået undtagelse fra ordningen om Offentlig Digital Post, eller hvor en udenlandsk statsborger – der ikke er omfattet af reglerne om Offentlig Digital Post, og dermed heller ikke kan undtages herfra – som ville opfylde betingelserne for undtagelse fra Offentlig Digital Post, indgiver en klage på anden vis, jf. ovenfor beskrevet.

Se SKM 2016 605 BD, hvor forholdet var det, at Skatteankestyrelsen afviste sagsøgers klage med henvisning til, at Skatteankestyrelsen fra klager ikke havde modtaget nogen kopi af en afgørelse, der kunne påklages til styrelsen. Retten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte Skatteankestyrelsens vurdering heraf.

[**(202)**](#bookmark207) Klageinstansen er efter almindelige forvaltningsretlige regler forpligtet til i fornødent omfang at yde vejledning og bistand, så en klage kan blive behandlet, jf. vejledningsprincippet i FVL § 7.

Til SFL § 35 a, stk. 7, bemærkes ad grundlaget for en visitering, at hvis en klage er udformet eller begrundet på en sådan måde, at den ikke kan tjene som fyldestgørende for skatteankeforvaltningens visitering af sagen eller sagens videre behandling i øvrigt, så kan skatteankeforvaltningen give klage­ren en frist til at udbedre manglen. Tilsvarende gælder, såfremt den afgørelse, der klages over, ikke følger med klagen.

Se tillige forretningsordenen ibkg 2021 2372 § 2, stk. 9. Hvis den påklagede afgørelse eller en udarbejdet sagsfremstilling ikke følger med klagen, eller hvis klagen er udformet eller begrundet på en sådan måde, at den ikke kan tjene som grundlag for visiteringen af sagen eller sagens videre behandling, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 7, vejleder Skatteankestyrelsen klage­ren herom. Skatteankestyrelsen kan fastsætte en frist på mindst 14 dage for udbedring af manglen.

Udbedrer klageren herefter ikke manglen, herunder sender den afgørelse, der påklages og/eller en eventuel sagsfremstilling i sagen, hvis manglen består heri, vil skatteankeforvaltningen afvise klagen.

Denne bestemmelse er i forhold til de tidligere gældende bestemmelser dels udvidet til at omfatte alle klager, dels til at omfatte de tilfælde, hvor klagen ikke kan danne grundlag for skatteankeforvaltningens visitering af klagen. Grunden til disse ændringer er for det første, at der i den nye klagestruktur skal foretages en visitering af sagen af en myndighed (skatteankeforvaltnin- gen), som kun i nogle tilfælde er den samme myndighed, som skal afgøre klagesagen. En særlig hjemmel for skatteankeforvaltningen til at fastsætte en frist for udbedring af mangler ved klagen og at afvise sagen, hvis mang­lerne ikke udbedres, er derfor nødvendig, hvis visiteringen ikke kan foretages på grundlag af klagen. For det andet er grunden til reglen et ønske om at skabe ensartede regler for alle klager, uanset om det er skatteankeforvaltnin- gen, et ankenævn eller Landsskatteretten, der skal træffe afgørelse i klagesa­gen.

Hvis det ikke er muligt for klageren at indsende en behørig klage i rette tid, kan han indsende en foreløbig klage. Der er ikke direkte lovhjemmel til fore­løbig klage, men, jf. ovenfor - og meget langvarig Landsskatterets- og skat- teankeforvaltningspraksis accepteres det. Hvis ikke klageren selv har angivet en frist for indsendelse af begrundelse og/eller manglende dokumenter, vil klageinstansen angive en frist, som typisk kan være 14 dage eller i det kon­krete tilfælde mere. I SKM2012 463 VLD fandt Landsretten at klagen med rette var blevet afvist. Retten henviste herved til, at klageren havde indgivet en foreløbig klage efter udløbet af klagefristen, og at klageren, uanset at Skatteankenævnet havde accepteret denne klage og fastsat en frist for indgi­velse af en endelig og begrundet klage, aldrig indsendte en sådan klage.

Se også SKM 2015 801 B (sagen, der blev deldomsforhandlet efter retspleje­lovens § 253, vedrørte, om Skatteankestyrelsen havde været berettiget til at afvise sagsøgerens klagesag som følge af, at klagen var ubegrundet. Retten udtalte, at det efter sagens forløb måtte lægges til grund, at Skatteankenævnet

i forbindelse med sagsbehandlingen, uanset sagsøgerens fristoverskridelser, dels tilkendegav at nævnets forslag til afgørelse forudsatte, at der ikke frem­kom nye relevante oplysninger, og at nævnet dels vidste og accepterede, at sagsøgeren, inden en endelig afgørelse blev truffet, ønskede at gøre brug af sin ret til at udtale sig mundtligt over for Skatteankenævnet, jf. dagældende skatteforvaltningslovs § 36, stk. 6. Under hensyn til sagsforløbet samt det forhold, at et konkret møde 2013-06-19 blev aflyst ved sagsøgerens fremmøde, fandt retten, at Skatteankestyrelsen ikke burde have truffet afgørelse om af­visning, før sagsøgeren havde fået mulighed for at udtale sig personligt, jf. den gældende skatteforvaltningslovs § 35 e. Retten hjemviste derfor sagen til Skatteankestyrelsen. Retten fandt ikke, som ellers påstået af sagsøgeren, grundlag for at fastslå, at sagen skulle realitetsbehandles. Retten udtalte, at stillingtagen hertil må bero på vurderingen af, om sagsøgerens klage, på grundlag af de fremlagte bilag og den supplerende mundtlige redegørelse, er begrundet).

En skatteyder havde i sin klage til et skatteankenævn anført: "opgørelserne er ikke i overensstemmelse med skattelovgivningen og aktuel praksis". An­kenævnet afviste klagen grundet manglende uddybende begrundelse. Landsretten og efterfølgende Højesteret stadfæstede afgørelsen, idet der blev lagt vægt på, at skatteyderen på trods af opfordring hertil ikke var fremkom­met med en begrundelse. Landsretten fremførte i sine præmisser, at kravene til begrundelse ikke er nærmere specificeret i loven eller dens forarbejder, men at det af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger må følge, at klagen skal angive, hvilken afgørelse der påklages, og, hvis afgørelsen inde­holder flere punkter, også hvilket punkt i afgørelsen der påklages, jf. således SKM 2003 161 HD.

[**(203)**](#bookmark208) Til stk. 1 bemærkes, at klager, der efter skatteforvaltningslovens § 5, stk.

1, afgøres af et skatteankenævn, eller efter § 7, stk. 1, afgøres af et motoran­kenævn, skal afgøres af de pågældende ankenævn. Det vil sige, at de sagsty­per, der efter de hidtil gældende regler kan påklages til de pågældende anke­nævn, fortsat skal behandles af de pågældende ankenævn. Der følger dog af stk. 1, 2. og 3. pkt., to undtagelser til dette udgangspunkt.

Ved L 2017 688 er sket en ændring af § 35 b, stk. 1, på vurderings-klageom- rådet, således at reglerne i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1-5, ikke skal gælde for vurderingsklager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6, stk. 1. Hermed skabes sammenhæng til skatteforvaltningslovens § 6, jf. §§ 6 a og 6 b, jf. hvorefter klager over ejendomsvurderinger i alle tilfælde – på nær klager over vurderingsmyndighedens afslag på genoptagelse – direkte skal visiteres til et vurderingsankenævn, der herefter kan henvise principielle juridiske klagesagsforhold til Landsskatteretten eller dog henvise til Skatte­ankestyrelsen til endelig behandling, jf. §§ 6 a og 6 b. Der er alene tale om konsekvensændringer som følge af den ændrede kompetencefordeling, hvorefter vurderingsklager som hovedregel skal afgøres af et vurderingsan­kenævn, og kun skal afgøres af Landsskatteretten, når et vurderingsankenævn eller Skatteankestyrelsen har henvist en klage til afgørelse i Landsskatteretten, jf. §§ 6 a og 4 a, stk. 3.

Bestemmelsen i § 35 b, stk. 1, 2. pkt., hvorefter sager skal afgøres af Lands­skatteretten, hvis betingelserne i skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 1­5, er opfyldt, vil ikke længere finde anvendelse for så vidt angår vurderings­klager omfattet af skatteforvaltningslovens § 6, stk. 1, som ændret ved L 2017 688, dvs. klager over vurderingsmyndighedens afgørelser efter lov om vurdering af landets faste ejendomme, ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 3, og ejendomsvurderingsloven. Sådanne sager skal derfor ikke længere afgøres af Landsskatteretten, alene fordi afgørelsen f.eks. vil kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige, eller fordi sagen vedrører større økonomiske værdier.

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 3. pkt., om, at en klage kan afgøres af Landsskatteretten, hvis klagen udspringer af samme forhold som en sag, der verserer ved Landsskatteren, vil tilsvarende ikke længere gælde for vurderingsklager.

Ændringen indebærer, at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 4, hvorefter Skatteankestyrelsen foretager visiteringen af klager efter § 35 b, ikke længere vil gælde for vurderingsklager. Skatteankestyrelsen skal

fremadrettet visitere alle vurderingsklager efter § 6, stk. 1, til vurderingsan­kenævnene, jf. dog § 4 a, stk. 2.

Undtagelserne i § 35 b, stk. 1 - altså bortset fra vurderingssager - om visitering er følgende, at2. pkt. medfører, at principielle sager skal visiteres til og afgø­res af Landsskatteretten. Med principielle sager menes sager, som opfylder betingelserne i skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 1-5. Af lovforslag 23 til L 2019 1125 fremgår af de almindelige bemærkninger pkt. 2.4. "Det følger af § 35 b stk. 1, 2. pkt., at principielle sager skal afgøres af Landsskat­teretten. En sag anses principiel, hvis den f.eks. vil kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige, vedrører større økonomiske værdier, eller sagen iøvrigt påkalder sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse".

En sag vil være principiel, hvis:

• Klagen vil kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige,

• Klagen vedrører større økonomiske værdier,

• Klagen angår fortolkning af væsentlig betydning for ny lovgivning eller væsentlig fortolkning af lovgivning i øvrigt,

• Der i klagen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde, eller

• Klagen i øvrigt har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse.

Det følger af 3. pkt., at sagen kan afgøres af Landsskatteretten, hvis klagen udspringer af samme forhold som en sag, der allerede verserer ved Landsskat­teretten, jf. nedenfor:

• Samme klager. Dette kan f.eks. være i forbindelse med en transaktion, som har såvel momsmæssige som skattemæssige konsekvenser, og kla­geren er en fysisk person. Påklages momsspørgsmålet, vil det skulle be­handles af Landsskatteretten. Påklages tillige skattespørgsmålet, vil det ligeledes kunne behandles af Landsskatteretten.

• Ægtefællers skat, og ægtefællerne var samlevende ved udløbet af det indkomstår, klagen vedrører. Hvis begge ægtefæller har påklaget deres sag, og den ene vælger, at Landsskatteretten skal behandle sagen, kan den anden ægtefælles sag også behandles af Landsskatteretten.

• Klageren og et selskab, hvor klageren er hovedaktionær. Sagen kan f.eks. dreje sig omde skattemæssige konsekvenser for selskabet og aktionæren af en transaktion mellem disse. Påklager selskabet sin skatteansættelse, vil sagen skulle afgøres af Landsskatteretten. Hvis aktionæren tillige på­klager sin skatteansættelse på det samme punkt, vil sagen ligeledes blive kunne behandlet af Landsskatteretten.

Fritvalgsordningen, dvs. med borgernes (fysisk person eller dødsbo) eget positive valg af Landsskatteretsbehandling, er ophævet med klager fra og med den 1. juli 2020, jf. L 2019 1125 som ophævede § 35 b, stk. 5. Tidligere for vurderingssagerne blev "fritvalgsordningen" ophævet med L 2017 688, hvorfor kun vurderingsankenævnene selv kan henvise til Landsskatteretten og kun for sager ad juridisk eller principiel karakter ad praksisdannelse mv. [**(204)**](#bookmark213) Til stk. 2 bemærkes, at denne bestemmelse indeholder en regel om, at klager, der ikke efter stk. 1 skal afgøres af skatte- eller motorankenævnene, skal afgøres af Landsskatteretten, dvs. at øvrige sager skal som udgangspunkt afgøres af Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 2. Det betyder, at klager i selskabsskattesager, momssager, afgiftssager og toldsager skal afgøres af Landsskatteretten.

Som nævnt i noten til stk. 1 er der med ændringen i klagesystemet for vurde­ringssager sket det, at vurderingsklager alle skal afgøres af Vurderingsanke­nævn, medmindre Vurderingsankenævnet selv efter SFL § 6, stk. 2, jf. § 6 a henviser til Landsskatteretten (principielle retlige spørgsmål eller ganske særlige omstændigheder) eller efter SFL § 6 b henviser til Skatteankestyrelsen (Skatteankeforvaltningen).

[**(205)**](#bookmark214) Til stk. 3 bemærkes, at efter de hidtil gældende regler skulle en klage af­gøres af Landsskatteretten, og dette var ikke ensbetydende med, at afgørelsen skulle træffes under medvirken af ordinære retsmedlemmer. Efter den hidtil gældende § 13, stk. 3, i skatteforvaltningsloven kunne retspræsidenten i

Landsskatteretten fastsætte regler om, at visse typer afgørelser truffet af Skattestryrelsen skal afgøres uden medvirken af retsmedlemmer.

Sådanne sager benævnes i retten som»kontorsager«, og afgørelserne i sagerne træffes af embedsmænd i Landsskatteretten. Reglerne om, hvilke sager der er kontorsager, fandtes i bkg 2011 1200 om afgørelse af visse klager i Landsskatteretten uden medvirken af ordinære retsmedlemmer (nu ophævet ved bkg 2013 1391). Landsskatteretten er siden indførelse af L 2013 649 sekretariatsbetjent af skatteankeforvaltningen. Det er derfor en forudsætning for at fastholde, at visse sager, som ellers hører under Landsskatterettens kompetence, kan behandles som kontorsager, at der skabes hjemmel til, at der kan udstedes regler om, at visse sagstyper, som ellers skal afgøres af Landsskatteretten, vil skulle behandles af ansatte i skatteankeforvaltningen. Dette er baggrunden for reglen i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3. Efter reglen er det den ledende retsformand, der kan udstede disse regler. Forud for udstedelsen skal skatteankeforvaltningen inddrages. Det er endvidere forudsat, at reglerne før udstedelsen sendes i høring hos relevante organisa­tioner. Det er ikke hensigten at ændre på, at kontorsagerne fortsat vil være karakteriseret ved at være klager over afgørelser af inddrivelsesmæssig ka­rakter, af bevillingsmæssig karakter eller af enkel karakter.

Det følger dog samtidig i stk. 3, 2. pkt., at uanset at der er tale om en sag af en type, som er omfattet af de regler, der bliver udstedt, om at klagen skal afgøres af skatteankeforvaltningen, vil sagen alligevel skulle afgøres af Landsskatteretten, hvis sagen er principiel, og den kan afgøres af Landsskat­teretten, hvis den udspringer af samme forhold som en anden sag, som alle­rede verserer ved eller samtidigt visiteres til Landsskatteretten. Afgrænsningen af disse sager svarer til afgrænsningen i § 35 b, stk. 1, 2. og 3. pkt., af sager, der skal henholdsvis kan behandles af Landsskatteretten i stedet for af anke­nævnene.

Om kontorsagerne se reguleringen i bkg 2023 967, som fastlægger de mange typer sager, der direkte er henlagt til Skatteankeforvaltningen som såkaldte "kontorsager" og som ikke skal forelægges Landsskatterettens medlemmer som nævnssager. Denne bekendtgørelse og senere bekendtgørelser efter § 35 b, stk. 3, underskrives af den ledende retsformand i Landsskatteretten og direktøren fra skatteankestyrelsen.

[**(206)**](#bookmark215) Efter stk. 4 følger det, at det er skatteankeforvaltningen, der foretager visiteringen af klagesager til afgørelse i henholdsvis skatteankeforvaltningen, skatte- og motorankenævnene samt Landsskatteretten. Det er dog også skat- teankeforvaltningen, der senere kan ændre visiteringen. Det er dog en forud­sætning for dette, at der endnu ikke er truffet afgørelse i sagen. Sådan omvi­sitering kan for det første ske, hvis det efter den første visitering viser sig, at sagen skulle eller kunne have været visiteret til en anden myndighed. For det andet kan det ske, hvis der kommer nye oplysninger frem, eller omstændig­heder ændres, så sagen nu, fordi den nu må anses for principiel, skal behandles af Landsskatteretten i stedet for et ankenævn, eller i øvrigt kan afgøres af en anden myndighed end den, den tidligere blev visiteret til.

[**(207)**](#bookmark216) I stk. 1 indeholdes regler om gebyr for indgivelse af klage. Klagegebyr tilbagebetales ved helt eller delvist medhold i klagen - eller ved helt eller delvis medhold i en efterfølgende domstolsprøvelse af klagemyndighedens afgørelse. Tilsvarende tilbagebetales hvis klagen afvises eller hvis en genop­tagelsesbegæring imødekommes som følge af praksisændring. Gebyrets formål og beløbsniveau er fastsat ved L 2019 1125, så det på den ene side skal virke for at systemet undgår belastning med bagatelsager, men på den anden side er gebyret fastsat så det ikke er så højt, at det afholder borgere og virksomhe­der fra at klage.

Klagegebyr var oprindeligt indsat i skattestyrelsesloven med virkning fra 1. april 1990, og princippet blev videreført med skatteforvaltningsloven.

Efter stk. 1 skal der ved klage betales et klagegebyr, dvs. det skal indbetales samtidig med, at klagen indgives til Skatteankestyrelsen. Der skal også betales klagegebyr allerede ved indsendelse af en såkaldt "foreløbig klage" til Landsskatteretten. De foreløbige klager anvendes for at afbryde klagefristen og begrundes/uddybes så efterfølgende efter en kortere frist sat af skattean­kestyrelsen.

Fra og med 1. juli 2020 er grundgebyret i 2010-niveau forhøjet fra 300 kr. til 900 kr., jf. L 2019 1125, der indførte dels en forhøjelse g oen harmonisering af klagegebyrerne. Pristalsreguleringen efter personskattelovens § 20 medfører så, at pr. 1. juli 2020 (og i 2021 og 2022) udgør gebyret 1.100 kr. Ved L 2017 688 blev grundgebyret for vurderingsklagesager ændret, og der blev indføjet et for de "gamle sager". Klagegebyrer for vurderingssager - et for de "gamle sager", dvs. vurderingsændringer efter vurderingsloven - og et nyt gebyr for klager efter "den nye" ejendomsvurderingslov. Af lovmotiverne fremgår om klagegebyr-forhøjelse i vurderingssagerne, at dette skal ses i sammenhæng med, at klagebehandling i gennemsnit koster ca. 8.500 kr. pr. vurdering, der påklages. Klagegebyret i ejendomsvurderingssager efter den "nye ejendoms­vurderingslov" følger hovedreglen om 900 kr. i 2010-niveau, som reguleres efter personskattelovens § 20, dvs. 1.100 kr. for 2021 og 2022.

Gebyr for klage vedrørende "de gamle vurderinger" efter ejendomsvurderings­lovens § 87-89 (§ 22, stk. 9, i L 2017 688), dvs. for klage over de videreførte vurderinger eller omvurderinger foretaget efter den hidtidige lov om vurdering af landets faste ejendomme, da udgør gebyret 400 kr. (2010-niveau) svarende til 2021 og 2022-niveau på 500 kr. - og dette for hver årsvurdering, der klages over.

Se om indbetalingen, formen mv. i bkg 2021 2372 om forretningsorden for skatteankestyrelsen med § 3 om klagegebyr som følger:

• Klagegebyr, jf. skatteforvaltningslovens § 35 c, stk. 1, skal indbetales til Skatteankestyrelsen via den digitale selvbetjeningsløsning, som Skattean­kestyrelsen anviser, og skal indbetales samtidig med indgivelsen af klagen eller anmodningen om genoptagelse.

• Undtaget fra pligten til at indbetale klagegebyret via den digitale selvbe­tjeningsløsning efter § 3 stk. 1 er personer, som enten ikke er omfattet af lov om Digital Post fra offentlige afsendere, eller som er fritaget fra til­slutning til Digital Post, jf. bekendtgørelse om fritagelse af fysiske perso­ner fra tilslutning til Offentlig Digital Post m.v. eller bekendtgørelse om fritagelse af juridiske enheder med CVR-nummer samt fysiske personer med erhvervsaktiviteter for tilslutning til Digital Post.

• Professionelle partsrepræsentanter, der indgiver en klage eller en anmod­ning om genoptagelse efter § 2, stk. 1, og som på vegne af en klager indbetaler klagegebyret, kan uanset stk. 1 indbetale klagegebyret ved en bankoverførsel eller anden betalingsmulighed anvist i den digitale selv­betjeningsløsning. Indbetaling af klagegebyret til Skatteankestyrelsen ved bankoverførsel skal senest ske 7 dage efter indgivelse af en klage eller en anmodning om genoptagelse. Ved professionelle partsrepræsen­tanter forstås partsrepræsentanter, der har et NemID for erhverv, og som driver virksomhed med at repræsentere parter. Ved indbetaling efter 1. pkt. skal angives entydig identifikation i form af det blanket ID, som klagen eller anmodningen om genoptagelse tildeles ved indgivelsen i det digitale selvbetjeningssystem.

• Skatteankestyrelsen kan under særlige omstændigheder se bort fra pligten

til at indbetale klagegebyret via den digitale selvbetjeningsløsning.

• Har Skatteankestyrelsen ikke modtaget betalingen rettidigt, jf. stk. 1 eller

3, anses klagen eller anmodningen om genoptagelse for bortfaldet efter skatteforvaltningslovens § 35 c, stk. 3.

• Tilbagebetaling af klagegebyr, jf. skatteforvaltningslovens § 35 c, stk. 4, kan ske til den, som har indbetalt klagegebyret, hvis Skatteankestyrelsen vurderer, at det er mest hensigtsmæssigt.

[**(208)**](#bookmark218) Stk. 2 indeholder "gebyr-fritagelsesreglen" - og det fremgår, at der ikke skal betales gebyr ved klage over afgørelser om aktindsigt efter offentligheds­loven eller forvaltningsloven eller klage over afgørelser vedrørende lov om inddrivelse af gæld til det offentlige samt afgørelser om modregning. Dette er dog ikke til hinder for at afkræve betaling i henhold til bkg 2013 1586 om betaling for udlevering af dokumenter mv. efter lov om offentlighed i forvalt­ningen.

Ved L 2021 1239 blev stk. 2, nr. 2 udvidet, hvor der efter ordet »offentlige« blev indsat yderligere ordlyd: *»og om modregning med fordringer under*

*opkrævning, når modregningen gennemføres på baggrund af en beslutning, der træffes af restanceinddrivelsesmyndigheden«.*

Ændringen betyder, at anvendelsesområdet for gebyrfritagelsesreglen i skatteforvaltningslovens § 35 c, stk. 2, nr. 2, med virkning fra 1. juli 2021 er udvidet til også at omfatte klager over Told. og Skatteforvaltningens afgø­relser om modregning med fordringer under opkrævning, når modregningen gennemføres på baggrund af en beslutning, der træffes af restanceinddrivel­sesmyndigheden. Skyldnere omfattet vil alene skulle forholde sig til én kla­gevejledning og én klageproces, uanset hvilken af de fordringer, der er dækket ved en modregning foretaget på baggrund af en beslutning truffet af restanceinddrivelsesmyndigheden, klagen vedrører.

[**(209)**](#bookmark221) I stk. 3 reguleres, at klagen anses for bortfaldet, hvis beløbet ikke betales. Klagegebyret vil skulle indbetales, når klagen indgives til skatteankestyrelsen. Efter fast praksis vil Skatteankestyrelsen dog give en mindre frist til at få berigtiget fejlen og indbetalt gebyret. Ved L 2017 688 er det dog skærpende vedtaget, at der med skatteforvaltningslovens § 35 c, stk. 3, reelt skal anses som et automatisk bortfald, hvis der ikke sker betaling ved klagens indgivelse. Der er selvfølgelig altid en forvaltningsretlig pligt at påse om der er en fejl ad klagegebyret inden man afviser og lader en klage bortfalde, jf. i det hele vejledningsforpligtelsen også i forvaltningslovens § 7.

Se i øvrigt oven for noten til stk. 1. om forretningsordenen i bkg 2021 2372, der med sin § 3 beskriver de administrative krav for indbetalingen mv.

Det følger af forretningsordenens § 3, stk. 5: "Har Skatteankestyrelsen ikke modtaget betalingen rettidigt, jf. stk. 1 eller 3, anses klagen eller anmodningen om genoptagelse for bortfaldet efter skatteforvaltningslovens § 35 c, stk. 3." [**(210)**](#bookmark223) Efter stk. 4 skal klagegebyr tilbagebetales i følgende tilfælde:

• Hvis klagen afvises. Det gælder, uanset grunden til afvisningen, dog i sagens natur bortset fra situationer, hvor klagen afvises grundet manglende indbetaling af klageafgift.

• Hvis klageren får helt eller delvist medhold enten ved klagebehandlingen eller ved efterfølgende domstolsprøvelse af klagemyndighedens afgørelse.

• Hvis 1. instansen imødekommer en genoptagelsesanmodning som følge af, at den hidtidige praksis er endeligt underkendt enten ved en dom, ved en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et skatte-, vurderings- eller motorankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring, der er offentliggjort af Skatteministeriet. Ved endeligt underkendt forstås, at den pågældende dom eller afgørelse ikke er anket eller indbragt for domstolene, og at fristerne for anke eller indbringelse er overskredet. Dette er en konsekvens af udvidelsen af genoptagelsesreglerne i skatte­forvaltningslovens §§ 27, 32, 32 a og 33.

Ved L 2017 688 er reglen ændret, så det ikke eksplicit i ordlyden er anført, at klagegebyrer, der skal tilbagebetales, skal tilbagebetales »til klageren«. At ordet "til klageren" er udgået af lovteksten skal ses i lyset af, at der er behov for at tydeliggøre at rette modtager af tilbagebetalinger som udgangs­punkt skal fastlægges efter almindelige obligations- og forvaltningsretlige regler, herunder f.eks. det forvaltningsretlige udgangspunkt, at partsrepræsen­tanter som udgangspunkt i det hele indtræder i partens rettigheder. Praksis er dog, at det er parten som modtager klagegebyret retur uanset det måtte være indbetalt af repræsentanten.

Tilbagebetaling af klagegebyrer vil altså uændret som udgangspunkt ske via Nemkontosystemet, jf. § 34, stk. 1, i bkg 2021 647 om Nemkontoordningen, der er udstedt med hjemmel i lov om offentlige betalinger. Dog følger det af forretningsordenen for Skatteankestyrelsen bkg 2021 2372 med § 3, stk. 6, at tilbagebetaling af klagegebyr, jf. skatteforvaltningslovens § 35 c, stk. 4, kan ske til den, som har indbetalt klagegebyret, hvis Skatteankestyrelsen vurderer, at det er mest hensigtsmæssigt.

[**(211)**](#bookmark225) Klagegebyret betales ikke tilbage i følgende tilfælde:

• Hvis klageren vælger efter den såkaldte "overspringelsesregel" at indbrin­

ge sagen for domstolene efter skatteforvaltningslovens § 48, stk. 2. Efter reglen i § 48, stk. 2, kan klageren indbringe en sag for domstolene, hvis den endelige administrative instans ikke har truffet afgørelse, selv om

der er forløbet mere end 6 måneder efter, at afgørelsen er påklaget til den pågældende instans.

• Hvis klagen tilbagekaldes, medmindre tilbagekaldelsen skyldes, at den myndighed, der har truffet den afgørelse, der klages over, genoptager sagen.

[**(212)**](#bookmark228) Af stk. 6 fremgår det, at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om betalingen af klagegebyret og betalingsfristen og dette skal forvaltnings­retligt ske ved bekendtgørelse. Se herved skatteankestyrelsens forretningsor­den i bkg 2021 2372 med § 3, jf. ovenfor beskrevet i noten til stk. 1.

[**(213)**](#bookmark229) Bestemmelsen indeholder reglerne om udarbejdelse af sagsfremstilling i sager, hvor skattemyndigheden ikke har udarbejdet sagsfremstilling i forbindelse med behandlingen af den påklagede sag, og med L 2013 649 er dette harmoniseret i højere grad end tidligere. Der skal altid udarbejdes sagsfremstilling i de sagstyper, hvor der ikke er udarbejdet sagsfremstilling af forvaltningen. Dog undtages for smidighedens skyld de sager, som er omfattet af regler udstedt i medfør af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3, og dvs. sager af de typer, som kan afgøres af skatteankeforvalt- ningen, og undtagelsen gælder, uanset om sagen skal afgøres af skatteanke- forvaltningen, eller om den visiteres til Landsskatteretten, fordi den er prin­cipiel eller hænger sammen med en anden sag, som verserer ved eller samtidig visiteres til Landsskatteretten, jf. videre § 35 d, stk. 4, om sagsfremstilling i disse sager. Efter L 2013 649 skal der udarbejdes sagsfremstilling i følgende sager:

• Sager, som er afde typer, som kan behandles af skatte-, vurderings- eller motorankenævn, uanset om sagen konkret visiteres til Landsskatteretten.

• Sager om bindende svar, som er afgjort af skattemyndigheden (Skattesty­relsen).

• Sager om revisorpålæg efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 8.

Det følger endvidere, at det i alle disse tilfælde er skatteankeforvaltningen, som udarbejder sagsfremstillingen, og at det er skatteankeforvaltningen, der udarbejder sagsfremstillingen, indebærer, at sagsfremstillingen ikke skal fo­relægges et ankenævn eller Landsskatteretten, forud for at den sendes i høring, selv om der er tale omen sag, hvor det er et ankenævn eller Landsskatteretten, der skal træffe afgørelse i sagen.

Efter skatteforvaltningslovens § 35 d skal Skatteankestyrelsen i klagesager, hvor vurderingsmyndigheden ikke har udarbejdet en sagsfremstilling, jf. skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5, udarbejde en sagsfremstilling. Dog ikke i sager, der skal afgøres af Skatteankestyrelsen efter regler udstedt i medfør af skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3. Når Skatteankestyrelsen skal udar­bejde sagsfremstilling, finder reglerne i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 1 og 2, og stk. 3, 1. pkt., anvendelse.

Af Skatteankestyrelsens forretningsorden, jf bkg 2021 2372, fremgår af § 14 lidt om indholdskrav og opbygning af sagsfremstillingen. I de sager, hvor Skatteankestyrelsen efter skatteforvaltningslovens § 35 d, stk. 1 eller 4, udar­bejder en sagsfremstilling, skal sagsfremstillingen som minimum indeholde identifikationsoplysninger vedrørende klageren, en talmæssig opgørelse over klagepunkterne, hvor dette er relevant, en beskrivelse af klagens indhold med specifikation af klagepunkterne, en redegørelse for sagens faktiske forhold og et forslag til afgørelse med henvisning til relevante retsregler. I sager, hvor klagen foreslås afvist, og klagen ikke er omfattet af skatteforvaltnings­lovens § 35 a, stk. 6 eller 7, udarbejder Skatteankestyrelsen en sagsfremstil­ling, hvor oplysningerne nævnt i stk. 1 om klagens indhold og sagens faktiske forhold begrænses til kun at vedrøre afvisningen. Hvis det er besluttet, at Skatteankestyrelsen skal foretage besigtigelse efter forretningsordenens § 10, stk. 3 eller 4 (vurderingssager), eller § 12, stk. 4 (fast ejendom og andre aktiver), med deltagelse af medlemmer fra ankenævn, udarbejder Skattean­kestyrelsen til brug for besigtigelsen først en sagsfremstilling uden forslag til afgørelse. Skatteankestyrelsen sender denne sagsfremstilling til de med­lemmer, der skal deltage i besigtigelsen. Efter besigtigelsen udarbejder og udsender Skatteankestyrelsen dernæst sagsfremstilling med forslag til afgø­relse til klageren og eventuelle andre parter.

Der skal ikke udarbejdes sagsfremstilling, når nævnet fuldt ud kan imøde­komme klagen, eller nævnet og sagens parter i øvrigt er enige om afgørelsen. Hvis ankenævnet ikke ønsker at følge indstillingen om fuldt medhold, så er betingelsen for at undlade at udarbejde sagsfremstilling ikke længere opfyldt, og så må Skatteankestyrelsen som konsekvens heraf udarbejde en sagsfrem­stilling.

Med L 2017 688 er bestemmelsen ændret således, at Skatteankestyrelsens pligt til at udarbejde sagsfremstillinger ophæves for sager, der behandles af vurderingsankenævn, jf. SFL § 6 eller af skatteankestyrelsen, jf. § 4 a og § 6 b.

Ved partshøringen skal Skatteankestyrelsen efter skatteforvaltningslovens § 35 d, stk. 3, oplyse om retten til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for Skatteankestyrelsen samt om muligheden for at anmode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt (procedurelignende møde) under et retsmøde i Landsskatteretten over for rettens nævnsmedlemmer, hvis klagen skal behand­les af Landsskatteretten.

Som en konsekvens i vurderingssagerne, jf. L 2017 688 følger det, at skatte­forvaltningslovens § 35 d, stk. 3, om, at Skatteankestyrelsen ved udsendelse af sagsfremstilling har pligt til at vejlede om mulighederne for at bede om møde med Skatteankestyrelsens medarbejder eller ankenævnet, samtidig er ophævet. Dette ses i lyset af, at retten til møde med Skatteankestyrelsen er ophævet, samt i lyset af reglerne om, at vurderingsankenævnssager fremad­rettet skal kunne afgøres uden afholdelse af møde. I forlængelse af de ophæ­velser følger det, at Skatteankestyrelsen ved indsættelsen af et nyt 2. pkt. i skatteforvaltningslovens § 35 d, stk. 4, får mulighed for at vælge at udarbejde sagsfremstillinger i sager, der skal behandles af et vurderingsankenævn, jf. skatteforvaltningslovens § 6, eller af Skatteankestyrelsen, jf. skatteforvalt­ningslovens §§ 4 a og 6 b, jf. § 6. Dette vil have den konsekvens, at Skatte­ankestyrelsen i vurderingssager skal gennemføre partshøring efter de almin­delige forvaltningsretlige regler, jf. forvaltningslovens § 19, medmindre sagen er af en sådan karakter, at den skal afgøres af Landsskatteretten, jf. skattefor­valtningslovens § 4 a, stk. 3 eller § 6 a, jf. § 6, eller Skatteankestyrelsen vælger at foretage partshøring ved udsendelse af sagsfremstilling, jf. nyt stk. 4. I så fald skal Skatteankestyrelsen foretage partshøring m.v. efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 35 d, bortset fra, at Skatteankestyrelsen ikke vil være forpligtet til at orientere om retten til kontormøde, idet retten hertil ved L 2017 688 er ophævet.

Der vil herefter ikke i vurderingssager, der skal afgøres af vurderingsanke­nævnene eller Skatteankestyrelsen, skulle foretages partshøring over f.eks. faktiske oplysninger, der allerede er kendt for sagens parter, og Skatteanke­styrelsens forslag til afgørelse. Det er vigtigt at bemærke, at L 2017 688 alene indebærer en ændring i forhold til Skatteankestyrelsens behandling af vurderingsankenævnssager samt vurderingssager, der er henvist til Skattean­kestyrelsen til behandling. L 2017 688 indebærer ikke en ændring af Skatte­ankestyrelsens pligt til i visse situationer at udarbejde sagsfremstilling og gennemføre partshøring i vurderingssager, der skal afgøres af Landsskatteret­ten.

Der henvises til skatteankestyrelsens forretningsorden bkg 2021 2372 § 14.

[**(214)**](#bookmark231) Henvisningsreglen gør, at skatteforvaltningslovens § 19, stk. 1, 2 og 3, 1. pkt., om forvaltningens udarbejdelse af sagsfremstillinger tilsvarende finder anvendelse. Henvisningen til § 19, stk. 1, indebærer, at der ikke skal udarbej­des sagsfremstilling, i det omfang den myndighed, der skal afgøre klagesagen, fuldt ud kan imødekomme anmodningen, eller denne klagemyndighed og sagens parter i øvrigt er enige om afgørelsen. I de tilfælde, hvor skatteanke- forvaltningen ikke selv er den myndighed, der skal afgøre sagen, men blot forbereder sagen som sekretariat for et ankenævn eller Landsskatteretten, indebærer dette, at skatteankeforvaltningen kan undlade at udarbejde sags­fremstilling og sende den i høring, hvis skatteankeforvaltningen indstiller til ankenævnet eller Landsskatteretten, at klagen imødekommes fuldt ud, eller skatteankeforvaltningen og sagens parter i øvrigt er enige i indstillingen. Hvis ankenævnet eller Landsskatteretten ikke ønsker at følge indstillingen, og betingelsen for at undlade at udarbejde sagsfremstilling dermed ikke længere opfyldes, må skatteankeforvaltningen som konsekvens heraf udar-

bejde en sagsfremstilling. Henvisningen til § 19, stk. 2, indebærer, at sags­fremstillingen skal indeholde en redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske forhold, der påtænkes tillagt betydning ved afgørelsen. Den skal endvidere indeholde oplysninger om den afgørelse, som disse oplysninger efter skatteankeforvaltningens vurdering fører til. Hertil skal være knyttet en begrundelse, der opfylder de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningslovens regler i §§ 22-24. Henvisningen til § 19, stk. 3, 1. pkt., indebærer, at sagsfremstillingen skal sendes til udtalelse hos sagens parter med en svarfrist, der ikke uden parternes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra høringsskrivelsens datering, medmindre en anden frist er bestemt i lovgivningen.

[**(215)**](#bookmark233) Bestemmelsen medfører, at der ved høringen efter stk. 2 skal oplyses om:

• at sagens parter har ret til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for skatteankeforvaltningen, og/eller

• at sagens parter har ret til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for skatteankenævnet - og over for motorankenævnet, hvis sagen skal behand­les af et sådant, eller

• muligheden for at anmode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt under et retsmøde i Landsskatteretten, hvis klagen skal behandles af Landsskatteretten.

Reglen er indskrænket ad vurderingsklagesager, idet L 2017 688 fjernede ordet "vurderingsankenævnet", som altså er udgået af stk. 3, idet der ikke er mødeadgang længere i disse sager.

Om møde for vurderingsankenævn se forretningsorden i bkg 2021 2289. Opsummerende kan man sige, at en klager har ret til at udtale sig mundtligt over for skatteankenævnet mv. på et nævnsmøde. Klageren har også ret til at udtale sig mundtligt over for Skatteankestyrelsen. Dette gælder dog bare ikke i sager, der skal behandles af skatteankeforvaltningen eller et vurderings­ankenævn i medfør af § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, § 4 a, stk. 2, eller § 6.

[**(216)**](#bookmark236) Bestemmelsen medfører, at i de sager, der er omfattet af regler udstedt efter skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3 (kontorsagerne), jf. bkg 2023 967, kan skatteankeforvaltningen dog vælge, at der skal udarbejdes sagsfrem­stilling.

Dette gælder også i vurderingsklagesagerne, jf. indsættelse af2. pkt. i bestem­melsen ved L 2017 688. Endvidere gælder det, at i sådanne sager, som visi­teres til Landsskatteretten, fordi de er principielle eller hænger sammen med andre sager, som verserer ved eller samtidig visiteres ved Landsskatteretten, kan Landsskatteretten bede skatteankeforvaltningen om at udarbejde en sagsfremstilling. I så fald skal skatteankeforvaltningen udarbejde sagsfrem­stillingen.

Udarbejdes sagsfremstilling efter denne regel, finder de ovenfor under stk. 2 og 3 omhandlede regler om indholdet af sagsfremstillinger, høring og op­lysninger, klageren skal gives i forbindelse med høringen, tilsvarende anven­delse.

[**(217)**](#bookmark217) Efter den tidligere regel i skatteforvaltningslovens § 43 havde klageren adgang til at udtale sig over for sekretariatet. I forbindelse med sådanne møder har Landsskatteretten mulighed for at anmode den myndighed, der har truffet den påklagede afgørelse, om at deltage på mødet. Endelig kunne Landsskatteretten tilkalde sagkyndige til at yde bistand ved afgørelsen af en klage over en vurdering af fast ejendom.

Med bestemmelsen i § 35 e, er høringen via møde med klager lovfæstet, at disse muligheder skal gælde generelt, dog pånær i de nye vurderingsklagesa­ger, jf. L 2017 688. Klageren vil i klagesager få adgang til at udtale sig over for skatteankeforvaltningen på et»kontormøde«. Det gælder efter denne regel, uanset om det er skatteankeforvaltningen selv, der skal træffe afgørelsen, eller om skatteankeforvaltningen behandler sagen som sekretariat for et an­kenævn eller for Landsskatteretten. Det fastholdes som tidligere, at skattean- keforvaltningen skal kunne anmode den myndighed, der har truffet den på­klagede afgørelse, om at deltage på sådanne møder.

Ved L 2017 688 er sket en lang række ændringer på vurderingsområdet, jf. stk. 1, 2. pkt. Med den direkte lovændring af skatteforvaltningslovens § 35 e, stk. 1, følger, at klagerens ret til at udtale sig ved et varslet møde med

Skatteankestyrelsens sagsbehandler ophæves, for så vidt angår sager, der skal behandles af et vurderingsankenævn eller af Skatteankestyrelsen, jf. §

6, jf. § 6 b, og § 4 a. Reglen indebærer, at parters ret til at afgive bemærknin­ger til vurderingsankenævnssager og vurderingssager, der afgøres af Skatte­ankestyrelsen, reguleres afde almindelige forvaltningsretlige regler om høring og kontradiktion, og kun, hvor der indgår nye faktiske oplysninger skal der ske obligatorisk høring, jf. forvaltningslovens § 9.

Skatteforvaltningslovens § 35 e i sit udgangspunkt om kontormøde mv. vil dog fortsat gælde for vurderingsklager, der behandles af selve Landsskatte­retten efter visitation fra vurderingsankenævn, jf. SFL § 6 a.

Om kontormøderne fremgår af skatteankestyrelsens forretningsorden, jf. bkg 2021 2372 § 10, som følger:

• Hvis klageren har anmodet om et møde med Skatteankestyrelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 e, stk. 1, eller hvis Skatteankestyrelsen af hensyn til sagens oplysning anser et møde med klageren for hensigtsmæs­sigt, indkaldes klageren til et møde med en af Skatteankestyrelsens sagsbehandlere. Indkaldelsen skal foretages med mindst 14 dages varsel, medmindre en kortere frist aftales med klageren.

• Skatteankestyrelsen fastsætter tid og sted for mødet. I sager om vurdering af fast ejendom kan det bestemmes, at mødet finder sted i forbindelse med en besigtigelse af ejendommen.

• Klageren kan anmode om at få en kopi af Skatteankestyrelsens mødere­ferat. Mødet er ikke offentligt. Lyd- og billedoptagelse af mødet må ikke finde sted.

• Ansatte i Skatteankestyrelsen kan deltage i mødet digitalt.

[**(218)**](#bookmark219) Afgørelser truffet af skatteankeforvaltningen, et skatte-, vurderings- eller motorankenævn eller Landsskatteretten vil fra ændringen pr. 2014-01-01 være under et etledsklagesystem. Det betyder, at disse administrative klage­organers afgørelser ikke kan indbringes for anden administrativ klagemyn­dighed. Formålet er at sikre, at klagesager på skatteområdet kan klagebehand­les ved én klageinstans.

*Videre prøvelse skal ske ved domstolene*

Videre prøvelse efter de almindelige regler er ved de ordinære domstole, jf. SFL §§ 48-50 og retsplejelovens regler - samt grundlovens § 63 om ind­holdsprøvelsen af "Øvrighedsmyndighedens grænser", jf. således grl § 63, stk. 1. Domstolene er berettigede til at påkende ethvert spørgsmål om øvrig­hedsmyndighedens grænser. Den, der vil rejse sådant spørgsmål, kan dog ikke ved at bringe sagen for domstolene unddrage sig fra foreløbig at efter­komme øvrighedens befaling.

Bestemmelsen om, at 1. instansens afgørelse (administrativ afgørelse) først kan indbringes for domstolene, når der foreligger en endelig administrativ afgørelse efter den hidtil gældende bestemmelse i SFL § 48, stk. 1, er ophævet vedL 2019 1125. En afgørelse truffet af skattemyndighederne kan indbringes for domstolene eller påklages, medmindre andet er bestemt efter anden lov­givning, jf. SFL § 48, stk. 1. Dette betyder, at borgeren/virksomhederne har fået en "fravalgsordning" - dvs. at man aktivt kan fravælge administrativ re­kurs og gå direkte til domstolene. Eren afgørelse påklaget til en administrativ klageinstans, kan klageren/borgeren i stedet vælge at indbringe afgørelsen for domstolene indtil det tidspunkt, hvor klageren i forbindelse med en høring har modtaget oplysninger om indholdet af den afgørelse, som sagens oplys­ninger efter skatteankeforvaltningens vurdering vil føre til. *En kommentar fra redaktionen herved må være, at denne ændring i loven - om at gå direkte til domstolene - reelt er lovgivning "uden behov derfor". Der har i flere årtier været den hidtil gældende "6 måneders overspringelsesfrist" - og den er nu med L 2019 1125 fjernet - men den overspringelse har stort set slet aldrig været anvendt. Derfor kan det allerede her spås, at det heller ikke vil ske fremover, at man fravælger administrativ rekurs mod at gå direkte til dom­stolene på en "1. instans afgørelse". Den administrative rekurs-prøvelse er vigtig også forud for en domstolsprøvelse.*

Fristen for indbringelsen af afgørelsen for domstolsprøvelse er på tre måneder, jf. SFL § 48, stk. 2, jf. SFL § 48, stk. 3.

Skatteministeriet kan også indbringe en sag for domstolene, når Skatteanke­styrelsen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et fælles skatte- og vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten har truffet afgørelse i sagen, jf. SFL § 49.

[**(219)**](#bookmark220) Nævnene, Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen (klagemyndigheden) kan efter anmodning fra en part genoptage en sag, der tidligere er påkendt eller afvist af klageinstansen selv, jf. ordvalget "har truffet afgørelse i en klagesag". Genoptagelse forudsætter,

• at en part (den klageberettigede) i sagen anmoder klagemyndigheden om genoptagelse, idet det ikke kan ske ex officio fra myndighedens side,

• at klagemyndigheden får forelagt oplysninger, som ikke har været fremme

i sagen på et tidligere tidspunkt, og

• at klagemyndigheden skønner, at de nye oplysninger kunne have medført,

at klagemyndigheden var kommet til et væsentligt andet resultat, hvis de pågældende oplysninger havde foreligget tidligere.

• at fristreglerne er overholdt.

Reglen gælder for alle klagemyndighederne på skatteforvaltningslovens område. Det vil sige skatteankeforvaltningen, skatte-, vurderings- og motor­ankenævnene og Landsskatteretten. Nærværende regel medfører ens genop­tagelsesregler uafhængigt af, om der er tale om en klage, som skal afgøres af skatteankeforvaltningen, et ankenævn eller Landsskatteretten. Efter reglen er det kun parter i sagen, jf. det almindelige forvaltningsretlige partsbegreb, der kan anmode om genoptagelse. Det er lovfæstet som betingelse for genop­tagelse, at der forelægges den pågældende klagemyndighed oplysninger, som ikke har været fremme under sagen, og at det skønnes, at disse oplysninger »kunne have ført til« et væsentligt ændret udfald af afgørelsen, hvis de havde foreligget tidligere. Efter denne regel er det dog ikke en betingelse for gen­optagelse, at det ikke kan lægges klageren til last, at de nye oplysninger ikke er indgået i sagen tidligere. Efter reglen gælder der endvidere en række tids­mæssige begrænsninger.

Hvis et ankenævn bliver opmærksom på, at der er grundlag for at genoptage en klagesag, kan det opfordre klageren til at tilkendegive, om der ønskes genoptagelse. Ifølge almindelig forvaltningsretlig teori kan klageinstansen dog til gengæld af egen drift korrigere/berigtige en afgørelse for egentlige skrivefejl, klare regnefejl og tilsvarende, som alene vedrører udfærdigelsens form, men ikke indhold.

En afvist klage kan genoptages af klageinstansen, der har afvist at behandle den. Men klageren kan også vælge at bede om genoptagelse ved den under­liggende instans, da der ved afvisningen ikke er taget stilling til klagen. Hvis fx Landsskatteretten har afvist at behandle en klage over Skatteforvaltningens afgørelse, så kan klageren vælge at bede Skatteforvaltningen om at genoptage sagsbehandlingen, jf. således SFL § 26, stk. 2 og § 27, stk. 1, jf. dog også reaktionsfristen i stk. 2. Der henvises herved også til SKM 2006 39 ØL.

[**(220)**](#bookmark222) De nye oplysninger skal være forelagt for ankenævnet inden:

• Udløbet af fristerne for fremsættelse af anmodninger om ordinær eller ekstraordinær genoptagelse efter de almindelige regler (skatteforvaltnings­lovens § 26, stk. 2, §27, § 31, stk. 2, § 32, § 32 a, stk. 1,og § 33).

• Udløbet af fristen for at indbringe sagen for domstolene for så vidt angår endelige administrative afgørelser, eller inden sagen for domstolen er afsluttet, hvis sagen er indbragt.

Disse tidsmæssige begrænsninger sikrer, at der ikke er bedre adgang til at få genoptaget en sag, der har været påklaget, end en afgørelse, der ikke har været påklaget. Tidsfristerne for sagsbehandling sikrer således, at klageorga­nerne alene kan genoptage behandlingen af en sag, så længe sagen ikke kan anses for endelig afsluttet. Når fristreglerne for ansættelsesændringer og klagebehandling er overskredet, så har klageorganerne heller ikke længere mulighed for at genoptage sagsbehandlingen.

De indbyrdes kompetencebegrænsninger gælder også i forbindelse med genoptagelse. Et skatteankenævn kan derfor ikke genoptage en sag, hvor Skatterådet eller Landsskatteretten har truffet afgørelse i sagen, jf. SFL § 14, stk. 1, nr. 3, og SKM 2005 220 HR.

Se til illustration af bestemmelsen SKM 2019 111 B. Byretsdommen angik prøvelse af Landsskatterettens afgørelse om ikke at genoptage en sag, der blev afgjort ved kendelse i 2012. Sagsøgeren anlagde oprindeligt sag om prøvelse af Landsskatterettens afgørelse rettidigt. Sagen blev dog senere afvist som følge af, at sagsøgeren to gange ikke betalte berammelsesafgift. Sagsø­geren genanlagde sagen 20 dage efter rettens beslutning om afvisning af den oprindelige sag, hvilket var mere end 8 måneder efter udløb af indbringelses­fristen i skatteforvaltningslovens § 48, stk. 3. Retten fandt dog, at Skattemi­nisteriet ikke havde været i berettiget tvivl om, at sagsøgeren ikke havde opgivet at forfølge sit krav, hvorefter det oprindelige sagsanlæg havde bevaret sin fristafbrydende virkning. Sagen blev derfor ikke afvist som for sent anlagt, men Skatteministeriet blev imidlertid frifundet for sagsøgerens påstand om genoptagelse af Landsskatterettens kendelse fra 2012. Kendelsen, der angik ansættelse af indkomstskat for 2007, var blevet stadfæstet af Vestre Landsret ved ankedom fra 2013. Retten fandt på den baggrund, at skattemyndighederne var afskåret fra administrativt at genoptage skatteansættelsen.

[**(221)**](#bookmark224) Uanset betingelserne for genoptagelse i § 35 g, stk. 1, ikke er opfyldt, kan den klagemyndighed, der har truffet afgørelse i en klagesag, genoptage sagen, hvis den modtager en anmodning herom, og myndigheden skønner, at der er ganske særlige omstændigheder, der taler for at genoptage sagen. Denne regel svarer til de hidtil gældende regler i skatteforvaltningslovens § 37, stk. 2, om skatteankenævnene, § 39, stk. 2, om vurderingsankenævnene, § 39 a, stk. 2, om motorankenævnene og § 46, stk. 2, om Landsskatteretten. Det følger af lovmotiverne, at hidtidig praksis efter disse bestemmelser vi­dereføres. Efter den hidtidige praksis omfatter de særlige omstændigheder, der kan begrunde genoptagelse efter disse regler, en mulig underkendelse ved Landsskatteret eller domstolene af myndighedernes praksis i de pågæl­dende sager. Procesbesparende hensyn samt hensynet til en ensartet behand­ling af skatteyderne i sagskomplekser anses også for en særlig omstændighed, der kan begrunde genoptagelse. Bestemmelsen skal administreres restriktivt, idet det korrekte retsmiddel er domstolsprøvelse af hver enkelt sag.

Endvidere foreligger der sådanne "ganske særlige omstændigheder" i forbindelse med genoptagelsestilsagn, hvor der udtages en prøvesag og gives et genoptagelsestilsagn af andre tilsvarende sager, hvis udfaldet i prøvesagen fører til et andet udfald i andre sager. De sager, der gives genoptagelsestilsagn i, er sager, hvor det følgelig er åbenbart, at afgørelsen i prøvesagen vil få betydning for udfaldet. Det er dog fortsat en forudsætning for genoptagelses­tilsagn, at et tilbagesøgningskrav som følge afen eventuel genoptagelse ikke allerede er forældet på selve tilsagnstidspunktet.

Der skal ved anmodning til klagemyndigheden om genoptagelse betales klagegebyr efter de almindelige regler om klagegebyr i § 35 c i skatteforvalt­ningsloven. Da klagegebyr også gælder ankenævnene, da udvides med denne regel til at klagegebyr også omfatter genoptagelsesanmodninger til skatte-, vurderings- og motorankenævnene samt til skatteankeforvaltningen.

Se SKM 2017 580 VL, hvor landsretten tiltrådte, at der ikke var grundlag for genoptagelse af skatteankenævnets afgørelse efter SFL § 35 g, stk. 1, og at der heller ikke forelå særlige omstændigheder, jf. SFL § 35 g, stk. 3, der kunne begrunde genoptagelse af afgørelsen.

[**(222)**](#bookmark226) Klagegebyr-reglerne i SFL § 35 c finder anvendelse for sådan genopta­gelse - og tilsvarende gælder reglerne om tilbagebetaling både af det oprin­delige gebyr og genoptagelsesgebyret ved helt eller delvis medhold ved genoptagelsen.

[**(223)**](#bookmark227) I de sager, hvor skatteankeforvaltningen kan træffe afgørelse efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, kan skatteankeforvaltningen foretage afledte ændringer uanset klagens formulering.

Uanset klagens formulering har skatteankeforvaltningen ret til at foretage afledte ændringer. Afledte ændringer kan være til klagerens gunst, såvel som til hans ugunst (reformatio in pejus). Men det er en betingelse, at der er en direkte forbindelse mellem det påklagede forhold og det forhold, ankenævnet ønsker at ændre i ansættelsen. Det følger af lovmotiverne, at det er en beting­else, at der er en direkte forbindelse mellem det påklagede forhold og det forhold, skatteankeforvaltningen ønsker at ændre i ansættelsen.

Det følger principielt af almindelige forvaltningsretlige principper, at en prøvelsesmyndighed (klageorgan) ved vid prøvelsesadgang - uanset klagen - kan optage en afgørelse til fuldstændig prøvelse og dermed sætte sin egen afgørelse i stedet. En sådan intensiv prøvelsesadgang vil medføre, at der kan ændres til skade og i den forbindelse også ændres til yderligere gunst end påstået i klagen. Dette princip er altså efter skatteforvaltningslovens formu­lering noget indskrænket for klageorganerne på skatteområdet - og dette "begrænsede princip" har historisk sin indførelse vedL 1999 381 om ændring af skattestyrelsesloven, hvorefter der ikke længere var fri adgang til at optage en påklaget ansættelse i sin helhed. Kompetencen blev indskrænket til, at ændring og dermed også forhøjelse af en skatteansættelse skulle kunne legi­timeres i det forhold, der var klaget over, samt andre forhold, der kunne anses som en direkte følge af klagen. Efter lovmotiverne kunne det f.eks. være en situation, hvor der er klaget over afskrivningsgrundlaget for en erhvervsmæs­sig ejendom, der tillige anvendes privat. Ændres fordelingen mellem erhvervs­mæssig og privat anvendelse af bygningen, vil såvel afskrivningsgrundlaget som afledte følger skulle ændres. Om konneksiteten mellem påklagede forhold og øvrige forhold kan henvises til TfS 2006 904 H. Sagen vedrører spørgsmål om opgørelse af objektiv værdi ved indkomst af fast ejendom samt fradrag af en række udgifter forbundet med ejendommen, herunder sondring mellem vedligeholdelse og forbedring af en række udgiftsposter. I sagen blev, efter klagen var indgivet, endvidere drøftet forhold om fradrag for udgift til revisor, hvilket dog ikke var påklaget oprindeligt, og her fandt landsretten, at dette ikke kunne anses som et forhold, som skulle behandles, hvorfor der med rette var afvist stillingtagen hertil. Reglen begrænser på ingen måde skattey­deren i under sagen at fremkomme med yderligere anbringender til støtte for sin/sine allerede nedlagte påstande i klagen. Skatteyderen kan således på samme måde som myndighederne fremsætte nye anbringender til støtte for synspunkterne.

Ved L 2017 688 blev ad skatteankestyrelsens kompetence til at træffe afgø­relse i vurderingsklager indsat nyt 2. pkt. i skatteforvaltningslovens § 35 h, stk. 1, således at Skatteankestyrelsen i sager om vurdering af fast ejendom uanset klagens formulering tillige kan foretage ændringer i andre ansættelser og dele af ejendomsvurderingen, hvis ændringerne er en følge af faktiske eller retlige forhold, der indgår i prøvelsen af det påklagede. Dette skal ses i sammenhæng med de samtidigt foretagne ændringer af skatteforvaltnings­lovens §§ 38, stk. 2, og 45, stk. 1, hvorved vurderingsankenævnenes og Landsskatterettens kompetence til at ændre påklagede ejendomsvurderinger afgrænses på samme måde, som det her er fastsat for så vidt angår Skattean­kestyrelsen. Klagemyndighedens prøvelse af vurderingsklager vil herefter være uafhængig af, om en klage over en ejendomsvurdering skal afgøres i regi af vurderingsankenævnene, eller om vurderingsankenævnet henviser klagesagen til afgørelse i Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen, jf. den samtidigt indførte henvisningsregel i skatteforvaltningslovens § 6. Formule­ringen skal også ses i lyset af, at ejendomsvurderinger, jf. det samtidigt ved­tagne forslag til en ny ejendomsvurderingslov, også fremadrettet vil bestå af flere selvstændige ansættelser og indeholde en række yderligere elementer, f.eks. fordelinger, der i større eller mindre grad kan være påvirket af samme forhold med forskellig vægt. Dette forhold nødvendiggør en præcisering af, i hvilket omfang klagemyndigheden ved afgørelse af vurderingsklager kan ændre andre dele i vurderingen end de direkte påklagede. Klagemyndigheden kan og skal som udgangspunkt alene påkende påklagede dele af en ejendoms­vurdering, dvs. f.eks. alene påkende den samlede ejendomsværdiansættelse. Henset til at flere elementer i en ejendomsvurdering kan være påvirket af de samme forhold, kan klagemyndigheden imidlertid, når klagemyndigheden finder grundlag for at ændre den eller de påklagede dele af en vurdering på baggrund af et givent forhold, tillige tage stilling til, om det eller de forhold, der har ført til ændringen, tillige kan anses for at have betydning for andre dele af vurderingen. Klagemyndigheden kan i så fald tage stilling til, om det nævnte forhold giver grundlag for at ændre andre dele af vurderingen. Kla­gemyndigheden skal ved denne stillingtagen vurdere, om der er grundlag for at ændre ikke-påklagede dele af vurderingen efter samme regler, som er gældende for påklagede dele af vurderingen, dvs. under hensyntagen til, om

den pågældende del af ansættelsen er foretaget i overensstemmelse med vurderingsnormen, herunder om værdiansættelsen ligger inden for det fast­satte spænd. Med formuleringen begrænses klagemyndighedens muligheder for at ændre ikke-påklagede dele af en ejendomsvurdering og dermed også klagemyndighedens forpligtelse til at efterprøve rigtigheden af ikke-påklagede dele af en ejendomsvurdering. Klagemyndigheden kan efter bestemmelsen alene ændre ikke-påklagede dele af en vurdering, hvis påklagede dele af vurderingen ændres under henvisning til forhold, der tillige kan anses at have betydning for andre dele af vurderingen. Der skal være en sammenhæng. Klagemyndigheden kan ikke ændre ikke-påklagede dele af en vurdering under henvisning til andre forhold end de forhold, der har ført til ændring af påkla­gede dele af vurderingen. Klagemyndigheden er imidlertid heller ikke forplig­tet til at ændre ikke-påklagede dele af vurderingen under henvisning til et forhold, der har ført til ændring af påklagede dele af vurderingen. Afgørelse af, om ikke-påklagede dele af vurderingen skal ændres under henvisning til et sådant forhold, afhænger af en konkret vurdering, der skal foretages på fuldstændigt samme grundlag, som hvis de ikke-påklagede dele af vurderingen var omfattet af klagen.

Hvis en ejendomsvurdering f.eks. påklages alene med den begrundelse, at den ansatte ejendomsværdi er for høj, idet der ikke ved ejendomsværdiansæt­telsen er taget højde for, at der er et stort hul i taget på den pågældende ejendom, vil klagemyndigheden ikke ved sagens afgørelse kunne påkende grundværdiansættelsen eller ændre denne under henvisning til andre for denne relevante forhold. Klagemyndigheden vil heller ikke ved behandlingen af en sådan klage være forpligtet til at efterprøve rigtigheden af grundværdi­ansættelsen. Er en tilsvarende klage derimod begrundet i, at der ikke er taget højde for forhold, der som udgangspunkt har betydning for andre dele af ansættelsen - f.eks. et anbringende om, at der ved ejendomsværdiansættelsen ikke er taget højde for betydningen af en jordforurening - skal klagemyndig­heden efterprøve, om det anførte giver grundlag for at ændre den påklagede ejendomsværdiansættelse, og samtidig kan klagemyndigheden efterprøve, om grundværdiansættelsen skal ændres, når henses til alle for denne relevante forhold inkl. den konstaterede jordforurening.

[**(224)**](#bookmark230) Ved L 2017 688 er i skatteforvaltningslovens § 35 h indsat et nyt stk. 2, hvorefter Skatteankestyrelsen ved klage over en afgørelse efter ejendomsvur­deringsloven kun kan ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis det resulterer i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien, der er større end 20 pct. Der er indført tilsvarende bestemmelser for Landsskatterettens og vurderingsankenævnenes ændringskompetence. Klagemyndighedernes reaktionsmulighed afgrænses, således at klagemyndighederne ved klage over en afgørelse efter ejendomsvurderingsloven kun kan ændre de enkelte ansæt­telser af ejendomsværdi og grundværdi, for så vidt der er grundlag for at ændre den pågældende konkrete ansættelse med mere end 20 pct.

Tanken bag denne "bagatelgrænse" er, at det er et grundvilkår, at der altid vil være usikkerhed forbundet med at fastsætte værdien af en ejendom. Der findes ikke en »matematisk korrekt og rigtig pris«, og dette fordi mange in­dividuelle faktorer gør sig gældende, f.eks. liebhaveri, ønske om hurtigt salg, forhandlingen mellem en villig køber og en villig sælger etc. En vurdering vil kunne befinde sig inden for et vist spænd uden af denne grund at være forkert. Da der ikke findes en »objektiv & helt rigtig« pris, er vurderingsnor­men i den nye vurderingslov fastsat til den forventelige kontantværdi i fri handel for en ejendom af den pågældende type under hensyn til alder, størrel­se, beliggenhed og øvrige karakteristika. Vurderingsnormen er udtryk for den værdi, som vurderingsmyndigheden inden for det nævnte spænd overord­net skal finde frem til ved vurderingen.

Niveauet for dette spænd skal fastlægges, så det er realistisk i forhold til, hvad der er muligt at opnå i forhold til de vurderingsmetoder, der vil blive anvendt i det nye vurderingssystem. For nogle ejendomstyper kan usikkerhe­den være højere, men det forventes, at hovedparten af ejerboligerne med de bedst mulige statistiske beregningsmodeller kan vurderes inden for et spænd på plus/minus 20 pct. Det er lovgivet, at et spænd på plus/minus 20 pct. skal anvendes i det nye vurderingssystem. For at understøtte den beskrevne vur­deringsnorm med et indbygget spænd, kan klagemyndigheden også kun kan

ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis klagemyndigheden finder grundlag for at ændre den pågældende værdi med mere end 20 pct. Ved be­stemmelsen objektiviseres dermed i en vis forstand en respektmargin for vurderingsmyndighedens skøn.

Ændringen har og vil få den konsekvens, at påklagede ejendomsværdier og grundværdier skal stadfæstes af klagemyndigheden, hvis der ikke er grundlag for at ændre en påklaget værdiansættelse med mere end 20 pct. For eksempel vil en påklaget ejendomsværdi på 1,5 mio. kr. skulle stadfæstes af klagemyn­digheden, hvis der ikke er grundlag for at nedsætte denne med mere end 300.000 kr.

Det forventes, at bestemmelsen vil have en vis effekt i forhold til, at ejendom­sejere, der ikke selv har forventning om en væsentlig ændring af vurderingen, undlader at klage, og dermed at mindre klager ikke belaster klagesystemet. Endvidere vil bestemmelsen åbne mulighed for, at klagemyndigheden effektivt kan understøtte afgørelsen af klagesager, når påklagede værdiansættelser ligger inden for den fastsatte skønsmargin, og der ikke er grundlag for at ændre de skønsmæssigt fastsatte værdier. I disse tilfælde vil klagemyndighe­derne kunne foretage sagsforberedelse og afgørelse på et mere begrænset grundlag. Det gælder særligt i tilfælde, hvor klageren ikke i sin begrundede klage efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3, har fremført oplysninger eller indsigelser, der overhovedet kan føre til en ændring af grundværdien og/eller ejendomsværdien på mere end 20 pct. Hvis der ikke er fremført op­lysninger eller andet i en klage, der umiddelbart peger i retning af eller er egnet til at danne grundlag for en ændring af den eller de pågældende værdier ud over spændet, så vil klagemyndigheden kunne begrænse sin prøvelse i overensstemmelse hermed. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvis en klage over en ansat ejendomsværdi på 1,5 mio. kr. er begrundet med, at ejendommen er købt for 1,2 mio. kr. kontant i fri handel. I så fald vil klagemyndigheden kunne stadfæste den påklagede ejendomsværdi uden at være forpligtet til at inddrage yderligere oplysninger i afgørelsesgrundlaget.

Bestemmelsen skal gælde, selv om ejendomsejeren begrunder klagen med forhold, der ikke umiddelbart har indgået i 1. instansens vurderingsmeddel­else. Klageinstansen skal også i sådanne situationer forholde sig til rigtigheden af det samlede skøn og respektere dette, hvis dette ligger inden for den fast­satte skønsmargin. Hvis en ejendomsejer under en klagebehandling for ek­sempel anfører, at vurderingsmyndigheden ikke ved vurderingen har taget højde for et forhold, der ikke fremgår af de registrerede oplysninger om ejendommen, uanset at forholdet efter ejers opfattelse påvirker ejendommens og grundens værdi, skal klagemyndigheden således tage stilling til, om der under henvisning til alle de oplysninger, der er forelagt for klagemyndigheden, er grundlag for at nedsætte ejendomsværdien henholdsvis grundværdien med mere end 20 pct. Hvis dette ikke er tilfældet, kan klagemyndigheden ikke ændre værdiansættelserne. Dette gælder, uanset at det udøvede skøn er fore­taget på et faktisk eller retligt mangelfuldt grundlag, hvis vurderingen trods dette ligger inden for spændet. Hvis klagemyndigheden derimod skønner, at en eller flere af de ansatte værdier på baggrund af alle de forelagte oplysninger burde være mere end 20 pct. lavere (eller højere) end ansat, kan klagemyn­digheden ændre den eller de værdier, der er grundlag for at ændre med mere end 20 pct.

Bestemmelsen kan føre til, at der kan forekomme situationer, hvor der f.eks. er grundlag for at ændre den ansatte grundværdi, men ikke samtidig er grundlag for at ændre den ansatte ejendomsværdi, uanset at f.eks. et ikke tidligere behandlet forhold skønnes at påvirke begge værdiansættelser, fordi påvirkningen ikke har den samme forholdsmæssige betydning i forhold til de to separate ansættelser. Bestemmelsen kan også føre til, at en vurdering stadfæstes i sin helhed, uanset at klagemyndigheden tiltræder, at der ved vurderingen burde være taget højde for et forhold, som vurderingsmyndighe­den ikke har tillagt betydning. Det forhold, at vurderingen er foretaget på grundlag af en forkert fortolkning af reglerne i vurderingsloven - f.eks. i forhold til, hvilke forhold, der kan anses at være af betydning for vurderingen af en ejendom - vil således ikke i sig selv føre til, at vurderingen kan ændres af klagemyndighederne. Ændring vil også i så fald alene kunne ske, hvis der

er grundlag for at ændre de enkelte værdiansættelser i vurderingen med mere end 20 pct.

Bestemmelsen skal også ses i sammenhæng med de samtidigt indførte regler om, at ejendomsejerne i fremtiden som udgangspunkt skal partshøres ved en særlig deklarationsprocedure, før der foretages ejendomsvurdering. En ejendomsejer vil hermed, før der træffes afgørelse om ejendomsvurdering, blive gjort bekendt med og få lejlighed til at udtale sig om de forhold, der efter vurderingsmyndighedens vurdering vil have væsentlig betydning for vurderingen af den pågældendes ejendom. Ejendomsejer vil i den forbindelse få lejlighed til at oplyse om alle andre forhold og momenter/hensyn, der efter ejers opfattelse tillige vil være af væsentlig betydning for ejendomsvurderin­gen. Hvis ejer ikke udnytter denne mulighed, vil vurderingsmyndigheden være berettiget til at antage, at der har foreligget et fyldestgørende grundlag for at vurdere ejendommen, og til at foretage vurdering på det deklarerede grundlag.

Ejer vil ikke efterfølgende kunne påberåbe sig, at det er en retlig eller faktisk mangel ved vurderingen, at vurderingsmyndigheden ikke af egen drift har indhentet yderligere oplysninger om sådanne andre forhold og taget stilling til betydningen heraf. Det afgørende for, om klagemyndigheden i så fald kan ændre vurderingen, vil derfor også i så fald være, om der er grundlag for at ændre de enkelte ansættelser med mere end 20 pct.

Denne begrænsning vil være gældende, uanset om klagemyndigheden skal vurdere, om der er grundlag for at ændre en påklaget ansættelse, eller om klagemyndigheden skal vurdere, om der er grundlag for at ændre en ikke- påklaget ansættelse.

Der er tale om en processuel regel, der kun vil være direkte bindende for klagemyndighedens prøvelse - og der fremgår i sagens natur ikke samme "20%'s begrænsningsregel" for domstolene. Bestemmelsen, der begrænser klagemyndighedens adgang til at tilsidesætte det af vurderingsmyndigheden udøvede skøn inden for en beskrevet ramme, vil måake i fremtiden have en vis afsmittende effekt på domstolenes utilbøjelighed til at tilsidesætte skønnet i vurderingssager, således at domstolene vil være utilbøjelige til at ændre vurderingsmæssige skøn, der ligger inden for den i ejendomsvurderingslovens forarbejder fastlagte skønsmargin, og at denne utilbøjelighed vil forstærkes af, at klagemyndighederne ikke vil have mulighed for at tilsidesætte vurde­ringsmyndighedens skøn, i det omfang klagemyndighedens skøn ikke afviger fra dette med mere end 20 pct. Der kan dog på den anden side argumenteres for, at domstolene efter den almindelige prøvelsesadgangm,, jf. grundlovens principper for domstolsprøvelse af øvrighedsmyndighedens grænse, vil holde sig fri af "bagatelreglen" og foretage deres frie prøvelse af hjemmelskravene, og de saglige krav til enhver skønsudøvelse, jf. principielt grundlovens § 63, idet man ellers kan sige at "bagatelreglen" som retter sig mod det administra­tive kommer til at kunne ligne "endelighedsbestemmelser".

Bestemmelsen i SFL § 35 h skal endvidere ses i sammenhæng med bestem­melsen om, at vurderingsmyndighedens adgang til ekstraordinær genoptagelse af en vurdering (efter udløbet af fristen for ordinær genoptagelse), der ikke vedrører en praksisændring, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, harmoni­seres med begrænsningen af klagemyndighedens mulighed for at ændre vurderingen, således at det bliver en betingelse for ekstraordinær genoptagelse, at genoptagelse resulterer i en ændring af ejendomsværdien eller grundvær­dien, der er større end 20 pct. Før L 2017 688 var grænsen for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, på mindst 15 pct. Dette er således ændret til en 20%'s regel.

Ved L 2021 2614 blev også ordinære genoptagelse bundet af 20% bagatel­grænsen. Vurderingsmyndighedens eller borgerens mulighed for ordinært at genoptage vurderinger er dermed også objektivt bundet af den fastsatte 20%´s skønsmargin. Det er derfor afgørende for borgeren (ejendomsejeren) at der allerede ved fastsættelse af vurderingen via deklarationsprocessen rejses indsigelse eller inddrages alle de hensyn som er nødvendige - for ellers ender man i 20%s begrænsningen ved senere prøvelse - og dette uanset som det er genoptagelsesprøvelse (remonstration) eller om det er administrativ klageprø­velse.

Denne skønsmargin-bestemmelse vil finde anvendelse for klager over afgø­relser efter den nye ejendomsvurderingslov. Klagemyndighedens adgang til at ændre ejendomsvurderinger foretaget efter den hidtidige lov om vurdering af landets faste ejendomme begrænses således ikke af bestemmelsen. Bestem­melsen vil heller ikke finde anvendelse ved behandlingen af klager over de videreførte vurderinger, det vil sige klager over de vurderinger, hvor adgangen til at klage over vurderingerne er udskudt til det tidspunkt, hvor der kan klages over de nye 2018-/2019-vurderinger, jf. L 2017 61.

[**(225)**](#bookmark232) Skatteankeforvaltningen kan i sager om vurdering af fast ejendom besig­tige den pågældende ejendom. Skatteankeforvaltningen skal forberede sager om vurdering af fast ejendom som sekretariat for vurderingsankenævnene eller Landsskatteretten, og derfor får skatteankeforvaltningen samme mulig­heder som disse til at besigtige ejendomme i forbindelse med vurderingssager. Desforuden gælder med bestemmelsen, at skatteankeforvaltningen skal kunne tilkalde sagkyndige til at yde bistand i klager over vurdering af fast ejendom.

Se videre herom i skatteankeforvaltningens forretningsorden ved bkg 2021 2372 § 11. Forinden Skatteankestyrelsen i sager om vurdering af fast ejendom foretager besigtigelse af en fast ejendom, jf. skatteforvaltningslovens § 35 h, stk. 3, skal ejeren have besked herom. Besigtigelse på grunden må kun finde sted efter ejerens tilladelse. Besigtigelse i bygninger på ejendommen må kun finde sted med ejerens eller dennes repræsentants medvirken. Billed­optagelse af ejendommen må kun finde sted efter ejerens tilladelse. Skattean­kestyrelsen kan indstille til formanden for vurderingsankenævnet, at anke­nævnsmedlemmer deltager i en besigtigelse af fast ejendom. Hvis formanden efter retningslinjer fastsat af ankenævnet kan tiltræde indstillingen herom, foretager Skatteankestyrelsen besigtigelse af den pågældende ejendom med deltagelse af ankenævnsmedlemmer. I de sager, hvor Skatteankestyrelsen påtænker at foretage besigtigelse, og hvor Skatteankestyrelsen ikke indstiller, at ankenævnsmedlemmer deltager i en besigtigelse afen fast ejendom, orien­terer Skatteankestyrelsen vurderingsankenævnets formand om de påtænkte besigtigelser. Formanden meddeler efter retningslinjer fastsat af ankenævnet herefter Skatteankestyrelsen, hvilke af disse besigtigelser der ønskes delta­gelse i.

[**(226)**](#bookmark234) Skatteankeforvaltningen kan i sager om vurdering af køretøjer indkalde et køretøj til besigtigelse, hvis det skønnes nødvendigt. Skatteankeforvaltnin- gen forbereder sager om vurdering af køretøjer som sekretariat for motoran­kenævnene eller Landsskatteretten. Skatteankeforvaltningen får derfor samme muligheder som motorankenævnene til at indkalde biler til besigtigelse. Motorankenævnenes hjemmel til at besigtige køretøjer fremgår af skattefor­valtningslovens § 39 a, stk. 8.

Se videre herom i skatteankeforvaltningens forretningsorden ved bkg 2021 2372 § 12. Forinden Skatteankestyrelsen i sager omfattet af skatteforvaltnings­lovens § 7, stk. 1, foretager besigtigelse af et køretøj, jf. skatteforvaltningslo­vens § 35 h, stk. 4, skal ejeren have besked herom. Billedoptagelse af køre­tøjet må kun finde sted efter ejerens tilladelse.

[**(227)**](#bookmark235) Klagemyndighedernes indhentelse af oplysninger reguleres af det forvalt­ningsretlige officialprincip. Hvis klagemyndighederne som led i klagebehand­lingen har brug for oplysninger fra andre myndigheder, herunder Skattefor­valtningen, reguleres selve udvekslingen af disse oplysninger primært efter forvaltningslovens §§ 27-31. I det omfang udvekslingen også omfatter per­sonoplysninger vil klagemyndighederne herudover også skulle iagttage Eu- ropa-Parlamentets og Rådets forordning nr. 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplys­ninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af di­rektiv 95/46/EF (databeskyttelsesforordningen) og databeskyttelsesloven. Med L 2020 2227 er klagemyndighederne ved lov tillagt en direkte bruger­adgang til relevante registre nævnt i ejendomsvurderingslovens § 55. Dette er sket ved, at der i skatteforvaltningslovens § 35 h er indsat et nyt stk. 5, hvorefter skatteankeforvaltningen kan tilgå og behandle oplysninger fra de registre, der er nævnt i ejendomsvurderingslovens § 55, når sådanne oplys­ninger er nødvendige for afgørelsen af en klage.

Det betyder, at Skatteankestyrelsen i sagsforberedelsen af sager til afgørelse i Landsskatteretten og vurderingsankenævn, direkte kan tilgå de registre, som Skatteforvaltningen anvender i vurderingsarbejdet, i det omfang det er nødvendigt for klagebehandlingen. Ved vurderingen af, om et dokument eller en oplysning er nødvendigt for klagemyndighederne, skal der sondres mellem de tilfælde, hvor klagemyndighederne tilgår et dokument eller en oplysning med henblik på at vurdere om dokumentet eller oplysningen kunne være re­levant i sagsforberedelsen, og de tilfælde, hvor klagemyndighederne vurderer, at det er nødvendigt i forhold til afgørelsen af en klage. Det kunne f.eks. være relevant for klagemyndighederne at tilgå dokumenter eller oplysninger om ejendomme, der har en sammenlignelig beliggenhed, og hvor klageren anfører, at de pågældende ejendomme trods væsentligt ens faktiske forhold er vurderet væsentligt anderledes end klagerens ejendom. Ved klagemyndig­hedernes nærmere gennemgang vil det kunne vise sig, at ejendommene alli­gevel ikke er sammenlignelige. Det kunne f.eks. skyldes, at begge ejendomme ikke er solgt i fri handel, og at salgspriserne derfor ikke kan sammenlignes. Viser ejendommene sig derimod at være sammenlignelige, medfører det, at klagemyndighederne skal kunne indhente yderligere dokumenter og oplys­ninger, fordi det vurderes nødvendigt for sagsforberedelsen.

Det medfører, at der gives klagemyndighederne en direkte adgang til doku­menter og oplysninger i det nye ejendomsvurderingssystem samt kortoplys­ninger m.v. fra WebGIS. WebGIS er et værktøj, der visualiserer alle de data, der bliver anvendt i vurderingerne, ved hjælp af et kortværktøj, hvor ejendom­me og oplysninger herom kan udsøges på baggrund af forskellige parametre. Klagemyndighederne vil via den direkte adgang vil kunne indhente dokumen­ter og oplysninger om den ejendom, hvis vurdering er påklaget, samt øvrige ejendomme, der er relevante for prøvelsen af den påklagede vurdering.

Skatteankestyrelsens indhentelse af oplysninger skal iøvrigt fortsat ske med hjemmel i bl.a. § 8 i Bkg 2021 2372 med forretningsorden for Skatteankesty­relsen og efter Bkg 2021 2373 med forretningsorden for Landsskatteretten. Klagemyndighederne må fortsat kunne tilgå og indhente sagligt relevante oplysninger, ligesom klagemyndighederne ikke kan indhente eller i øvrigt behandle personoplysninger i videre omfang, end hvad der er muligt efter databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven.

Tilsvarende gælder i de konkrete sager også forvaltningslovens almindelige "begrænsningsregler": FVL § 30, hvorefter fortrolige oplysninger, der ude­lukkende er indhentet med henblik på statistiske uddrag eller som led i en videnskabelig undersøgelse, ikke må videregives til en forvaltningsmyndighed til anden anvendelse, og FVL § 32, hvorefter den, der virker inden for den offentlige forvaltning, ikke i den forbindelse må skaffe sig fortrolige oplys­ninger, som ikke er af betydning for udførelsen af den pågældendes opgaver. Klagemyndighederne skal ved indhentelse af personoplysninger vedrørende ejendomme fortsat have tilstrækkelig behandlingshjemmel og iagttage eksem­pelvis proportionalitetsprincippet og dataminimeringsprincippet, hvorefter behandlingen kun må finde sted, hvis den er nødvendig i forhold til formålet med behandlingen, og at samme resultat ikke kan opnås med mindre indgri­bende midler. Klagemyndighederne vil således i visse tilfælde være forpligtet til at ekstrahere enkelte oplysninger manuelt fra registret i forbindelse med indhentelsen.

Herudover gælder, at klagemyndighederne fortsat efter offentlighedslovens § 15 journaliserer indhentede oplysninger i klagemyndighedernes journalsy­stem i samme omfang, som hvis oplysningerne var indhentet fra offentligt tilgængelige registre eller efter konkret forespørgsel til Skatteforvaltningen. Journaliseringen af de dokumenter og oplysninger, som klagemyndighederne indhenter efter § 35 h, stk, 5, vil kun skulle foretages hos klagemyndighederne. Klagemyndighedernes anvendelse af registrene samt tilgang til dokumenter, opgaver m.v. vil også være underlagt samme logningsforpligtelse, som gælder for Skatteforvaltningens anvendelse af disse registre. Dette sikrer dokumen­tation for, at klagemyndighederne alene tilgår og indhenter sagligt relevante oplysninger.

[**(228)**](#bookmark237) Overskriften til skatteforvaltningslovens kapitel 14 er ændret som følge af den nye visiteringsordning via skatteankeforvaltningen - og da man ikke klager direkte til nævnet - så er overskriften ændret til »Klage, hvor skattean-

kenævnet træffer afgørelse«. Ved L 2019 1125 om ny ankenævnsstruktur og hurtigere vej gennem klagesystemet er sket en række ændringer, så "fysiske personers valgmulighed om visitering til Landsskatteretsbehandling" er fjernet for klager den 1. juli 2020 og senere, dvs. at fysiske personer herefter skal have deres klagesager behandlet af skatteankestyrelsen og afgørelse/ken- delse truffet i skatteankenævn. En klage for en fysisk person afgøres dog al­ligevel ikke af skatteankenævnene, hvis klagen helt eller delvis vedrører en afgørelse truffet efter kursgevinstloven (KGL) eller aktieavancebeskatnings­loven (ABL) eller en afgørelse om pligt til at svare skat til staten efter både dansk ret (KSL om skattepligt) og overenskomster til undgåelse af dobbelt­beskatning og forhindring af skatteunddragelse (DBO), samt omfang og op­gørelse af skat i forbindelse med de nævnte afgørelser om pligt til at svare skat.

[**(229)**](#bookmark238) Skatteforvaltningslovens § 36 er med L 2013 649 justeret og nyaffattet. Alt omkring kredsen af klageberettigede, hvem klagen skal indgives til, klagefrist, konsekvenserne af for sen klage, høring osv., er erstattet af bestem­melserne i skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 1 og stk. 2-5, og der henvises i det hele til lovens kapitel 13. Bestemmelsen i § 36, stk. 1 svarer til det hidtil gældende. Efter bestemmelsen kan skatteankenævnet foretage afledte ændrin­ger uanset klagens formulering. Det følger af forvaltningsretlige grundsæt­ninger, at en rekursinstans kan tilkende klageren mere end påstået i forbindelse med en klage (ne ultra petita partium). Dette er en naturlig del af den prøvelse der for myndigheder er under ansvaret for officialmaksimen, og med det selvstændige ansvar for sagens oplysning og bedømmelse. hAfledte ændringer kan således være til klagerens gunst, såvel som til vedkommendes ugunst (reformatio in pejus). Det er dog en betingelse efter skatteforvaltningsloven, at der er tale om "afledte ændringer", dvs. der skal være en direkte forbindelse mellem det påklagede forhold og det forhold, skatteankeforvaltningen ønsker at ændre i ansættelsen. Der er tale om en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

Se tilsvarende bestemmelserne i § 38, stk. 2 (Vurderingsankenævn), 39 a, stk.1 (Motorankenævn) og § 45, stk. 1 (Landsskatteretten).

Klagemyndighederne kan aldrig tage andre år op, men kun påkende netop det påklagede indkomstår.

Praksis: I SKM 2016.542 Ø forhøjede Skatteankenævnet skatteforvaltningens skønsmæssige ansættelse af virksomhedsresultat. Byretten fandt, at Skattean­kenævnets afgørelse lå inden for rammerne af bestemmelsen/bemyndigelsen. Landsretten stadfæstede byrettens dom, idet retten fandt, at skatteankenævnet ikke havde overskredet grænserne for dets kompetence, og sagen blev derfor ikke hjemvist.

Se SKM 2004.83 VLD I sagen var der tale om fastsættelse af en udlejnings­værdi efter skøn, jf. statsskattelovens § 4, b), ansættes efter et skøn. Der var under retssagen afholdt syn og skøn herover, og syns- og skønserklæringen bekræftede det skøn over lejeværdien, som myndighederne havde foretaget. Landsretten fandt derfor ikke grundlag for at tilsidesætte det af myndighederne udøvede skøn. Herudover var der en lang række punkter i sagen vedrørende spørgsmål om fradrag for diverse udgifter afholdt på ejendommen. Udgifterne vedrørte dels renovering af altaner, installation af brændeovn i sagsøgerens lejlighed, udgifter til VVS og tømrer i forbindelse med etablering af bad og toilet for udlejede lejemål i ejendommen samt udgifter til gulvbelægning, hegn og belægningssten. Vedrørende udgifter til renovering af altaner fandt landsretten ikke grundlag for at tilsidesætte myndighedernes fordeling på henholdsvis forbedring og vedligeholdelse. For så vidt angår udgifterne til brændeovn, VVS og tømrer vedrørende etablering af nyinstallationer i ejen­dommen, fandt landsretten ikke, at sagsøgeren havde godtgjort, at nogen del af disse udgifter kunne anses som vedligeholdelsesudgifter. For så vidt angår udgift til gulvbelægning, tiltrådte landsretten Landsskatterettens skøn over, hvor stor en andel, der kunne anses som vedligeholdelse, medens resten måtte anses som forbedring. Endelig fandt landsretten ikke, at skatteyderen havde godtgjort, at udgifterne til hegn og belægningssten var afholdt på ejendommen, herunder at der i givet fald skulle være tale om vedligeholdelse. Landsretten tiltrådte, at Landsskatteretten med rette havde afvist at behandle et klagepunkt, som sagsøgeren ikke havde påklaget til Skatteankenævnet.

Landsretten fandt herved ikke, at der forelå særlige omstændigheder, jf. skattestyrelseslovens § 23, stk. 2. Skatteministeriet frifundet. Der var således ikke sammenhæng til det påklagede forhold, hvorfor ændringen, der ønskedes senere under sagen - ikke var anset for at være afledt.

Klageinstanserne er ikke bundet af fristerne for ansættelsesændringer i skat­teforvaltningsloven, når der foretages afledte ændringer.

Så længe sagen ikke er endeligt afsluttet af klageinstansen, kan klageren dog altid trække sin klage tilbage, hvorefter klageinstansen hverken kan eller må gennemføre ændringer. Herom også forretningsorden for Skatteankenævn bkg 2022 1041 med § 15 om tilbagekaldelse. Se TfS 1995.641 LSR En skatteyder havde formelt og skriftligt trukket sin klage tilbage fra skatteanke­nævnet, efter han havde modtaget sagsfremstilling og forslag til afgørelse. Ankenævnet fortsatte dog ufortrødent sagsbehandlingen og traf afgørelse som tidligere foreslået ved sagsfremstillingen. Landsskatteretten gav klageren medhold i, at ankenævnet ikke havde kompetence til at fortsætte sagsbehand­lingen efter tilbagekaldelse af klagen. Kommenteret af Ole Bjørn i SR-SKAT 1995.367.

[**(230)**](#bookmark241) Da skatteankenævnene efter L 2013 649 i lighed med Landsskatteretten skal træffe endelig administrativ afgørelse i klagesager, gælder lignende krav til skatteankenævnenes afgørelser om angivelse af informationer fra afstem­ningen (vota), idet kravene dog må udformes lidt forskelligt grundet forskellig sammensætning af skatteankenævnene henholdsvis Landsskatteretten. Skat­teankenævnenes afgørelse skal indeholde oplysninger om forskellige menin­ger, der har været under afstemningen (dissens og begrundelsesvarianter). Det gælder både forskellige meninger i forhold til resultatet som til begrun­delsen. Desuden skal afgørelsen angive stemmetallet for hver opfattelse, og afgørelsen skal angive navnene på de personer, der fra nævnet har truffet afgørelsen.

Et medlem, der er uenig i nævnets afgørelse, kan kræve sine indvendinger ført til protokols og en kopi heraf indsendt til Skatterådet, jf. SFL § 10, stk.

4. Skatterådet kan ændre ankenævnets afgørelse, hvis den er åbenbart ulovlig, jf. SFL § 2, stk. 3.

Opsummerende kan om kravene til afgørelserne siges, at Ankenævnets afgø­relse skal opfylde følgende:

• Dateres

• Begrundes efter forvaltningslovens § 24 (retsregler og faktiske forhold samt hovedhensyn ved skønsudøvelse)

• Indeholde oplysninger om forskellige opfattelser under afstemningen både vedrørende resultat og begrundelsen

• Angive stemmetallet for hver opfattelse

• Angive navn på de personer, der har truffet afgørelsen

• Vedlægges sagsfremstilling, medmindre der gives fuldt medhold

• Vejledning om domstolsprøvelse og omkostningsgodtgørelse.

• Det skal fremgå af afgørelsen, hvis der er foretaget afledte ændringer

• Formuleres af formanden eller efter formandens bestemmelse af den næstformand, der har deltaget i afgørelsen, med bistand fra Skatteanke­styrelsen

• I sager med mindretalsopfattelser formuleres afgørelsen i fornødent om­fang efter samråd med de øvrige medlemmer, der har deltaget i afgørelsen.

Se også skatteankenævnets forretningsorden, jf. bkg 2022 1041 med § 14.

[**(231)**](#bookmark243) Ved L 2013 649 er bestemmelsen ophævet, men reglen er flyttet inden for loven - og den nuværende regel omhandlende skatteankenævnenes mulig­heder for at genoptage egne sager findes i § 35 g i skatteforvaltningsloven.

[**(232)**](#bookmark246) Den tidligere overskrift var »Klage til vurderingsankenævnet«. Eftersom L 2013 649 ændrede postgangen og sekretariatfunktion mv. til skatteankefor- valtningen, der nu foretager visiteringen af de indkomne klager, så er kapitel overskriften ændret til "Klage, hvor vurderingsankenævnet træffer afgørelse". Vurderingsankenævnene afgør klager over told- og skatteforvaltningens af­gørelser efter:

1) Lov om vurdering af landets faste ejendomme. 2) Ejendomsavancebeskat­ningslovens § 8, stk. 1, nr. 3. 3) Ejendomsvurderingsloven.

Kompetencen er nu fuldt ud henlagt til vurderingsankenævnene, der træffer afgørelse, dog kan sager af skatteankeforvaltningen eller af vurderingsanke­nævnene overføres til afgørelse i Landsskatteretten, hvis der er tale om retligt principielle spørgsmål eller ganske særlige omstændigheder, jf. lovens § 6 a.

[**(233)**](#bookmark247) Skatteforvaltningslovens § 38 er ændret ved L 2013 649, og væsentligt ændret og omskrevet ved L 2017 688.

L 2017 688 med ændringerne skal ses i sammenhæng med de samtidig ved­tagne ændringer af skatteforvaltningslovens §§ 35 h, stk. 1, og 45, stk. 1, hvorved Skatteankestyrelsens og Landsskatterettens kompetence til at ændre påklagede ejendomsvurderinger afgrænses på samme måde for så vidt angår vurderingsankenævnene. Klagemyndighedens prøvelse af vurderingsklager vil herefter være uafhængig af, om en klage over en ejendomsvurdering skal afgøres i regi af vurderingsankenævnene, eller om vurderingsankenævnet henviser klagesagen til afgørelse i Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen, jf. den samtidigt indførte henvisningsregel i skatteforvaltningslovens § 6. Klagemyndigheden kan som udgangspunkt alene påkende de påklagede dele af en ejendomsvurdering, dvs. f.eks. alene påkende den samlede ejendoms­værdiansættelse, hvis dette er klagens klagepunkt. Dog henset til at flere elementer i en ejendomsvurdering kan være påvirket af de samme forhold, kan klagemyndigheden imidlertid, når klagemyndigheden finder grundlag for at ændre den eller de påklagede dele af en vurdering på baggrund af et givent forhold, tillige tage stilling til, om det eller de forhold, der har ført til ændringen, tillige kan anses for at have betydning for andre dele af vurderin­gen. Klagemyndigheden kan i så fald tage stilling til, om det nævnte forhold giver grundlag for at ændre andre dele af vurderingen efter undtagelsesreglen i § 38, stk. 2. Klagemyndigheden skal ved denne stillingtagen vurdere, om der er grundlag for at ændre ikke-påklagede dele af vurderingen efter samme regler, som er gældende for påklagede dele af vurderingen, dvs. under hen­syntagen til, om den pågældende del af ansættelsen er foretaget i overensstem­melse med vurderingsnormen, herunder om værdiansættelsen ligger inden for det fastsatte spænd.

Ved bestemmelsen i § 38, stk. 1, begrænses klagemyndighedens muligheder for at ændre ikke-påklagede dele af en ejendomsvurdering og dermed også klagemyndighedens forpligtelse til at efterprøve rigtigheden af ikke-påklagede dele af en ejendomsvurdering, men kun påkende det påklagede og det som er afledt som en direkte følge af klagen.

Hvis en ejendomsvurdering f.eks. påklages alene med den begrundelse, at den ansatte ejendomsværdi er for høj, idet der ikke ved ejendomsværdiansæt­telsen er taget højde for, at der er et stort hul i taget på den pågældende ejendom, vil klagemyndigheden derfor ikke ved sagens afgørelse kunne på­kende grundværdiansættelsen eller ændre denne under henvisning til andre for denne relevante forhold. Klagemyndigheden vil derfor heller ikke ved behandlingen af en sådan klage være forpligtet til at efterprøve rigtigheden af grundværdiansættelsen.

Se også SKM 2010.767 LSR. Vurderingsankenævnet havde ikke kompetence til at ændre grundværdien i forbindelse med en klage over fradrag for forbed­ringer. I SKM 2010.781 LSR Vurderingsankenævnet havde ikke kompetence til at ændre råjordsprisen i forbindelse med en klage over nedslag i grundvær­dien for udgifter til ekstrafundering.

Vurderingsankenævnet er ikke bundet af fristreglerne i SFL § 33.

Se dog nedenfor i note 2 til § 38, stk. 2, om optagelse af andre dele mv. som led i en klageprøvelse.

Vurderingsankenævnets afgørelse skal opbygges efter principperne i § 22 i bkg 2021 2289.

Hvis en klage tilbagekaldes, har et vurderingsankenævn ikke kompetence til at fortsætte klagebehandlingen. Se om tilbagekaldelse forretningsordenen, jf. bkg 2021.2289 med § 24.

[**(234)**](#bookmark250) Vurderingsankenævnenes kompetence til at træffe afgørelse i vurderings­klager afgrænses i skatteforvaltningslovens § 38, stk. 1sammenholdt med stk. 2, således at vurderingsankenævnene i sager om vurdering af fast ejendom uanset klagens formulering tillige kan foretage ændringer i andre ansættelser

og dele af ejendomsvurderingen, hvis ændringerne er en følge af faktiske eller retlige forhold, der indgår i prøvelsen af det påklagede.

Tilretningen af denne bestemmelsen skete ved L2017 688, og skal også ses i lyset af, at ejendomsvurderinger efter ny ejendomsvurderingslov, også fremadrettet vil bestå af flere selvstændige ansættelser og indeholde en række yderligere elementer, f.eks. fordelinger, der i større eller mindre grad kan være påvirket af samme forhold med forskellig vægt. Dette forhold nødven­diggjorde en lovmæssig præcisering af, i hvilket omfang klagemyndigheden ved afgørelse af vurderingsklager kan ændre andre dele i vurderingen end de direkte påklagede.

Afgørelse af, om ikke-påklagede dele af vurderingen skal ændres under henvisning til et sådant forhold, afhænger af en helt konkret vurdering i den enkelte sag, og denne vurdering skal foretages på fuldstændigt samme grundlag, som hvis de ikke-påklagede dele af vurderingen var omfattet af klagen. Disse ændringer skal være en følge af faktiske eller retlige forhold, der indgår i påkendelsen af det påklagede forhold.

Klagemyndigheden kan herefter alene ændre ikke-påklagede dele af en vur­dering, hvis påklagede dele af vurderingen ændres under henvisning til for­hold, der tillige kan anses at have betydning for andre dele af vurderingen. Der skal med andre ord være en "sammenhæng".

Klagemyndigheden kan ikke ændre ikke-påklagede dele af en vurdering under henvisning til andre forhold end de forhold, der har ført til ændring af påkla­gede dele af vurderingen.

Klagemyndigheden er på den anden side heller ikke forpligtet til at ændre ikke-påklagede dele af vurderingen under henvisning til et forhold, der har ført til ændring af påklagede dele af vurderingen.

Er en klage begrundet i, at der ikke er taget højde for forhold, der som ud­gangspunkt har betydning for andre dele af ansættelsen – f.eks. et anbringende om, at der ved ejendomsværdiansættelsen ikke er taget højde for betydningen af en jordforurening – kan klagemyndigheden efterprøve, om det anførte giver grundlag for at ændre den påklagede ejendomsværdiansættelse, og samtidig kan klagemyndigheden efter § 38, stk. 2, efterprøve, om grundværdiansættel­sen skal ændres, når henses til alle for denne relevante forhold inkl. den konstaterede jordforurening.

[**(235)**](#bookmark251) Bestemmelsen - som er indsat ved L 2017 688 - fastsætter en "prøvelses­bagatelgrænse", dvs. at vurderingsankenævnet ved påkendelse af klage over en afgørelse efter ejendomsvurderingsloven kun kan ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis det resulterer i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien, der er større end 20 pct. Der er indført tilsvarende bestemmel­ser for Skatteankestyrelsens og Landsskatterettens ændringskompetencer på vurderingsområdet. Klagemyndighedernes reaktionsmulighed afgrænses dermed, så klagemyndighederne ved klage over en afgørelse efter ejendoms­vurderingsloven kun kan ændre de enkelte ansættelser af ejendomsværdi og grundværdi for så vidt, der er grundlag for at ændre den pågældende konkrete ansættelse med mere end 20 pct. - ellers skal afgørelsen stadfæstes.

Motivet bag denne særregel som rummer en del af "vurderingsnormen" er indførelsen af den "nye" ejendomsvurderingslov og de nye vurderingsprin­cipper med denne. Da der ikke findes en »rigtig« pris, er vurderingsnormen i den nye ejendomsvurderingslov fastsat til den forventelige kontantværdi i fri handel for en ejendom af den pågældende type under hensyn til alder, størrelse, beliggenhed og øvrige karakteristika. Vurderingsnormen er udtryk for den værdi, som vurderingsmyndigheden inden for det nævnte spænd overordnet skal finde frem til ved vurderingen. Niveauet for dette spænd skal fastlægges, så det er realistisk i forhold til, hvad der er muligt at opnå i forhold til de vurderingsmetoder, der vil blive anvendt i det nye vurderingssystem. For nogle ejendomstyper kan usikkerheden være højere, men det forventes, at hovedparten af ejerboligerne med de bedst mulige statistiske beregnings­modeller kan vurderes inden for et spænd på plus/minus 20 pct. For at under­støtte den beskrevne vurderingsnorm med det indbyggede spænd er indført denne klageprocessuelle lovbestemmelse, hvorefter klagemyndigheden kun kan ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis klagemyndigheden finder grundlag for at ændre den pågældende værdi med mere end 20 pct.

Formålet med bestemmelsen, der så også indarbejdes i skatteforvaltningsloven er at fastlægge, at klagemyndigheden skal respektere, at der i den fastsatte norm ligger et spænd, inden for hvilket skønsmæssigt fastsatte værdier skal respekteres. Ved bestemmelsen objektiviseres en respektmargin for vurde­ringsmyndighedens skøn. Konsekvensen bliver, at påklagede ejendomsvær­dier og grundværdier skal stadfæstes af klagemyndigheden, hvis der ikke er grundlag for at ændre en påklaget værdiansættelse med mere end 20 pct.

For eksempel vil en påklaget ejendomsværdi på 1,5 mio. kr. skulle stadfæstes af klagemyndigheden, hvis der ikke er grundlag for at nedsætte denne med mere end 300.000 kr.

Ved lovmotiverne var det en forventning, at dette princip vil have en vis effekt i forhold til, at ejendomsejere, der ikke selv har forventning om en væsentlig ændring af vurderingen, undlader at klage for ikke at belaste klagesystemet med bagatel-sager.

Endvidere var det lovmotivet, at bestemmelsen kunne åbne mulighed for, at klagemyndigheden effektivt understøtter afgørelsen af klagesager, når påkla­gede værdiansættelser ligger inden for den fastsatte skønsmargin, og der ikke er grundlag for at ændre de skønsmæssigt fastsatte værdier. I disse tilfælde vil klagemyndighederne kunne foretage sagsforberedelse og afgørelse på et mere begrænset grundlag. Det gælder særligt i tilfælde, hvor klageren ikke i sin begrundede klage efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3, har fremført oplysninger eller indsigelser, der på nogen måde kan føre til en ændring af grundværdien og/eller ejendomsværdien på mere end 20 pct. Hvis der ikke er fremført oplysninger eller andet i en klage, der umiddelbart peger i retning af eller er egnet til at danne grundlag for en ændring af den eller de pågældende værdier ud over spændet, så vil klagemyndigheden kunne be­grænse sin prøvelse i overensstemmelse hermed. Dog må det være helt klart, at officialmaksimen skal overholdes - og der skal foretages en selvstændig prøvelse, da der er tale om administrativ rekurs/klageinstans og da gælder helt almindelige forvaltningsretlige principper.

Af lovforarbejderne fremgår følgende simple eksempel: Hvis en klage over en ansat ejendomsværdi på 1,5 mio. kr. er begrundet med, at ejendommen er købt for 1,2 mio. kr. kontant i fri handel, så vil klagemyndigheden kunne stadfæste den påklagede ejendomsværdi uden at være forpligtet til at inddrage yderligere oplysninger i afgørelsesgrundlaget grundet 20 pcts reglen.

Bestemmelsen med bagatelgrænsen gælder også, selv om ejendomsejeren/kla- geren så velbegrunder klagen med forhold, der ikke umiddelbart er indgået i den påklagede vurdering. Klageinstansen skal også i sådanne situationer forholde sig til rigtigheden af det samlede skøn og respektere dette, hvis dette ligger inden for den fastsatte skøns- og respektmargin.

Hvis en ejendomsejer under en klagebehandling for eksempel anfører, at vurderingsmyndigheden ikke ved vurderingen har taget højde for et konkret forhold, der ikke fremgår af de registrerede oplysninger om ejendommen, uanset at forholdet efter ejers opfattelse påvirker ejendommens og grundens værdi, skal klagemyndigheden tage stilling til, om der under henvisning til alle de oplysninger, der er forelagt for klagemyndigheden, er grundlag for at nedsætte ejendomsværdien henholdsvis grundværdien med mere end 20 pct. Hvis dette ikke er tilfældet, kan klagemyndigheden ikke ændre værdiansæt­telserne. Dette gælder uanset, at det udøvede skøn ikke er foretaget på et korrekt retligt grundlag, men hvor vurderingen trods dette ligger inden for spændet. Hvis klagemyndigheden derimod skønner, at en eller flere af de ansatte værdier på baggrund af alle de forelagte oplysninger burde være mere end 20 pct. lavere (eller højere) end ansat, kan klagemyndigheden ændre den eller de værdier, der er grundlag for at ændre med mere end 20 pct.

Bestemmelsen kan føre til, at der kan forekomme situationer, hvor der f.eks. er grundlag for at ændre den ansatte grundværdi, men ikke samtidig er grundlag for at ændre den ansatte ejendomsværdi, uanset at f.eks. et ikke tidligere behandlet forhold skønnes at påvirke begge værdiansættelser, fordi påvirkningen ikke har den samme forholdsmæssige betydning i forhold til de to separate ansættelser.

Bestemmelsen kan også føre til, at en vurdering stadfæstes i sin helhed, uanset at klagemyndigheden tiltræder, at der ved vurderingen burde være

taget højde for et forhold, som vurderingsmyndigheden ikke har tillagt betyd­ning. Det forhold, at vurderingen er foretaget på grundlag af en forkert for­tolkning af reglerne i vurderingsloven - f.eks. i forhold til, hvilke forhold der kan anses at være af betydning for vurderingen af en ejendom - vil ikke i sig selv føre til, at vurderingen kan ændres af klagemyndighederne. Ændring vil i så fald alene kunne ske, hvis der er grundlag for at ændre de enkelte værdi­ansættelser i vurderingen med mere end 20 pct.

Bestemmelsen i § 38, stk. 3, skal endelig ses i sammenhæng med de samtidig regler om, at ejendomsejerne i fremtiden som udgangspunkt skal partshøres ved en særlig deklarationsprocedure, før der foretages ejendomsvurdering, jf. SFL § 20 a. En ejendomsejer vil hermed, før der træffes afgørelse om ejendomsvurdering, blive gjort bekendt med og få lejlighed til at udtale sig omde forhold, der efter vurderingsmyndighedens vurdering vil have væsentlig betydning for vurderingen af den pågældendes ejendom. Ejendomsejer vil i den forbindelse ved deklarationen få lejlighed til at oplyse om andre forhold, der efter ejers opfattelse tillige vil være af væsentlig betydning for ejendoms­vurderingen. Hvis ejer ikke udnytter denne mulighed, vil vurderingsmyndig­heden være berettiget til at antage, at der har foreligget et fyldestgørende grundlag for at vurdere ejendommen, og til at foretage vurdering på det de­klarerede grundlag. Ejer vil ikke efterfølgende kunne påberåbe sig, at det er en retlig eller faktisk mangel ved vurderingen, at vurderingsmyndigheden ikke af egen drift har indhentet yderligere oplysninger om sådanne andre forhold og taget stilling til betydningen heraf. Det afgørende for, om klage­myndigheden i så fald kan ændre vurderingen, vil i så fald være, om der er grundlag for at ændre de enkelte ansættelser med mere end 20 pct.

Denne 20%´s-begrænsning vil være gældende, uanset om klagemyndigheden skal vurdere, om der er grundlag for at ændre en påklaget ansættelse, eller om klagemyndigheden skal vurdere, om der er grundlag for at ændre en ikke- påklaget ansættelse, jf. SFL § 38, stk. 2.

Der er tale om en processuel bagatelregel, der kun efter lovens vil være di­rekte bindende for klagemyndighedens prøvelse. Reglen begrænser således ikke domstolene ved efterfølgende domstolsprøvelse. Af lovforarbejderne fremgår, at man til reglen har den forventning, at domstolene vil være utilbø­jelige til at ændre vurderingsmæssige skøn, der ligger inden for den i vurde­ringslovens forarbejder fastlagte fastsatte skøns- og respektmargin, jf. også ejendomsvurderingslovens princip, og at denne utilbøjelighed i prøvelsen vil forstærkes af, at klagemyndighederne ikke vil have mulighed for at tilside­sætte vurderingsmyndighedens skøn, i det omfang klagemyndighedens skøn ikke afviger fra dette med mere end 20 pct. Det vil dog med tiden i praksis vise sig om domstolene føler denne i lovmotiverne udtalte begrænsning i sin legalitetsprøvelse, herunder ved prøvelse af principgrundlaget for skønnet. Domstolenes prøvelse følger grundlovens § 63 om prøvelse af øvrighedsmyn­dighedens grænser samt retsplejelovens regler - så det er vanskeligt at se, at der i praksis skulle komme en sådan "respektmargin" ved domstolene, hvis skønnet strider mod hjemmelskravet og dermed de almindelige forvaltnings­retlige retsgrundsætninger som sætter de saglige krav, herunder sætter grænser for myndighedernes skønsudøvelse.

Bagatelreglen i § 38, stk. 3, skal endvidere ses som en vis harmonisering med vurderingsmyndighedens adgang til ekstraordinær genoptagelse af en vurdering (efter udløbet af fristen for ordinær genoptagelse), der ikke vedrører en praksisændring, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3, som bindes af samme ”20 pct skønsmargin”, således at det bliver en betingelse for ekstra­ordinær genoptagelse, at genoptagelse resulterer i en ændring af ejendoms­værdien eller grundværdien, der er større end 20 pct. Vurderingsstyrelsens mulighed for ordinært at genoptage egne vurderinger (inden for fristen for ordinær ansættelse) skal ikke begrænses af den objektivt fastsatte skønsmar­gin. Vurderingsstyrelsen skal også i fremtiden have adgang til at genoptage egne vurderinger med henblik på ændringer, der ligger inden for denne margin. Også når genoptagelse sker i forbindelse med, at der er indgivet en klage over vurderingen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 5. Sidstnævnte genoptagelsesadgang omfatter – i modsætning til den ordinære og ekstraor­dinære adgang til genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 33 – også rene beløbsmæssige værdiskøn. Vurderingsmyndigheden skal dog ved vurderingen

af, om der er grundlag for at genoptage en ejendomsvurdering, hense til om den allerede foretagne vurdering ligger inden for det naturlige spænd, der ligger i vurderingsnormen efter ejendomsvurderingsloven. Hvis ejendomsejer og vurderingsmyndigheden er enige om, at genbehandling af en vurderingssag (i første omgang) kan håndteres ved genoptagelse i vurderingsmyndigheden, kan vurderingsstyrelsen i forbindelse med, at der er indgivet en klage, genop­tage og ændre sin egen foretagne vurdering, uanset om ændringen afde sepa­rate værdiansættelser er på mindre end 20 pct. af de oprindelige vurderinger. Efter endt genoptagelsesbehandling har ejendomsejeren mulighed for igen at påklage den nye vurdering efter lovens almindelige klageregler. Hvis ejendomsejeren ikke er enig i, at sagen (i første omgang) kan håndteres ved genoptagelse i vurderingsmyndigheden, vil sagen derimod blive afgjort af klageinstansen, der ikke vil have mulighed for at ændre vurderingen, hvis den er inden for den fastsatte skøns- og respektmargin.

Denne begrænsning af klagemyndighedens adgang til at ændre påklagede vurderinger vil skabe en sammenhæng mellem reglerne for klagebehandling og genoptagelse, og som vil motivere til, at sager, der kan og bør behandles og afsluttes som genoptagelsessager, i videst muligt omfang behandles og afgøres i forbindelse med ordinær genoptagelse.

Respektmargin-bestemmelse i § 38, stk. 3, afgrænser imidlertid efter sin formulering kun klagemyndighedens adgang til at ændre den påklagede ejendomsværdi og den påklagede grundværdi. Bestemmelsen om respekt­margin begrænser ikke klagemyndighedens mulighed for at foretage ændringer i de elementer i en ejendomsvurdering, der ikke er kvalificeret som separate ansættelser. Dette skal ses i lyset af ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 2, med bemærkninger. Fordelinger/vurderingsfordelinger af ejendomsværdier og grundværdier m.v. er således ikke omfattet af begrænsningen, jf. ordlyden. Det følger af bemærkningerne til ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 2, at ejendomsværdien og grundværdien også fremadrettet vil være separate an­sættelser, der foretages uafhængigt af hinanden og på forskelligt grundlag. Der vil herudover også i den fremtidige vurderingsordning i vurderingerne indgå fordelinger af ansatte værdier, samt ansættelser og fordelinger foretaget i medfør af anden lovgivning. Som det fremgår af bemærkningerne til ejen­domsvurderingsloven vil ejendoms- og grundværdiansættelserne og de øvrige dele af de nye ejendomsvurderinger imidlertid, som det også er tilfældet i dag, i et vist omfang være påvirket af samme forhold. Det vil dog heller ikke fremadrettet være alle forhold, der er af relevans for alle ansættelser og øvrige elementer i en vurdering, men visse forhold kan påvirke såvel de separate ansættelser og de øvrige dele af vurderingerne, om end muligvis med forskel­lig vægt.

Bestemmelsen i § 38, stk. 3, begrænser heller ikke klagemyndighedens mu­lighed for at forholde sig til formelle indsigelser (formalretlige mangler) i forhold til den påklagede afgørelse. Hvis klageren f.eks. gør gældende, at den påklagede afgørelse er ugyldig grundet manglende høring, kan dette ef­terprøves fuldt ud af klagemyndigheden. Klagemyndigheden kan tillige tage stilling til fortolkningen af vurderingslovgivningen, der er udøvet af vurde­ringsmyndigheden i forbindelse med værdiansættelserne, f.eks. i forhold til, hvilke forhold, der er af betydning for den konkrete ejendomsvurdering. Hvis klagemyndigheden konstaterer, at en påklaget afgørelse er gyldigt fore­taget, kan ændring af en eller flere foretagne værdiansættelser imidlertid alene foretages, hvis forudsætningen om, at de enkelte ændringer skal være på mere end 20 pct., er opfyldt, uanset om klagemyndigheden er enig i vur­deringsmyndighedens fortolkning i øvrigt. Bestemmelsen vil gælde for klager over afgørelser efter den ejendomsvurderingsloven, men vil ikke gælde for klager efter den hidtidige vurderingslov. Bestemmelsen vil heller ikke finde anvendelse ved behandlingen af klager over de videreførte vurderinger, det vil sige klager over de vurderinger, hvor adgangen til at klage over vurderin­gerne er udskudt til det tidspunkt, hvor der kan klages over de nye 2018- /2019-vurderinger.

Ved den ændrede affattelse af skatteforvaltningslovens § 38, stk. 3, er der samtidig ske en ophævelse af den hidtil gældende § 38, stk. 3, der fastslog, at hvis et vurderingsankenævn vil ændre en ansættelse, for hvilken der fore­ligger en afgørelse eller en fordeling efter § 33 i lov om vurdering af landets

faste ejendomme, skal vurderingsankenævnet samtidig træffe bestemmelse om, hvilken indflydelse ansættelsesændringen får på afgørelsen eller forde­lingen. Denne ophævelse er en konsekvens af de samtidig med L 2017 688 vedtagne ændringer til skatteforvaltningslovens §§ 35 h, 38 og 45, der giver klagemyndigheden adgang til at foretage ændringer i alle de ansættelser og dele af en vurdering, der er påvirket af forhold, der er påkendt af klagemyn­digheden.

[**(236)**](#bookmark253) Klageren kan anmode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt for vurderingsankenævnet ved et vurderingsankenævnsmøde, men kan på et hvilket som helst tidspunkt frafalde en sådan anmodning. Klageren kan også af vurderingsankenævnet opfordres til at deltage mundtligt i et møde, hvor nævnet finder det hensigtsmæssigt.

Se § 16 i bkg 2021 2289 om forretningsordenen for vurderingsankenævn.

[**(237)**](#bookmark254) Vurderingsstyrelsen (told- og skatteforvaltningen), dvs. 1. instansen, kan anmode om at få lov til at få en sag forelagt på nævnsmøde - således at Vur­deringsstyrelsen kan fremkomme med sine udtalelser til sagen direkte over for nævnets medlemmer på nævnsmøde. Det er dog efter de helt almindelige partshøringsregler klart, at så skal klageren også tilsiges samme møde.

Denne fremgangsmåde erstatter ikke det helt almindelige forløb om, at 1. instansen høres skriftligt i forbindelse med klagens indgang osv.

[**(238)**](#bookmark255) Vurderingsankenævnet kan undlade at imødekomme en anmodning fra enten borgeren eller forvaltningen om disses deltagelse i et vurderingsanke­nævnsmøde. Afskæring af mødedeltagelsen kan kun ske, hvor denne frem­gangsmåde efter forholdene må anses for overflødig. Denne regel skal ses som en undtagelsesregel - idet forretningsordenen, jf. bkg 2021 2289 med § 16 også netop angiver hovedprincippet om klagerens adgang til mundtlig drøftelse (deltagelse på nævnsmøde) enten efter egen-anmodning eller efter nævnets indkaldelse.

Bestemmelser svarer ifølge lovmotiverne til skatteforvaltningslovens § 44, stk. 3, der regulerer dette spørgsmål for så vidt angår landsskatteretssager, og hvor dette afslag på retsmøde/nævnsmøde har sin oprindelse i lov nr. 281 af 8. juni 1977 (L57) hvor det fremgik, at man kunne afslå en begæring, når det efter forholdene måtte anses for åbenbart overflødigt - ordvalget "åben­bart" er ved lovændring L 2008 527 gået ud - og dette gældende med virkning for Landsskatteretsklager, der indgives pr. 2008-07-01. Herefter er det be­stemt, at Landsskatteretten kan afskære retsmøde, hvis retten finder det overflødigt, hvor der alene for tidligere klager kunne ske afskærelse af rets­mødebegæring, hvis retsmøde måtte findes "åbenbart overflødigt". Nærvæ­rende regel i § 38, stk. 6, skal fortolkes som Landsskatteretten gennem mange årtier har fortolket netop SFL § 44, stk. 3, dvs. at man som udgangs­punkt indrømmer adgangen til nævnsmøde, medmidre det i den konkrete sag findes som en overflødig sagsbehandling - hvorefter sagen kan afgøres på skriftligt grundlag uden mundtlig procedure. Der henvises til noterne til SFL § 44, stk. 3.

Men uanset man afskærer mødedeltagelse for borger eller forvaltning, jf. begæringer efter § 38, stk. 4 og 5, så er det dog vigtigt at "klageorganet er beslutningsdygtigt" (organhabilitet), og dermed at klageorganet holder sit møde som forventet efter loven og forretningsordenen, jf. bkg 2021 2289. Se hertil SKM 2014.754 LSR, hvor et Vurderingsankenævn i strid med nævnets forretningsorden ikke afgjorde den konkrete sag på et møde, og af­gørelsen var derfor truffet uden den fornødne organhabilitet. Som følge af de helt grundlæggende mangler ved vurderingsankenævnets afgørelse, blev nævnets afgørelse anset for ugyldig og annulleret af Landsskatteretten.

[**(239)**](#bookmark259) Vurderingsankenævnet kan bestemme som led i sagsoplysningen, at der skal foretages besigtigelse af den pågældende ejendom. Ejeren skal forinden have meddelelse om beslutning om besigtigelse - og besigtigelse på grunden må kun finde sted med ejerens tilladelse, ligesom besigtigelse i bygninger må kun finde sted med ejerens eller en repræsentants medvirken/tilladelse. Fotografering og billedoptagelser af ejendommen forudsætter ejerens accept. Ankenævnet kan bemyndige Skatteankestyrelsen som er sekretariat til at fo­retage besigtigelse af en ejendom på nævnets vegne. Vurderingsankenævnet kan derudover også tilkalde sagkyndige til at yde særlig bistand i sager om vurdering af fast ejendom, herunder til besigtigelser.

Forretningsordenen, jf. bkg 2021 2289 med § 14 beskriver reglen for besig­tigelse.

[**(240)**](#bookmark264) Bestemmelsen regulerer udformning af afgørelser fra vurderingsankenæv­nene. Da vurderingsankenævnene i lighed med Landsskatteretten skal træffe endelig administrativ afgørelse i klagesager, så stilles der helt tilsvarende krav til vurderingsankenævnenes afgørelser, idet kravene dog må tilpasses lidt grundet forskellig sammensætning af vurderingsankenævnene henholdsvis Landsskatteretten.

Vurderingsankenævnenes afgørelse skal indeholde oplysninger om forskellige meninger, der har været under afstemningen. Det gælder både forskellige meninger i forhold til resultatet og begrundelsen. Desuden skal afgørelsen angive stemmetallet for hver opfattelse, og endelig skal afgørelsen angive navnene på de personer, der har truffet afgørelsen.

Ved L 2017 688 er stk. 8 omskrevet – og det følger at afgørelser fra vurde­ringsankenævnene fremadrettet skal indeholde samme oplysninger som afgø­relser, der er truffet af Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 45. Det skal fremgå af vurderingsankenævnets afgørelse, hvorvidt afgørelsen er truffet med deltagelse af vurderingsankenævnsmedlemmer, jf. skatteforvalt­ningslovens § 8, stk. 4. Har vurderingsankenævnsmedlemmer deltaget, skal afgørelsen indeholde oplysninger om forskellige meninger under afstemningen både vedrørende resultatet og begrundelsen. Afgørelsen skal angive stemme­tallet for hver opfattelse, og det skal fremgå, om formanden eller en ansat, der har deltaget i afgørelsen i formandens sted, jf. § 10 a, stk. 2, har afgivet dissens. Afgørelsen skal angive navn på den eller de personer, der har truffet afgørelsen.

I sager med mindretalsopfattelser (dissens) formuleres afgørelsen i fornødent omfang efter samråd med de øvrige medlemmer, der har deltaget i afgørelsen. Se tillige forretningsorden for Vurderingsankenævn, jf. bkg 2021 2289 med § 21 om mødeprotokollen og med § 22 om afgørelsens indhold mv.

[**(241)**](#bookmark266) Skatteforvaltningslovens § 39 er ophævet med L 2013 649. Reglen om­handlede vurderingsankenævnenes muligheder for at genoptage sager. Den er erstattet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 g. Se derfor om vurderingsankenævnets mulighed for genoptagelse, dvs. efter anmodning herom i SFL § 35 g. Betingelsen for at tillade genoptagelse er som udgangs­punkt, at der forelægges nye oplysninger og det skønnes, at oplysningerne ville have medført et væsentligt ændret resultat, hvis de havde foreligget tidligere.

[**(242)**](#bookmark239) Overskriften til skatteforvaltningslovens kapitel 15 a er med L 2013 649 ændret - den tidligere overskrift var »Klage til motorankenævnet«. Efter lovændringen er det skatteankeforvaltningen, der foretager visiteringen af de indkomne klager, og uanset at en sag er af en sagstype, som er omfattet af motorankenævnenes kompetence, kan den i stedet visiteres til Landsskat­teretten efter de foreslåede regler i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. og 3. pkt. Efter denne ændring kan der ikke længere tales om direkte klage til motorankenævnet. Følgelig er overskriften ændret til »Klage, hvor moto­rankenævnet træffer afgørelse«.

[**(243)**](#bookmark240) Skatteforvaltningslovens § 39 a er med L 2013 649 nyaffattet. Nyaffattel­sen indebar samtidig, at tidligere stk. 1-5 og 7 i den dagældende § 39 a er blevet ophævet. Reglerne om klage mv. er erstattet af de nye bestemmelser i skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 1-5, og § 35 d. Motorankenævnene kan foretage afledte ændringer, uanset hvorledes klagen er formuleret, dvs. Motorankenævnet kan uanset klagens udformning genoptage den påklagede vurdering i sin helhed. Det skal dog være direkte afledte ændringer - ellers er man bundet af påstand og klagepunkt.

Klageren kan til enhver tid inden afgørelsen er truffet af nævnet tilbagekalde sin klage. Derved kan nævnet ikke fortsætte og har ikke kompetence til at træffe en klage-afgørelse. Se fra praksis TfS 1995.641 LSR hvor Landsskat­teretten tog stilling til, om et ankenævn havde kompetence til at fortsætte klagebehandlingen efter klageren havde tilbagekaldt sin klage. Klageren fik medhold, idet et ankenævn ikke må træffe afgørelse, hvis borgeren har tilba­gekaldt sin klage. Se om tilbagekaldelse i forretningsordenen, jf. bkg 2022 1043 med § 13. Hvis klageren indbringer sin sag direkte for domstolene, jf.

SFL § 48, stk. 2, uden at afvente ankenævnets afgørelse anses klagen til an­kenævnet for bortfaldet. Klageren meddeles skriftligt at klagesagen er henlagt. Motorankenævnet er ikke bundet af fristreglerne i SFL § 32 a.

Motorankenævnets afgørelser skal opfylde de almindelige krav til forvalt­ningsretlige afgørelse, herunder FVL § 24, og iøvrigt forretningsordenen, jf. bkg 2022 1043 med § 12 om afgørelsens indhold og form:

-Afgørelsen skal være dateret.

-Afgørelsen formuleres af formanden, eller ved formandens fravær af næst­formanden, med bistand fra Skatteankestyrelsen.

-I sager med mindretalsopfattelser formuleres afgørelsen i fornødent omfang efter samråd med de øvrige medlemmer, der har deltaget i afgørelsen, jf. også § 39 a, stk 3.

-Afgørelsen skal være begrundet med henvisning til relevante retsregler og indeholde en redegørelse for sagens faktiske forhold, jf. FVL § 24 . -Begrun­delsen skal angive ankenævnets stillingtagen til de af klageren anførte forhold og synspunkter, i det omfang disse forhold og synspunkter må anses for rele­vante i forhold til sagens afgørelse.

-Ankenævnets afgørelse skal angå de punkter i den påklagede afgørelse, der er klaget over, og eventuelle afledte ændringer, jf. skatteforvaltningslovens § 39 a, stk. 1.

-Hvis klagen vedrører et afslag på en anmodning om genoptagelse af en af­gørelse, og ankenævnet finder, at genoptagelse burde have fundet sted, skal ankenævnet i afgørelsen pålægge Skatteforvaltningen at genoptage afgørelsen. -Afgørelsen sendes til klageren og alle øvrige vedkommende. I den forbindelse vejledes klageren og eventuelle andre søgsmålsberettigede om fristen for at indbringe afgørelsen for domstolene.

[**(244)**](#bookmark242) Motorankenævnene indkalde et køretøj til besigtigelse, hvis det vurderes at være nødvendigt. Med nødvendigt menes, at besigtigelsen er nødvendig for, at sagen kan anses for tilstrækkeligt oplyst, herunder når der er forhold i klagen, der konkret tilsiger, at besigtigelse er nødvendig. Af forretningsor­denen bkg 2022 1043 med § 9 fremgår, at det skal stå i mødeprotokollen om der har været foretaget besigtigelse af enten nævnet eller på nævnets vegne af Skatteankestyrelsen.

[**(245)**](#bookmark244) Stk. 3 rummer krav til udformning af afgørelser fra vurderingsankenæv­nene. Da motorankenævnene efter L 2013 649 i lighed med Landsskatteretten skal træffe endelig administrativ afgørelse i klagesager, følger det, at der stilles lignende krav til motorankenævnenes afgørelser, idet kravene dog må udformes lidt forskelligt grundet forskellig sammensætning af motoranke­nævnene henholdsvis Landsskatteretten. Motorankenævnenes afgørelse skal derfor indeholde oplysninger om forskellige meninger, der har været under afstemningen. Det gælder både forskellige meninger i forhold til resultatet og begrundelsen. Desuden skal afgørelsen angive stemmetallet for hver op­fattelse, og endelig skal angive navnene på de personer, der har truffet afgø­relsen.

Der henvises til forretningsorden for Motorankenævn, jf. bkg 2022 1043 med § 9 om mødeprotokol, og § 12, stk. 1, 2. pkt. I mødeprotokollen skal fremgå bl.a.

• Oplysninger om forskellige opfattelse under afstemningen både vedrøren­de resultatet og vedrørende begrundelsen samt stemmetallet for hver op­fattelse, herunder angivelse af hvilke nævnsmedlemmer, der er uenige i afgørelsen.

• Hvis et eller flere medlemmer ønsker deres mindretalsudtalelse forelagt for Skatterådet.

[**(246)**](#bookmark245) Ved L 2013 649 er skatteforvaltningslovens § 39 b ophævet. Reglen omhandlede tidligere motorankenævnenes muligheder for at genoptage sager. Den er erstattet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 g.

Motorankenævn kan derfor fortsat efter anmodning herom genoptage egne afgørelser, se hertil SFL § 35 g. Betingelsen for at tillade genoptagelse er som udgangspunkt, at der forelægges nye oplysninger, og at det skønnes, at oplysningerne ville have medført et væsentligt ændret resultat, hvis de havde foreligget tidligere.

[**(247)**](#bookmark248) Overskriften til skatteforvaltningslovens kapitel 16 er med L 2013 649 ændret. Den tidligere overskrift var»Klage til Landsskatteretten«. Da det nu er skatteankeforvaltningen, der foretager visiteringen af de indkomne klager, og uanset at en sag er af en sagstype, som er omfattet af ankenævnenes eller skatteankeforvaltningens kompetence, kan den i stedet behandles af Lands­skatteretten efter regler i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. og 3. pkt., og stk. 5. Efter denne ændring kan der ikke længere tales om klage direkte til Landsskatteretten. Derfor er overskriften ændret til til »Klage, hvor Landsskatteretten træffer afgørelse«.

[**(248)**](#bookmark249) Skatteministeriet kan indbringe skatterådsafgørelser for Landsskatteretten med henblik på afklaring af EU-retlige spørgsmål. Det sker efter de alminde­lige klageregler via Skatteankestyrelsen, jf. SFL´s regler. Dog gælder en særlig frist for disse sager, idet Skatteministeriets klage skal være indgivet, så den er modtaget i skatteankeforvaltningen (Skatteankestyrelsen) senest 1 måned fra dateringen af den Skatterådsafgørelse, der ønskes behandlet efter denne særlige klageregel. Dette er en klageberettigelse henvendt til myndig­heden (Skatteministeriet) og parten er selvfølgelig stadig adressaten, jf. den almindelige partsstatus efter forvaltningsretlige principper og forvaltningslo­ven. Alle partsrettigheder og klageprocesser som er gældende for hhv. Skat­teankestyrelsen og Landsskatteretten skal iagttages, jf. herved også henvis­ningsreglen i § 40, stk. 1 til §§ 35 a-g og §§ 44, 45 og 47.

Bestemmelsen fandtes ikke tidligere i skattestyrelsesloven, men er indsat med vedtagelse af skatteforvaltningsloven. Om baggrunden for bestemmelsen følger af lovmotiverne, at Landsskatteretten reelt har karakteristika, der gør retten til en "ret" efter de EUretlige principper - dvs. et uafhængigt domstols­lignende nævn, dvs. en »forvaltningsmyndighed med en vis uafhængighed og dommerpræg«, hvilket medfører, at der via Landsskatteretten kan foretages præjudicielle forelæggelser til EU-domstolen.

EU-domstolen fortolker EU-retsakter autoritativt. Derfor skal nationale domstole og "retter" forelægge tvivlsspørgsmål om fortolkning af EU-retten for EU-Domstolen som et præjudicielt spørgsmål, jf. traktatens art. 234. For Danmarks vedkommende indebærer traktatbestemmelsen, at domstolene i visse tilfælde skal, og Landsskatteretten formentlig kan, indbringe sådanne præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen. Skatterådet, der selv er et "admi­nistrativt organer" har ikke sådan tilstrækkelig status af at være en "ret" hvorfor rådet ikke kan forelægge en sag for EU-domstolen.

Skatteministeriet er derfor bemyndiget til at indbringe sager med EU-retlige spørgsmål, der er afgjort af Skatterådet, for Landsskatteretten til prøvelse, således at Landsskatteretten, hvis retten selvstændigt finder grundlag herfor, kan forelægge det EU-retlige spørgsmål for EU-Domstolen til præjudiciel udtalelse. Landsskatteretten vil dog typisk selv vælge at gennemføre fortolk­ningen af alle retskilderne, herunder EU retten ved sin prøvelse - og derfor vil det ikke være ofte, at man vil gå forelæggelsesvejen.

I denne situation er det vurderet, at hensynet til den enkelte borgers retssik­kerhed må vige for et mere alment retssikkerhedsmæssigt hensyn til, at Skatterådets afgørelser af fællesskabsretlige spørgsmål, som vel at mærke ikke er truffet og ikke kan blive truffet efter forelæggelse for den eneste hertil kompetente retsinstans, ikke forbliver endelige.

Bestemmelsens anvendelsesområde vil ifølge forarbejderne primært vedrøre bindende svar. Det bemærkes herved, at bindende svar, der kræver stillingta­gen til EU-retlige spørgsmål af væsentlig rækkevidde, ikke må afgøres af Told- og skatteforvaltningen, men skal forelægges for Skatterådet til afgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 4.

Der skal ikke betales gebyr ved indbringelse af en sådan sag for Landsskat­teretten.

Under Landsskatterettens behandling af sagen har den eller de, der var parter under skatterådssagen, status som klagere. Det er en forudsætning for anven­delse af SFL § 40, at afgørelsen indeholder en stillingtagen til et EU-retligt spørgsmål. Sådanne indbringelser skal være modtaget i Landsskatteretten senest en måned efter dateringen af Skatterådets afgørelse.

Da sekretariatsbetjeningen af Landsskatteretten efter L 2013 649 er overtaget af skatteankeforvaltningen, da følger det af reglen, at det skal modtages af

skatteankeforvaltningen i stedet for af Landsskatteretten. Det vil dog fortsat efter L 2013 649 være Landsskatteretten, der skal træffe afgørelse i sagen.

[**(249)**](#bookmark252) Bestemmelsen er en videreførelse af tidligere skattestyrelseslovens § 23 A, stk. 2. Henvisningen til § 6, stk. 1, nr. 1 og nr. 3 er hhv. sager efter vurde­ringsloven og ejendomsvurderingsloven.

Told- og skatteforvaltningen kan, hvis en offentlig ejendomsvurdering er påklaget, indbringe andre vurderinger/afgørelser vedrørende den samme ejendo, der er en følge af klagen, for Landsskatteretten, der i så fald påkender disse vurderinger i forbindelse med klagen, dvs. som et samlet forløb og som sammenholdte sager.

Det er ved L 2017 688 indføjet i skatteforvaltningslovens § 40, stk. 2, at vurderingsmyndigheden/vurderingsstyrelsen også i situationer, hvor Lands­skatteretten skal træffe afgørelse i en vurderingsklagesag, jf. skatteforvalt­ningslovens § 4 a, stk. 3, eller § 6 a, stk. 1, jf. § 11, stk. 2, kan indbringe andre afgørelser efter lov om vurdering af landets faste ejendomme og ejendoms­vurderingsloven vedrørende ejendommen, der er en følge af klagen, for Landsskatteretten, der i så fald påkender disse afgørelser i forbindelse med klagen. Ændringen var en konsekvens af de ændrede bestemmelser i skatte­forvaltningslovens § 6 a, stk. 1, og i skatteforvaltningslovens § 4 a, stk. 3, hvorefter vurderingsankenævnet kan henvise klager over såvel afgørelser efter den nye ejendomsvurderingslov, og afgørelser efter lov om vurdering af landets faste ejendomme til Landsskatteretten til behandling, når der er tale om principielle spørgsmål.

Hertil kommer, at bestemmelsen også skal gælde for afgørelser efter ejen­domsvurderingsloven. Det bemærkes i den forbindelse, at lov om vurdering af landets faste ejendomme fortsat vil regulere blandt andet de videreførte vurderinger, der kan påklages inden for det tidsrum, hvor de nye 2018-vur- deringer (ejerboliger) og 2019-vurderinger (øvrige ejendomme) vil kunne påklages.

Bestemmelsen forud for L 2017 688 havde sit oprindelige udspring i den tidligere gældende bestemmelse i vurderingslovens § 46, stk. 3. Bestemmelsen er nu indsnævret ganske lidt, således at de andre vurderinger, som Told- og skatteforvaltningen kan indbringe for Landsskatteretten, skal vedrøre klagen som en "følge af klagen". Der er krav om direkte følgesager - ellers finder reglen ikke anvendelse.

[**(250)**](#bookmark256) Med L 2013 649 er §§ 41-43 ophævet.

§ 41 indeholdt en liste over forhold, der kan begrunde en klage til Landsskat­teretten. Der har ikke været en tilsvarende liste over forhold, der kan begrunde en klage til skatte-, vurderings- eller motorankenævnene. Sager af de typer, som kan afgøres af ankenævnene, kan behandles af Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. pkt., eller stk. 5. Da klageren ikke altid kan vide, om sagen skal afgøres af et ankenævn eller Landsskatteretten, når klagen indgives, bør der være ens regler om, hvad der kan begrunde en klage, uafhængigt af om der er tale om en klage, som skal afgøres af et anke­nævn eller af Landsskatteretten. Skatteforvaltningslovens § 42 indeholdt reglerne for klage til Landsskatteretten om klagefrist, konsekvenserne af for sen klage, formkrav til klagen og konsekvenserne, hvis klagen er mangelfuld. Disse regler fra tidligere §§ 41-43 er erstattet af reglerne i lovens kapitel 13 a "Fælles regler om klage", og dermed §§ 35 a ff.

[**(251)**](#bookmark257) Med L 2013 649 er §§ 41-43 ophævet.

Den tidligere regel i Skatteforvaltningslovens § 42 indeholdt reglerne for klage til Landsskatteretten om klagefrist, konsekvenserne af for sen klage, formkrav til klagen og konsekvenserne, hvis klagen er mangelfuld. Disse regler er erstattet af den nye bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 35 a. Disse regler fra tidligere §§ 41-43 er erstattet af reglerne i lovens kapitel 13 a "Fælles regler om klage", og dermed §§ 35 a ff.

[**(252)**](#bookmark258) Med L 2013 649 er §§ 41-43 ophævet.

Den tidligere § 42 a omhandlede klagegebyr ved klage til Landsskatteretten, og disse er erstattet af den nye bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 35 c.

Disse regler fra tidligere §§ 41-43 er erstattet af reglerne i lovens kapitel 13 a "Fælles regler om klage", og dermed §§ 35 a ff.

[**(253)**](#bookmark260) Med L 2013 649 er §§ 41-43 ophævet.

Den tidligere Skatteforvaltningslovens § 42 b omhandlende Landsskatterettens adgang til at anmode Skatteforvaltningen om at udarbejde sagsfremstillinger i sager, hvor Skatteforvaltningen efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5, ikke har skullet udarbejde sagsfremstilling, og hvor sagen ikke har været behandlet af et ankenævn, så ankenævnets sekretariat har udarbejdet sagsfremstilling. Det følger nu af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 d, hvor der er indført nye regler for udarbejdelse af sagsfremstilling i klagesager, hvor Skatteforvaltningen ikke har udarbejdet sagsfremstilling. Disse regler er ens, uanset om det er skatteankeforvaltningen, et ankenævn eller Landsskatteretten, der skal træffe afgørelse i klagesagen.

Disse regler fra tidligere §§ 41-43 er erstattet af reglerne i lovens kapitel 13 a "Fælles regler om klage", og dermed §§ 35 a ff.

[**(254)**](#bookmark261) Med L 2013 649 er §§ 41-43 ophævet.

Efter den tidligere skatteforvaltningslovens § 43 havde klageren adgang til at udtale sig over for Landsskatterettens sekretariat. I forbindelse med sådanne møder havde Landsskatteretten mulighed for at anmode den myndighed, der har truffet den påklagede afgørelse, om at deltage i mødet. Endelig kunne Landsskatteretten tilkalde sagkyndige til at yde bistand ved afgørelsen af en klage over en vurdering af fast ejendom. Der henvises til den nye regel i skatteforvaltningslovens § 35 e samt til § 35 h, stk. 2, og § 44, stk. 4.

Disse regler fra tidligere §§ 41-43 er erstattet af reglerne i lovens kapitel 13 a "Fælles regler om klage", og dermed §§ 35 a ff.

[**(255)**](#bookmark262) Landsskatterettens forretningsorden rummer rettens organisation og op­gaver, sagsbehandling m.v, jf. bkg 2021 2373. Bestemmelsen i § 44 er med skatteforvaltningsloven en videreførelse af tidligere skattestyrelseslovs § 27. Landsskatterettens afgørelser træffes enten på grundlag afen skriftlig votering, eller på grundlag af en mundtlig votering i et retsmøde, jf. herved forretnings­ordenens §§ 7-11.

Klageren kan anmode om at få adgang til at udtale sig mundtligt i et retsmøde overfor de retsmedlemmer, der skal træffe afgørelse i sagen. Tilsvarende kan Told- og skatteforvaltningen i den enkelte sag anmode om et retsmøde, jf. § 44, stk. 2. Hvis Told- og skatteforvaltningen ønsker at benytte sig af sin ad­gang til at anmode om retsmøde i en sag, skal anmodningen efter praksis fremsættes senest samtidig med Told- og skatteforvaltningens udtalelse. Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen kan også selv lægge op til at der bør være/afholdes et retsmøde.

Den ledende retsformand fastsætter tid og sted for afholdelse af retsmøder. Retsmøderne er ikke offentlige. Lyd- og billedoptagelse af møderne må ikke finde sted. Retsmedlemmerne skal indkaldes til et retsmøde med mindst en uges varsel, medmindre særlige forhold gør en kortere frist påkrævet. Hvis et medlem er forhindret i at møde, skal medlemmet snarest meddele dette. Sammen med indkaldelsen sendes dagsorden for retsmødet, de redegørelser, som Skatteankestyrelsen har udarbejdet, og eventuelle foreløbige voteringer i de sager, der skal behandles på mødet. Klageren skal indkaldes skriftligt med mindst 4 ugers varsel. Hvis retten undtagelsesvis bestemmer, at en ejer af en fast ejendom, en tredjemand, en syns- og skønsmand eller en anden person skal have lejlighed til at udtale sig over for retten under et retsmøde, indkaldes den pågældende person med samme varsel som klageren, og kla­geren underrettes herom. Myndigheder, som Landsskatteretten har bestemt skal indkaldes til retsmødet, skal indkaldes med mindst en uges varsel. An­satte i Skatteankestyrelsen er til stede ved retsmødet, men i sagens natur uden stemmeret.

Under mødet skal klageren have adgang til at redegøre for sine påstande og begrundelsen herfor. Andre, der er indkaldt til mødet, skal have adgang til at udtale sig på mødet. Retsmedlemmerne kan stille spørgsmål til de frem­mødte.

[**(256)**](#bookmark263) Landsskatteretten - ikke skatteankestyrelsen - kan afvise en anmodning om retsmøde, hvis det efter forholdene må anses for overflødigt, jf. § 44, stk. 3, se herved også dommen i TfS 2000 901 HD.

Ved L 2008 527 er det med virkning for klager, der indgives pr. 2008-07-01, bestemt, at Landsskatteretten kan afskære retsmøde, hvis retten finder det overflødigt, hvor der alene for tidligere klager kunne ske afskærelse af rets­mødebegæring, hvis retsmøde måtte findes "åbenbart overflødigt". Lovmoti-

verne angiver kravet fra klager før 2008-07-01 om, at et retsmøde for afskæ- relse skal være »åbenbart overflødig« i skatteforvaltningslovens § 44, stk. 3, overlod et meget snævert anvendelsesområde til Landsskatteretten, hvilket også kommer til udtryk i de relativt få sager, hvori retsmøde de facto er blevet afskåret. Ulempen ved ændringen af bestemmelsen er, at ændringen vil kunne blive opfattet som en svækkelse af retssikkerheden hos rettens brugere (klagerne). Heroverfor står, at loven med begrebet »overflødigt« giver Landsskatteretten et lidt bredere skøn herunder et mere sikkert grundlag for at afskære sager, hvor der ikke synes at være grund til at afholde et retsmøde, herunder bl.a. sager hvor sagens tvist omhandler en stillingtagen til en lang række enkeltbilag m.v. Der er dog stadig tale om et individuelt skøn i den enkelte sag, dvs. et skøn der skal udøves helt individuelt ud fra den konkrete sags enkelte forhold og natur.

Det er fortsat den klare undtagelse, jf. også ordvalget "overflødigt", at Landsskatteretten vil nægte at imødekomme begæringer om retsmøde, idet grundlæggende kriterier som»retssikkerhedshensynet« af hensyn til borgerens retsgaranti er et alment forvaltningsretligt gyldigt og sagligt hensyn., og dette taler grundlæggende imod afskærelse, medmindre andre vægtige hensyn taler imod.

Landsskatterettens afslag på retsmøde eren såkaldt procesledende beslutning - og dermed ikke en forvaltningsafgørelse - hvorfor en sådan beslutning ikke skal begrundes ud over at fremgangsmåden med retsmøde findes »overflødig«, og sådan en beslutning kan ikke påklages til anden administrativ myndighed. Afslag på retsmøde skal meddeles klageren skriftligt. Klageren kan til enhver tid trække sin anmodning om retsmøde tilbage. I så fald behandles sagen færdig på grundlag af det, der allerede foreligger i sagen. Landsskatteretten skal give klageren skriftligt afslag med vejledning om klagerens ret til et møde med Skatteankestyrelsen, jf. skatteankestyrelsens forretningsorden. Afslag på anmodning om retsmøde kan som nævnt ikke påklages særskilt, men det kan pincipielt efterprøves af domstolene, hvis Landsskatterettens kendelse ad det materielle iøvrigt indbringes for domstolene, og formaliteten samtidig er en del af domstolssagen, jf. princippet i TfS 2000.901 HD, og i sagen havde Landsskatteretten afslået anmodning om retsmøde i forbindelse med klagebehandling af en afgørelse om skattepligtig kørselsgodtgørelse og befordringsfradrag. Rettens afgørelse blev indbragt for domstolene og sagsøgeren påberåbte sagsbehandlingsfejl grundet afslag på retsmøde. Landsretten og efterfølgende Højesteret fandt ikke, at det var en sagsbehand­lingsfejl at anmodningen om retsmøde ikke var imødekommet.

Ved afslag går sagen i skriftlig votering i Landsskatteretten og afgøres derved - medmindre klageren først ønsker et møde med skatteankeforvaltningen - så vil dette blive afventet og derefter i skriftlig votering.

[**(257)**](#bookmark265) Der er med L 2013 649 tale om en lovfæstelse af en bestemmelse, som efter de tidligere regler fremgik af § 14, stk. 2, i bkg 2005 974 af forretnings­orden for Landsskatteretten. Se herved nu Landsskatterettens forretningsorden, jf. bkg 2021 2373 med § 9, stk. 1. Efter bestemmelsen kan enten en retsfor­mand eller to ordinære retsmedlemmer, som deltager i sagens afgørelse, be­slutte, at der skal ske besigtigelse af den pågældende ejendom i sager om vurdering af fast ejendom. Hvis en besigtigelse besluttes, anses besigtigelsen for at udgøre et retsmøde i sagen med de modifikationer, der følger af om­stændighederne ved en besigtigelse. Besigtigelse kan kun finde sted med tilladelse fra ejeren. Grunden til, at dette blev lovfæstet, er, at den tilsvarende adgang til besigtigelse er lovfæstet for så vidt angår vurderingsankenævnene. Med henblik på at sikre ensartethed i praksis for, hvornår ejendomme besig- tiges, er dette lovfæstet. Vurderingsankenævnene kan efter skatteforvaltnings­lovens § 38, stk. 4, bemyndige skatteankeforvaltningen til at foretage besig­tigelsen på vegne af ankenævnet. Landsskatteretten har en tilsvarende mulig­hed for at bemyndige skatteankeforvaltningen til at foretage vurderingen. Landsskatteretten skal herudover kunne tilkalde sagkyndige til at yde bistand i klager over vurdering af fast ejendom, jf. bkg 2021 2373.

[**(258)**](#bookmark267) Landsskatteretten kan i sager om vurdering af køretøjer indkalde et køretøj til besigtigelse, hvis det er nødvendigt. Dette følger også af forretningsorde­nen, jf. bkg 2021 2373 med § 9, stk. 2.

I sager omfattet af skatteforvaltningslovens § 7, stk. 1, jf. skatteforvaltnings­lovens § 44, stk. 5, kan retsformanden bestemme, at der skal foretages besig­tigelse af et køretøj, hvis det findes nødvendigt. To ordinære retsmedlemmer, der deltager i sagens afgørelse, kan ligeledes beslutte, at der skal foretages en sådan besigtigelse. Hvis en besigtigelse besluttes, anses besigtigelsen for at udgøre et retsmøde i sagen med de modifikationer, der følger af omstæn­dighederne ved en besigtigelse.

Landsskatteretten skal som eneste administrative klageinstans afgøre princi­pielle sager, som ellers kan behandles af et motorankenævn. Landsskatteretten får derfor samme muligheder som motorankenævnene for at indkalde køre­tøjer til besigtigelse. Motorankenævnenes hjemmel til at indkalde køretøjer til besigtigelse fremgår af skatteforvaltningslovens § 39 a, stk. 8.

Det reguleres ikke i lovteksten, hvorledes Landsskatteretten kan foretage beslutningen, og dette bestemmes derfor af Landsskatterettens forretningsor­den.

[**(259)**](#bookmark268) Bestemmelsen er en delvis videreførelse af tidligere skattestyrelseslovs § 28. Om prøvelsesintensitet og adgang til at foretage afledte følgeændringer henvises til noten til SFL § 36, stk. 7.

Uanset klagens formulering har Landsskatteretten ret til at foretage afledte ændringer. Afledte ændringer skal være direkte afledte ændringer, og dette kan være til klagerens gunst, såvel som til hans ugunst (reformatio in pejus). Det er en betingelse, at der er en direkte forbindelse mellem det påklagede forhold og det forhold, som Landsskatteretten yderligere måtte ønsker at ændre i ansættelsen/afgørelsen.

Ved L 2017 688 er tilføjet nyt 2. pkt. til stk. 1 ad Landsskatterettens påken­delse af vurderinger.

Klagemyndigheden kan og skal efter formuleringen som udgangspunkt alene påkende påklagede dele af en ejendomsvurdering, dvs. f.eks. alene påkende den samlede ejendomsværdiansættelse. Henset til at flere elementer i en ejendomsvurdering kan være påvirket af de samme forhold, kan klagemyn­digheden imidlertid, når klagemyndigheden finder grundlag for at ændre den eller de påklagede dele af en vurdering på baggrund af et givent forhold, til­lige tage stilling til, om det eller de forhold, der har ført til ændringen, tillige kan anses for at have betydning for andre dele af vurderingen. Klagemyndig­heden kan i så fald tage stilling til, om det nævnte forhold giver grundlag for at ændre andre dele af vurderingen. Klagemyndigheden skal ved denne stil­lingtagen vurdere, om der er grundlag for at ændre ikke-påklagede dele af vurderingen efter samme regler, som er gældende for påklagede dele af vur­deringen, dvs. under hensyntagen til, om den pågældende del af ansættelsen er foretaget i overensstemmelse med vurderingsnormen, herunder om værdi­ansættelsen ligger inden for det fastsatte spænd.

Ved formuleringen begrænses klagemyndighedens muligheder for at ændre ikke-påklagede dele af en ejendomsvurdering og dermed også klagemyndig­hedens forpligtelse til at efterprøve rigtigheden af ikke-påklagede dele af en ejendomsvurdering. Klagemyndigheden kan efter alene ændre ikke-påklagede dele af en vurdering, hvis påklagede dele af vurderingen ændres under hen­visning til forhold, der tillige kan anses at have betydning for andre dele af vurderingen. Klagemyndigheden kan ikke ændre ikke-påklagede dele af en vurdering under henvisning til andre forhold end de forhold, der har ført til ændring af påklagede dele af vurderingen.

Klagemyndigheden er imidlertid heller ikke forpligtet til at ændre ikke-påkla- gede dele af vurderingen under henvisning til et forhold, der har ført til æn­dring af påklagede dele af vurderingen. Afgørelse af, om ikke-påklagede dele af vurderingen skal ændres under henvisning til et sådant forhold, afhæn­ger af en konkret vurdering, der skal foretages på fuldstændigt samme grundlag, som hvis de ikke-påklagede dele af vurderingen var omfattet af klagen.

Hvis en ejendomsvurdering f.eks. påklages alene med den begrundelse, at den ansatte ejendomsværdi er for høj, idet der ikke ved ejendomsværdiansæt­telsen er taget højde for, at der er et stort hul i taget på den pågældende ejendom, vil klagemyndigheden ikke ved sagens afgørelse kunne påkende grundværdiansættelsen eller ændre denne under henvisning til andre for denne relevante forhold. Klagemyndigheden vil derfor heller ikke ved be-

handlingen af en sådan klage være forpligtet til at efterprøve rigtigheden af grundværdiansættelsen.

Er en tilsvarende klage derimod begrundet i, at der ikke er taget højde for forhold, der som udgangspunkt har betydning for andre dele ansættelsen – f.eks. et anbringende om, at der ved ejendomsværdiansættelsen ikke er taget højde for betydningen af en jordforurening – skal klagemyndigheden efter­prøve, om det anførte giver grundlag for at ændre den påklagede ejendoms­værdiansættelse, og samtidig kan klagemyndigheden efterprøve, om grund­værdiansættelsen skal ændres, når henses til alle for denne relevante forhold inkl. den konstaterede jordforurening.

Uanset klagens formulering har Landsskatteretten ret til at foretage afledte ændringer. Afledte ændringer kan være til klagerens gunst, såvel som til hans ugunst. Men det er en betingelse, at der er en direkte forbindelse mellem det påklagede forhold og det forhold, Landsskatteretten ønsker at ændre i ansæt­telsen.

Se SKM 2016.329 ØLD. Et vurderingsankenævn og Landsskatteretten havde inddraget et allerede indrømmet fradrag for anlæg af intern vej i vurderingen af fradrag for ekstern vej efter dagældende VUL §§ 17 og 18. Sagsøgeren fik ikke medhold i, at afgørelsen samt kendelsen skulle annulleres med hjemvisning af sagen til vurderingsmyndigheden. Retten fandt ikke grundlag for at statuere, at Landsskatteretten havde overskredet sin saglige kompetence, herunder grænserne for i medfør af SFL § 45, stk. 1, at foretage afledte æn­dringer. Herefter, og da der i øvrigt ikke var anført omstændigheder, der kunne føre til andet resultat, fandt retten ikke grundlag for at annullere Vur­deringsankenævnets afgørelse og Landsskatterettens kendelse.

Se også SKM 2009.522 ØLD Skatteministeriet var ikke afskåret fra dom­stolsprøvelse af et spørgsmål om afskrivning på en finansieringsudgift, idet det blev lagt til grund, at der var tale om et spørgsmål, som Landsskatteretten havde taget stilling til, og at Landsskatteretten ikke herved havde overskredet sin kompetence efter dagældende SFL § 45, stk. 1, selv om klageren havde fået medhold for så vidt angår dette spørgsmål i skatteankenævnet og derfor ikke havde ønske om, at Landsskatteretten tog spørgsmålet under påkendelse. Anført at begrebet "afledte ændringer" skulle forstås i overensstemmelse med den tidligere bestemmelse i skattestyrelsesloven, hvor der kunne ske ændring, i det omfang ændringen "var en følge af klagen".

Om afgørelserne, som træffes i kendelsesform fra Landsskatteretten, fremgår om indholdet og formen af forretningsordenen, jf. bkg 2021 2373 med § 12: -Afgørelsen formuleres af retsformanden.

-I sager med mindretalsopfattelser formuleres afgørelsen i fornødent omfang efter samråd med de øvrige retsmedlemmer, der har deltaget i afgørelsen. Der kan i forbindelse med afgørelsen af sagen træffes anden bestemmelse om udfærdigelse af afgørelsen.

-Afgørelsen skal være dateret.

-Afgørelsen skal være begrundet med henvisning til relevante retsregler og indeholde en redegørelse for sagens faktiske forhold, jf. FVL § 24.

-Begrundelsen skal angive Landsskatterettens stillingtagen til de af klageren anførte forhold og synspunkter, i det omfang disse forhold og synspunkter må anses for relevante i forhold til sagens afgørelse.

-Landsskatterettens afgørelse skal angå de punkter i den påklagede afgørelse, der er klaget over, og eventuelle afledte ændringer, jf. skatteforvaltningslovens § 45, stk. 1.

-I ganske særlige tilfælde kan Landsskatteretten træffe en afgørelse, der uden beløbsmæssig opgørelse alene fastlægger de principper (delkendelse), hvor­efter den påklagede afgørelse skal træffes. Skatteforvaltningen mv. foranle­diger herefter, at afgørelsen træffes i overensstemmelse med Landsskatteret­tens anvisning.

-Hvis Landsskatteretten har afslået en anmodning fra klageren eller fra Told- og skatteforvaltningen om afholdelse af et retsmøde, skal begrundelsen herfor anføres i afgørelsen.

-Hvis klagen vedrører et afslag på en anmodning om genoptagelse af en af­gørelse, og Landsskatteretten finder, at genoptagelse burde have fundet sted, skal Landsskatteretten i afgørelsen pålægge den pågældende myndighed at genoptage afgørelsen.

-Afgørelsen sendes til klageren og alle øvrige vedkommende. I den forbindelse vejledes klageren og eventuelle andre søgsmålsberettigede om fristen for at indbringe afgørelsen for domstolene.

Efter forretningsordenens § 13, gælder, at en klager på ethvert tidspunkt af klagens behandling kan tilbagekalde klagen, dvs. inden afgørelsen er truffet. Tilbagekaldelsen kan ske skriftligt eller mundtligt. Ved enhver tilbagekaldelse skal Skatteankestyrelsen skriftligt meddele klageren, at sagen er henlagt som følge af tilbagekaldelsen af klagen. Hvis klageren efter skatteforvaltningslo­vens § 48, stk. 2, indbringer sagen for domstolene uden at afvente Landsskat­terettens afgørelse, anses klagen til Landsskatteretten for bortfaldet. Klageren meddeles skriftligt, at sagen herefter er henlagt. Klageren kan til enhver tid mundtligt eller skriftligt frafalde en anmodning om et retsmøde.

[**(260)**](#bookmark269) I skatteforvaltningslovens § 45 er med L 2017 688 indsat et nyt stk. 2, hvorefter Landsskatteretten ved klage over en afgørelse efter ejendomsvur­deringsloven kun kan ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis det resulterer i en ændring af ejendomsværdien eller grundværdien, der er større end 20 pct. Dette er harmoniseret med tilsvarende bestemmelser for Skatte­ankestyrelsens og vurderingsankenævnenes ændringskompetence. Reglen om "respekt-margin" gælder dog ikke domstolene.

Klagemyndighedernes reaktionsmulighed afgrænses, således at klagemyndig­hederne ved klage over en afgørelse efter ejendomsvurderingsloven kun kan ændre de enkelte ansættelser af ejendomsværdi og grundværdi for så vidt der er grundlag for at ændre den pågældende konkrete ansættelse med mere end 20 pct.

Som lovmotiverne fremhæver, skal ”20%-bagatelreglen” ses som skøns- og respektmargin i lyset af, at der altid vil være usikkerhed forbundet med at fastsætte værdien af en ejendom. Der findes ikke en »rigtig« pris, da mange individuelle faktorer gør sig gældende, f.eks. liebhaveri, ønske om hurtigt salg etc. En vurdering vil således kunne befinde sig inden for et vist spænd uden af denne grund at være forkert. Da der ikke findes en »rigtig« pris, er vurderingsnormen i ejendomsvurderingsloven fastsat til den forventelige kontantværdi i fri handel for en ejendom af den pågældende type under hensyn til alder, størrelse, beliggenhed og øvrige karakteristika. Vurderingsnormen er udtryk for den værdi, som vurderingsmyndigheden inden for det nævnte spænd overordnet skal finde frem til ved vurderingen. Niveauet for dette spænd skal fastlægges, så det er realistisk i forhold til, hvad der er muligt at opnå i forhold til de vurderingsmetoder, der vil blive anvendt i det nye vur­deringssystem. For nogle ejendomstyper kan usikkerheden være højere, men det forventes, at hovedparten af ejerboligerne med de bedst mulige statistiske beregningsmodeller kan vurderes inden for et spænd på plus/minus 20 pct. Det er på den baggrund fastlagt, at et spænd på plus/minus 20 pct. kan an­vendes i det nye vurderingssystem. For at understøtte den beskrevne vurde­ringsnorm med et indbygget spænd er der således indført nærværende lovbe­stemmelse, hvorefter klagemyndigheden kun kan ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis klagemyndigheden finder grundlag for at ændre den pågældende værdi med mere end 20 pct.

Formålet med bestemmelsen er at fastlægge, at klagemyndigheden skal respektere, at der i den fastsatte norm ligger et spænd, inden for hvilket skønsmæssigt fastsatte værdier skal respekteres. Ved bestemmelsen objekti- viseres en margin for vurderingsmyndighedens skøn.

Skønsmargins-reglen vil have den konsekvens, at påklagede ejendomsværdier og grundværdier skal stadfæstes af klagemyndigheden, hvis der ikke er grundlag for at ændre en påklaget værdiansættelse med mere end 20 pct. For eksempel vil en påklaget ejendomsværdi på 1,5 mio. kr. skulle stadfæstes af klagemyndigheden, hvis der ikke er grundlag for at nedsætte denne med mere end 300.000 kr.

Det forventes, at bestemmelsen vil have en vis effekt i forhold til, at ejendom­sejere, der ikke selv har forventning om en væsentlig ændring af vurderingen, undlader at klage.

Endvidere vil bestemmelsen åbne mulighed for, at klagemyndigheden effektivt kan understøtte afgørelsen af klagesager, når påklagede værdiansættelser ligger inden for den fastsatte skønsmargin, og der således ikke er grundlag for at ændre de skønsmæssigt fastsatte værdier. I disse tilfælde vil klagemyn-

dighederne således kunne foretage sagsforberedelse og afgørelse på et mere begrænset grundlag - dog med respekt af officialmaksimen og den prøvelses­kompetence som altid tilkommer en klage - og rekursinstans. Det fremgår af lovmotiverne - at den mere objektiviserede prøvelse særligt gælder i tilfælde, hvor klageren ikke i sin begrundede klage efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3, har fremført oplysninger eller indsigelser, der overhovedet kan føre til en ændring af grundværdien og/eller ejendomsværdien på mere end 20 pct. Hvis der således ikke er fremført oplysninger eller andet i en klage, der umiddelbart peger i retning af eller er egnet til at danne grundlag for en ændring af den eller de pågældende værdier ud over spændet, så vil klage­myndigheden kunne begrænse sin prøvelse i overensstemmelse hermed. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvis en klage over en ansat ejendomsværdi på 1,5 mio. kr. er begrundet med, at ejendommen er købt for 1,2 mio. kr. kontant i fri handel. I så fald vil klagemyndigheden kunne stadfæste den påklagede ejendomsværdi uden at være forpligtet til at inddrage yderligere oplysninger i afgørelsesgrundlaget.

Bestemmelsen skal gælde, selv om ejendomsejeren begrunder klagen med forhold, der ikke umiddelbart har indgået i den påklagede vurdering. Klage­instansen skal også i sådanne situationer forholde sig til rigtigheden af det samlede skøn og respektere dette, hvis dette ligger inden for den fastsatte skønsmargin. Hvis en ejendomsejer under en klagebehandling for eksempel anfører, at vurderingsmyndigheden ikke ved vurderingen har taget højde for et forhold, der ikke fremgår af de registrerede oplysninger om ejendommen, uanset at forholdet efter ejers opfattelse påvirker ejendommens og grundens værdi, skal klagemyndigheden således tage stilling til, om der under henvis­ning til alle de oplysninger, der er forelagt for klagemyndigheden, er grundlag for at nedsætte ejendomsværdien henholdsvis grundværdien med mere end 20 pct. Hvis dette ikke er tilfældet, kan klagemyndigheden ikke ændre vær­diansættelserne. Dette gælder, uanset at det udøvede skøn ikke er foretaget på et korrekt retligt grundlag, men hvor vurderingen trods dette ligger inden for spændet. Hvis klagemyndigheden derimod skønner, at en eller flere af de ansatte værdier på baggrund af alle de forelagte oplysninger burde være mere end 20 pct. lavere (eller højere) end ansat, kan klagemyndigheden ændre den eller de værdier, der er grundlag for at ændre med mere end 20 pct.

Bestemmelse kan føre til, at der kan forekomme situationer, hvor der f.eks. er grundlag for at ændre den ansatte grundværdi, men ikke samtidig er grundlag for at ændre den ansatte ejendomsværdi, uanset at f.eks. et ikke tidligere behandlet forhold skønnes at påvirke begge værdiansættelser, fordi påvirkningen ikke har den samme forholdsmæssige betydning i forhold til de to separate ansættelser. Den kan også føre til, at en vurdering stadfæstes i sin helhed, uanset at klagemyndigheden tiltræder, at der ved vurderingen burde være taget højde for et forhold, som vurderingsmyndigheden ikke har tillagt betydning. Det forhold, at vurderingen er foretaget på grundlag af en forkert fortolkning af reglerne i vurderingsloven - f.eks. i forhold til, hvilke forhold der kan anses at være af betydning for vurderingen af en ejendom - vil således ikke i sig selv føre til, at vurderingen kan ændres af klagemyndig­hederne. Ændring vil også i så fald alene kunne ske, hvis der er grundlag for at ændre de enkelte værdiansættelser i vurderingen med mere end 20 pct. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med de samtidig vedtagne regler om, at ejendomsejerne i fremtiden som udgangspunkt skal partshøres ved en særlig deklarationsprocedure, før der foretages ejendomsvurdering. En ejendomsejer vil hermed, før der træffes afgørelse om ejendomsvurdering, blive gjort bekendt med og få lejlighed til at udtale sig om de forhold, der efter vurderingsmyndighedens vurdering vil have væsentlig betydning for vurderingen af den pågældendes ejendom. Ejendomsejer vil i den forbindelse få lejlighed til at oplyse om andre forhold, der efter ejers opfattelse tillige vil være af væsentlig betydning for ejendomsvurderingen. Hvis ejer ikke udnytter denne mulighed, vil vurderingsmyndigheden være berettiget til at antage, at der har foreligget et fyldestgørende grundlag for at vurdere ejendommen, og til at foretage vurdering på det deklarerede grundlag. Ejer vil ikke efterføl­gende kunne påberåbe sig, at det er en retlig eller faktisk mangel ved vurde­ringen, at vurderingsmyndigheden ikke af egen drift har indhentet yderligere

oplysninger om sådanne andre forhold og taget stilling til betydningen heraf. Det afgørende for, om klagemyndigheden i så fald kan ændre vurderingen, vil derfor også i så fald være, om der er grundlag for at ændre de enkelte ansættelser med mere end 20 pct.

Denne begrænsning vil være gældende, uanset om klagemyndigheden skal vurdere, om der er grundlag for at ændre en påklaget ansættelse, eller om klagemyndigheden skal vurdere, om der er grundlag for at ændre en ikke- påklaget ansættelse under henvisning til forslaget om indsættelse af et 2. pkt. i § 45, stk. 1.

Der er tale om en processuel regel, der kun vil være direkte bindende for klagemyndighedens prøvelse. Skattemyndighedernes afgørelser kan imidlertid ifølge skatteforvaltningslovens § 48 først indbringes for domstolene, når af­gørelsen er blevet prøvet eller afvist af klagemyndigheden på området, medmindre andet er bestemt ved anden lovgivning.

Vurderingsmyndighedens mulighed for ordinært at genoptage egne vurderin­ger (inden for fristen for ordinær ansættelse) skal ikke begrænses af den ob­jektivt fastsatte skønsmargin, der i fremtiden skal respekteres af klagemyn­digheden. Vurderingsmyndigheden skal således også i fremtiden have adgang til at genoptage egne vurderinger med henblik på ændringer, der ligger inden for denne margin. Også når genoptagelse sker i forbindelse med, at der er indgivet en klage over vurderingen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 5. Sidstnævnte genoptagelsesadgang omfatter – i modsætning til den ordinære og ekstraordinære adgang til genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 33 – også rene beløbsmæssige værdiskøn. Vurderingsmyndigheden skal dog ved vurderingen af, om der er grundlag for at genoptage en ejendomsvurde­ring, hense til om den allerede foretagne vurdering ligger inden for det natur­lige spænd, der ligger i vurderingsnormen. Hvis ejendomsejer og vurde­ringsmyndigheden er enige om, at genbehandling af en vurderingssag (i første omgang) kan håndteres ved genoptagelse i vurderingsmyndigheden, kan vurderingsmyndigheden i forbindelse med, at der er indgivet en klage, gen­optage og ændre en vurdering, uanset om ændringen af de separate værdian­sættelser er på mindre end 20 pct. af de oprindelige vurderinger.

Efter endt genoptagelsesbehandling har ejendomsejeren mulighed for at på­klage den nye vurdering. Hvis ejendomsejeren ikke er enig i, at sagen (i første omgang) kan håndteres ved genoptagelse i vurderingsmyndigheden, vil sagen derimod blive afgjort af klageinstansen, der ikke vil have mulighed for at ændre vurderingen, hvis den er inden for den fastsatte skønsmargin.

Den indførte begrænsning af klagemyndighedens adgang til at ændre påkla­gede vurderinger vil således skabe en sammenhæng mellem reglerne for klagebehandling og genoptagelse, der vil motivere til, at sager, der kan og bør behandles og afsluttes som genoptagelsessager, i videst muligt omfang behandles og afgøres i forbindelse med ordinær genoptagelse.

Det er en lovbestemt forudsætning for, at klagemyndigheden kan og skal ændre ejendomsværdien, at der er grundlag for at ændre denne med mere end 20 pct., uanset om der samtidig er grundlag for at ændre grundværdien med mere end 20 pct. Det er på samme måde en forudsætning for, at klage­myndigheden kan og skal ændre grundværdien, at der er grundlag for at ændre denne med mere end 20 pct. Modsat kan og skal klagemyndigheden ændre grundværdien, hvis der er grundlag for at ændre denne med mere end 20 pct., uanset om der samtidig er grundlag for at ændre ejendomsværdien med mere end 20 pct., idet samtidig ændring af ejendomsværdien i så fald forudsætter, at der er grundlag for at ændre ejendomsværdien med mere end 20 pct. Dette gælder uanset, om klagemyndighedens prøvelse af rigtigheden af foretagne ansættelser sker under henvisning til formuleringen af klagen eller under henvisning til den samtidig foreslåede regel om, at klagemyndig­heden ved påkendelsen af vurderingsklager kan foretage de ændringer i andre dele af den påklagede vurdering, der følger af forhold, der er tillagt vægt ved ændringen af en påklaget ansættelse.

Den nye bestemmelse afgrænser imidlertid efter sin ordlyd/formulering kun klagemyndighedens adgang til at ændre den påklagede ejendomsværdi og den påklagede grundværdi.

Bestemmelsen begrænser ikke klagemyndighedens mulighed for at foretage ændringer i de elementer i en ejendomsvurdering, der ikke er kvalificeret

som separate ansættelser, herunder fordelinger af ejendomsværdier og grundværdier m.v.

Det fremgår af ejendomsvurderingsloven og af bemærkningerne til ejendoms­vurderingslovens § 15, stk. 2, at ejendomsværdien og grundværdien også fremadrettet vil være separate ansættelser, der foretages uafhængigt af hinan­den og på forskelligt grundlag. Der vil herudover også i den fremtidige vur­deringsordning i vurderingerne indgå fordelinger af ansatte værdier, jf. ejendomsvurderingslovens §§ 35-37, samt ansættelser og fordelinger foretaget i medfør af anden lovgivning. Som det fremgår af bemærkningerne til ejen­domsvurderingsloven vil ejendoms- og grundværdiansættelserne og de øvrige dele af de nye ejendomsvurderinger imidlertid, som det også er tilfældet i dag, i et vist omfang være påvirket af samme forhold. Det vil dog heller ikke fremadrettet være alle forhold, der er af relevans for alle ansættelser og øvrige elementer i en vurdering, men visse forhold kan påvirke såvel de separate ansættelser og de øvrige dele af vurderingerne, om end muligvis med forskel­lig vægt.

Bestemmelsen begrænser heller ikke klagemyndighedens mulighed for at forholde sig til formelle indsigelser (formalia) i forhold til den påklagede afgørelse. Hvis klageren f.eks. gør gældende, at den påklagede afgørelse er ugyldig grundet manglende høring, kan dette efterprøves af klagemyndighe­den. Klagemyndigheden kan tillige tage stilling til den fortolkning af vurde­ringslovgivningen og ejendomsvurderingslovgivningen (fortolkning og retsanvendelse), der er udøvet af vurderingsmyndigheden i forbindelse med værdiansættelserne, f.eks. i forhold til, hvilke forhold, der er af betydning for den konkrete ejendomsvurdering. Hvis klagemyndigheden konstaterer, at en påklaget afgørelse er gyldigt foretaget, kan ændring af en eller flere foretagne værdiansættelser imidlertid alene foretages, hvis forudsætningen om, at de enkelte ændringer skal være på mere end 20 pct., er opfyldt, uanset om klagemyndigheden er enig i vurderingsmyndighedens fortolkning i øvrigt. [**(261)**](#bookmark271) Kendelsen skal indeholde oplysninger om de forskellige meninger under afstemningen både vedrørende resultatet og begrundelsen. Kendelsen skal desuden angive stemmetallet for hver opfattelse, og det skal fremgå, om retsformanden har afgivet dissens. Kendelsen skal i øvrigt angive navnene på de retsmedlemmer/personer, der har deltaget i afgørelsen.

I forretningsordenens § 11 fremgår om mødeprotokol således, at der over mødet føres en protokol, der godkendes af retsformanden. Protokollen skal oplyse om dato og klokkeslæt for mødets begyndelse og slutning, en fornøden identifikation af de sager, der er behandlet på mødet, afgørelsen af sagen og hvem, der var til stede under behandlingen af sagen. Mindretalsvota under afstemningen og begrundelsen skal derfor tilføres protokollen. I forretnings­ordenens § 12 om afgørelsen fremgår videre, at afgørelsen formuleres af retsformanden, men i sager med mindretalsopfattelser formuleres afgørelsen i fornødent omfang efter samråd med de øvrige retsmedlemmer, der har del­taget i afgørelsen. Der kan i forbindelse med afgørelsen af sagen træffes anden bestemmelse om udfærdigelse af afgørelsen.

Som en konsekvens af, at Landsskatteretten med skatteforvaltningsloven mv. overtager de klagesager, der tidligere blev behandlet af ToldSkat, og da ho­vedparten af disse klagesager formentlig efter landsskatteretspræsidentens bestemmelse efter § 13, stk. 3, 1. pkt., vil skulle afgøres uden deltagelse af læge retsmedlemmerv (kontorsager), da skal det fremgå af Landsskatterettens afgørelse af en klage, om sagen er afgjort med eller uden deltagelse af læge medlemmer. Dette skal også fremgå af kontorsagerne som er defineret i bkg 2014.1

Landsskatterettens afgørelser er ofte principielle - og følgelig offentliggøres disse i meget vidt omfang. Af forretningsordenens § 17, stk. 1, jf. bkg 2021 2373 fremgår, at ved offentliggørelse af afgørelser af principiel eller almen interesse, skal navne på fysiske eller juridiske personer, cpr-numre, cvr- numre og andre personhenførbare oplysninger bortset fra journalnummer fjernes eller erstattes af anonyme betegnelser. Vurderer Landsskatteretten, at anonymisering ikke kan ske fuldt ud, skal offentliggørelse undlades.

[**(262)**](#bookmark272) Ved L 2013 649 er skatteforvaltningslovens § 46 ophævet. Reglen om­handlede Landsskatterettens muligheder for at genoptage sager. Dette er er­stattet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 g.

[**(263)**](#bookmark275) Bestemmelsen om syn og skøn i § 47 er en videreførelse af den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 30, der vedrørte syn og skøn i Lands­skatteretssager. Ved L 2006 1581 er der pr. 2007-01-01 givet mulighed for syn og skøn, medens sagen verserer ved et Skatteankenævn. Der kan også afholdes syn og skøn i sager, der forelægges for Skatterådet, jf. § 4, stk. 3. Se herom SKM 2011 286 SKAT. Ved L 2013 649 er der pr. 2014-01-01 givet adgang til syn og skøn i sager, der skal afgøres i skatteankeforvaltningen. Henvisningen til rpl § 343 betyder, at det er byretten, der udmelder syns- og skønsmændene, og at retsplejelovens regler om afholdelse af syn og skøn er gældende, herunder reglerne om værneting og om modpartens muligheder for at protestere mod skønsforretningens afholdelse og reglerne om afhjemling i retten under vidneansvar.

Efter § 148 a, stk. 1, i retsplejeloven anlægges borgelige sager ved anvendelse af en digital sagsportal. Efter stk. 2 anses en digital meddelelse for at være kommet frem, når den er tilgængelig for retten. § 148 a trådte i kraft 1. januar 2016. Disse regler omfatter også sager efter skatteforvaltningslovens § 47 og retsplejelovens § 343.

På baggrund af **bet 2013 1543** er der ved L 2014 737 sket en række ændringer af retsplejelovens regler om syn og skøn. Tilsvarende er der ved L 2016 1725 med ikrafttræden 2017-01-01 sket andre ændringer af retsplejelovens regler blandt andet om udmeldelse af flere skønsmænd med samme sagskundskab. Der er dog tale om mindre væsentlige ændringer, der ikke vil være hindrende for anvendelse af syn og skøn i administrative skattesager. Landsskatterettens og skatteankenævnets sagsbehandling sættes i bero på afholdelsen af syn og skøn. Den part, der rekvirerer skønsforretningen, skal sørge for, at Landsskat­teretten (eller skatteankenævnet) får tilsendt skønserklæringen.

Nærmere regler om fremgangsmåden ved afholdelse af syn og skøn fremgår af § 18 i bkg 2372 10/2021 om Skatteankestyrelsen og Den Juridiske Vejled­ning 2023-1 A.A.11. Skatteankestyrelsen kan forudgående meddele tilsagn om, at der er fuld omkostningsgodtgørelse til udgifterne til syn og skønnet, jf. § 52. Hvis dette tilsagn ikke meddeles, er der omkostningsgodtgørelse med 50 %. I forbindelse med afgørelse af sagen kan skatteankestyrelsen, skatteankenævnet eller Landsskatteretten bestemme, at udgifterne skal dækkes fuldt ud. Skatteankestyrelsens afsalg på fuld omkostningsgodtgørelse kan indbringes for domstolene jf. SKM2019.491.BR.

Om syn og skøn i administrative skattesager, se: **Poul Bostrup** og **Grete Due**: Syn og Skøn i skattesager og i andre sager, Karnov Group, 4. udg. 2015, **Erik Hørlyck**: Syn og Skøn, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015, **Poul Bostrup**, **Susanne Dahl** og **Hans Henrik Bonde Eriksen**: Skatte- og Afgiftsproces, 3. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010, s. 218-226, **Poul Bostrup** i Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udg. 2017, s. 977 ff., **Kim Hersland**: »Syn og skøn i skattesager om transfer pricing« i TfS 2013 226, **Tommy V. Christiansen** og **Bodil Christiansen** i TfS 2013 115 om syn og skøn i stutterivirksomheder, **Torben Bagge** og **Bodil Dyrbjerg** i Revisorbladet 1997 nr. 1, s. 17 samt **Poul Bostrup** i SR- Skat 2001 nr. 5 s. 325: »Status vedrørende syn og skøn i skattesager«.

Om et tilfælde, hvor Landsretten fandt, at der i stedet for syn og skøn skulle indhentes en udtalelse fra Finansrådet, se TfS 1997 690. Sagen vedrørte, om en betalt kurtage var en handelsomkostning, og kurtagen var fastsat på mar­kedsvilkår. Landsretten stadfæstede byrettens afgørelse om, at skatteyderens begæring om syn og skøn ikke kunne tages til følge, da det relevante bevis mere hensigtsmæssig kunne tilvejebringes ved at indhente en sagkyndig er­klæring fra Finansrådet, der må formodes at besidde den højeste sagkundskab inden for dette område. At Finansrådet i forbindelse med en tidligere sag havde udtalt sig om en generel henvendelse, gjorde efter byretten og lands­rettens opfattelse ikke Finansrådet inhabilt.

I SKM 2017 431 BR var der indgivet anmodning om afholdelse af syn og skøn om, hvorvidt en ejendom var anvendt til erhvervsmæssig udlejning, og i givet fald hvad lejeindtægterne ville udgøre. Anmodningen var indgivet af en statsautoriseret revisor på vegne af en skatteyderen. SKAT nedlagde på­stand om afvisning af anmodningen om afholdelse af syn og skøn, da et syn og skøn om hvorvidt ejendommen var anvendt til erhvervsmæssig udlejning, ville medføre en ikke tilladt juridisk vurdering fra skønsmandens side. SKAT

gjorde samtidig opmærksom på, at det hverken i anmodningen om syn og skøn, eller på anden måde, var fremlagt oplysninger, der dokumenterede, at indgivelsen af anmodningen om syn og skøn var sket af en repræsentant, der, jf. retsplejeloven § 260 kunne indgive en sådan anmodning. Retten gav SKAT medhold og afviste anmodningen om afholdelse af syn og skøn, da en statsautoriseret revisor ikke opfylder kravet til i retssager, at give møde på vegne af andre jf. retsplejeloven §§ 260 og 261, der, jf. § 343, også var gældende i sager om syn og skøn.

I TfS 2000 636 blev syn og skøn om et retligt spørgsmål vedr. regnskabs­grundlag nægtet. Se tilsvarende afgørelse i TfS 2006 377 og SKM 2009 127 Ø. I SKM 2008 921 BR accepteredes syn og skøn om bruttoavanceprocenter i restauration. I SKM 2008 814 BR nægtedes syn og skøn om fremmed ret. I SKM 2012 613 V ansås der ikke at være grundlag for syn og skøn om ud­gifterne ved at opføre to parcelhuse. I SKM 2019 623 BR blev en anmodning om syn og skøn afvist, idet der ønskedes en bedømmelse af om der var tale om løn eller tilbagebetaling af gæld, hvilket retten fandt var et retligt spørgsmål, som Landsskatteretten skulle tage stilling til.

Om valg af skønsmand: I SKM 2009 774 VLR fandt landsretten, at FSR og ikke brancheorganisationen skulle bedes om forslag til skønsmand, se endvi­dere TfS 1999 266. Skønsmanden var udpeget efter forslag af Dansk Tekno­logisk Institut. Styrelsen protesterede over skønsmanden, som man ikke fandt upartisk og uvildig. Byretten udmeldte den pågældende, idet retten fandt, at ansættelse i et lokalt landbrugscenter under samme brancheorganisation, som skønsrekvirenten var medlem af, eller en som følge heraf formodet sympati for skønsrekvirentens forhold, ikke kunne medføre, at den foreslåede syns- og skønsmand var inhabil. Kendelsen indbragtes for Landsretten, men styrel­sen hævede kæren, fordi skønsmanden havde skiftet job, og ikke længere var ansat i landbrugscenteret. Styrelsen havde ved ophævelsen af kæren også lagt vægt på, at skønsmanden var foreslået af en institution, som styrelsen oprindeligt havde godkendt som forslagsstiller. Da skønsmanden ikke kunne gennemføre sagen indenfor rimelig tid, genopstod uenigheden ved valg af ny skønsmand, se TfS 2000 138. Om valg af skønsmand, se endvidere TfS 1999 513, der vedrørte om et landbrug var drevet erhvervsmæssigt. Told- og Skattestyrelsen foreslog, at Landbohøjskolen skulle udpege en syns- og skønsmand. Rekvirenten foreslog herimod en navngivet økonomikonsulent, og byretten udpegede den pågældende uanset, at rekvirenten ikke havde drøftet forslaget med styrelsen. Landsretten ophævede byrettens beslutning om udpegningen og hjemviste sagen til fornyet behandling ved byretten. Landsretten udtalte, at udpegningen skulle ske efter indhentelse af forslag af en institution, forening eller lignende, der besidder den fornødne indsigt inden for det pågældende faglige område. I TfS 2007 917 BR blev Københavns Universitet anset for ud fra et kvalifikations- og uvildighedskriterium at være bedst egnet til at bringe en syns- og skønsmand i forslag. I SKM 2007 550 BR skulle spørgsmål vedr. mere generelle forhold i motorsportsbranchen stilles til en relevant brancheorganisation. TfS 2005 214 og TfS 2005 666 forelå spørgsmålet om hvilken organisation, der måtte anses for mest egnet til at fremkomme med forslag til skønsmand. Tilsvarende afgørelser i SKM 2019 622 BR og SKM 2019 300 BR. I SKM2022.284.ØLR fandt landsretten, at FSR og ikke IDA skulle anmodes om forslag til skønsmand.

I SKM 2012 706 Ø fandt Landsretten ikke, at der var grundlag for at indhente yderligere oplysninger om den skønsmand Københavns Universitet havde foreslået. I SKM 2014 338 V statuerede retten, at udmeldelse af en syns- og skønsmand vedr. spørgsmålet om, hvorvidt en hundekennel blev drevet er­hvervsmæssigt, kunne ske ved henvendelse til Københavns Universitet. Man må - medmindre andet fremgår af omstændighederne - gå ud fra, at den skønsmand, den relevante organisation har udpeget, også har de rette kvalifi­kationer til opgaven. I TfS 2004 62 blev en indsigelse mod en skønsmands uvildighed ikke taget til følge af Højesteret. I TfS 2004 150 blev en begæring om nyt skøn ved nye skønsmænd heller ikke taget til følge. I SKM 2019 624 ØLR fandt landsretten ikke grundlag for at afsætte en skønsmand, der havde afgivet sin besvarelse. Der var heller ikke grundlag for at udpege en yderligere skønsmand.

I TfS 1999 162 nægtedes det rekvirenten at stille spørgsmål, der forudsatte en bevisbedømmelse fra skønsmandens side. Rekvirenterne skulle dog have mulighed for at stille nye spørgsmål. Da der også var uenighed herom traf byretten afgørelse i TfS 1999 975. Om afvisning af spørgsmål, hvor der ikke var den fornødne klarhed se TfS 2002 904. I TfS 2000 636, TfS 2005 174 og TfS 2008 104 blev syn og skøn om et retligt spørgsmål nægtet. Der er generelt meget vid adgang til at stille spørgsmål til skønsmændene - forudsat at de ikke vedrører retlige spørgsmål, bevisbedømmelse eller i øvrigt er uklare - idet det er vanskeligt på forhånd at fastslå, at de ikke vil have betyd­ning for sagen se TfS 2003 307 og TfS 2003 432. Der er ved L 2014 737 sket en udvidelse af den i forvejen vide adgang til at stille spørgsmål. I TfS 2003 865 blev det ikke tilladt at stille spørgsmål om skønsmandens erfarings­grundlag. I TfS 2004 585 accepterede Landsretten dog, at der blev stillet to spørgsmål af retlig karakter, idet retten fandt, at det ikke kunne udelukkes, at spørgsmålene ville få betydning for Landsskatterettens afgørelse. I SKM 2007 244 L og SKM 2007 395 BR blev supplerende spørgsmål til skønsman­den afvist. I SKM 2007 550 afvistes spørgsmål, der forudsatte en bevisbe­dømmelse. I SKM 2009 315 BR afvistes 2 ud af 4 spørgsmål henset til, at de var uklare og af hypotetisk karakter. Der kan stilles tillægsspørgsmål, men der er en grænse for, hvor mange spørgsmål man kan stille om det samme forhold, hvis det ikke tjener sagens oplysning, jf. SKM 2012 702 V. Om spørgsmål efter lovændringen i 2014 se SKM 2016 2 ØLR. I SKM2017 740 BR afvistes syn og skøn om hvorvidt det er blevet drevet erhvervsmæssig virksomhed, hvilket anses for at være et retligt spørgsmål.

I SKM 2019 399 BR drejede sig om hvorvidt nogle supplerende spørgsmål kunne anses for at medføre en retlig bevisbedømmelse, om spørgsmålene var et forsøg på utilbørlig påvirkning af skønsmanden samt om hvorvidt spørgsmålene kunne afvises som overflødig bevisførelse jf. retsplejelovens § 341. Retten tillod alle spørgsmålene, da det ikke kunne udelukkes, at en besvarelse ville have betydning for sagen, og fandt ikke at spørgsmålene var ledende. I SKM2022.614.BR afvistes supplerende spørgsmål som overflødige. Om udlevering af materiale til skønsmanden, se TfS 1997 1, TfS 1999 602, TfS 2000 937, TfS 2001 31 og TfS 2001 479, sidstnævnte med kommentarer af **Michael Svanholm** i TfS 2001 688. I TfS 2003 867 blev en ensidigt ind­hentet erklæring, som indeholdt stillingtagen til forhold, der dels allerede var behandlet i sagens skønserklæring, og dels kunne belyses ved supplerende spørgsmål, ikke tilladt fremlagt. Tilsvarende afgørelse i SKM 2007 721. Se endvidere SKM 2007 549 BR. Udgangspunktet er at skønsmanden kan modtage alt materiale i sagen, jf. SKM 2010 375 HR og SKM 2006 698 L. Om betydningen af syn og skøn, se **Poul Bostrup**: Nyere afgørelser om be­tydningen af syn og skøn i administrative skattesager, TfS 2014 486. Se endvidere TfS 2006 634 Ø med kommentarer af **Poul Bostrup** i TfS 2006 461. I SKM 2011 783 Ø afvistes at lægge vægt på et syn og skøn baseret på oplysninger, der ikke kunne dokumenteres. Landsskatteretten og domstolene lægger som udgangspunkt meget vægt på resultatet af et syn og skøn. Dom­stolene synes dog at stå mere frit i sager om værdiansættelse af fast ejendom, hvor skønsmandens besvarelser ikke er baseret på faktiske handler, jf. TfS 2000 183 H og TfS 2006 733 V.

I SKM 2014 336 Ø fandt Østre Landsret, at to mails fra henholdsvis en ejendomsmægler og et realkreditinstitut kunne forelægges for syns- og skønsmanden.

Det er særdeles vanskeligt at få medhold i, at der skal afholdes nyt syn og skøn, jf. SKM 2009 750 ØLR. Om et særligt tilfælde, der principielt ikke burde forekomme, hvor der forelå 2 skønserklæringer om samme forhold, se SKM 2011 80 Ø. I SKM 2012 700 BR ansås der ikke at være tilstrækkeligt grundlag for at udpege ny skønsmand. Tilsvarende afgørelse i SKM 2019 624 ØL. I U2023 1471.VLK fandt landsretten, at det forhold, at skønsmanden havde gennemført skønsforretningen uanset afbud fra den ene part og derefter havde udfærdiget en skønserklæring, ikke medførte, at skønsmanden var blevet inhabil.

Udgifterne til syn og skøn afholdes foreløbigt af den part, der ønsker beviset optaget jf. retsplejelovens § 343, stk 2. Når bevisoptagelsen er afsluttet ved byretten (men ikke den materielle sag ved Landsskatteretten) træffer retten

bestemmelse om fordeling af sagens omkostninger jf. § 343, stk 3. Se om forløbig afholdelse af omkostningerne efter § 343, stk. 2 SKM 2021 35 BR og SKM 2020 557 ØLR. Se om endelig fordeling af omkostningerne efter § 343, stk. 3 SKM 2020 558 VLR.

I SKM 2019 297 BR ønskede skønsmændene fremskaffet yderligere oplys­ninger, og rekvirenten mente at skønsmændene skulle afholde udgifter her til. Retten bemærkede at det var rekvirentens opgave at fremskaffe sagens oplysninger og udgifterne der til påhvilede ind til videre rekvirenten og kunne ikke pålægges skønsmændene.

Der kan foretages syn og skøn i alle sager om værdiansættelse, bortset fra de sagsområder der er undtaget i § 47, stk. 1, eller sager hvor der er fastsat standardiserede værdier i lovgivningen. Der kan afholdes syn og skøn, om der er udsigt til en landsbrugsvirksomhed indenfor en kortere periode vil kunne give et overskud på eller omkring 0 kr., jf. f.eks. SKM2023.197.ØLR. Der kunne også afholdes syn og og skøn med hensyn til, om der ved en given aktivitet var tale om en teknologisk fremskridt. Syn og skønnet indhentedes i en sag om skattekredit efter Ligningslovens § 8 X, jf. § 8 B. Landsskatteret­ten lagde i SKM2023.196.LSR vægt på den samlede konklusion i syns- og skønsrapporten, hvorefter der ikke ansås at være skabt nye teknologiske fremskridt eller viden med den implementerede handelsplatform.

Syn og skøn blev foretaget i SKM2023.135.LSR om værdiansættelse af im­materielle aktiver, der var overdraget fra et dansk selskab til et koncernfor­bundet udenlandsk selskab. Landsskatteretten var som udgangspunkt enig i skønsmændenes værdiansættelse efter DCF-modellen, men korrigerede i forudsætningerne for så vidt angik omsætningsvækst i budgetperioden og værdien af købers skattefordel. Endelig fandt Landsskatteretten, at værdien af produkt Y skulle indgå i værdiansættelsen, idet alle rettigheder til produkt Y var omfattet af den koncerninterne overdragelse.

Anvendelsen afet særlig skema til spørgsmål og besvarelse er gjort obligato­risk ved BEK 1442 af 4. december 2015. Bekendtgørelsen trådte i kraft 1. januar 2016. Der er på domstolstyrelsens hjemmeside en vejlening til blanket til brug for syn og skøn samt selve blanketten.

[**(264)**](#bookmark279) Der var tidligere en bestemmelse i § 47, stk. 3, 2. pkt. om overspringel­sesreglen i § 48 og afholdelse af syn og skøn. Da der nu ved lov nr. 1125 af 19. november 2019 med virkning pr. 1. juli 2020 er indført en ubegrænset adgang til at fravælge administrativ rekurs er bestemmelsen ophævet.

[**(265)**](#bookmark282) Om Skattestyrelsen opgaver under en syn og skønssag se **Ole Juel** i **Poul Bostrup** og **Grete Due**: Syn og Skøn i Skattesager , 4. udgave 2015 Karnov Group, side 219-224.

[**(266)**](#bookmark283) Bestemmelsen i § 48 er i det væsentlige en videreførelse af den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 31. I retssagsvejledningen SKM 2018 517 DEP beskrives de overordnede principper for behandlingen af retssager, hvor Skatteministeriet er part.

Det har tidligere været en betingelse for domstolsprøvelse, at den administra­tive rekurs har været udnyttet. Dette krav er bortfaldet ved L 2019 1125, hvorefter borgeren (klagerne) frit kan fravælge administrativ rekurs og ind­bringe Skattestyrelsens afgørelse direkte for domstolene. Ændringen af SFL § 48, stk. 1, ændrer dog ikke ved, at klager inden for en frist på 3 måneder som hidtil kan indbringe en afgørelse for domstolene, når Skatteankestyrelsen enten har efterprøvet afgørelsen eller har afvist klagen. Det var tidligere en betingelse for at springe klageinstansen over, at der var gået 6 måneder, og dette krav er ophævet ved L 2019 1125 med ikrafttræden 2020-07-01. Hvis sagen er påklaget til en administrativ klageinstans kan sagen nu på et hvilket som helst tidspunkt indbringes for domstolene uden at vente på den admini­strative afgørelse. Denne adgang gælder indtil klageren har modtaget forslag til afgørelse i høring.

En borger/virksomhed kan med andre ord indbringe en sag for domstolene med det samme eller efter, at sagen er påklaget til den administrative klage­instans på området. Dette kaldes overspringsreglen.

Der er en række procespraktiske problemer ved at springe adminstrativ kla­gebehandling over og gå direkte til domstolene, hvorfor klagerne og deres rådgivere skal overveje det meget nøje før dette sættes i værk. Den tidligere

gældende 6-måneders overspringsregel blev i øvrigt ikke anvendt meget i prakis.

Hvis sagen indbringes for domstolene, anses sagen for den administrative klageinstans for bortfaldet, hvorefter Skatteankestyrelsen skriftligt meddeler klager, at sagen er henlagt. Se bkg 2021 2372 § 20, stk. 2.

Hvis sagen har været påklaget til en administrativ rekurs afvises en påstand ved domstolene, såfremt den sidste klageinstans, der har behandlet sagen, ikke har taget stilling til det pågældende spørgsmål. Tilsvarende må gælde hvis en sag indbringes direkte for domstolene og den indbragte afgørelse ikke har taget stilling til det pågældende spørgsmål. Der vil i begge tilfælde være tale om, at der ikke er den fornødne retlige interesse i at få prøvet spørgsmålet. I ganske særlige tilfælde kan prøvelse dog ske uanset, at den administrative rekurs ikke har været udnyttet jf. TfS 1984 521 (U 1984 529 H). Efter Skat­teministeriets resolution var nogle freelancetolke ikke omfattet af artikel 13 i protokollen om EF's privilegier og immuniteter. Denne afgørelse fandt Højesteret, at nogle freelancetolke kunne få realitetsbehandlet ved domstole­nes selv om spørgsmålet ikke forinden havde været afgjort af ligningsmyn­dighederne som led i deres skatteansættelse. Se endvidere TfS 1995 91 H og TfS 1998 240 forudsætningsvis.

Om skifteretternes mulighed for at prøve anmeldte skattekrav i konkursboer, når kravet ikke har været forelagt Landsskatteretten, se TfS 1999 198, hvor Østre Landsret udtalte, at berettigelsen af skattekrav i konkurstilfælde ikke kan prøves af de almindelige domstole, herunder efter omstændighederne skifteretten, i tilfælde, hvor behandlingen i det skatteretlige klagesystem ikke er gennemført eller forsøgt gennemført, medmindre der foreligger ganske særlige omstændigheder. Sådanne ganske særlige omstændigheder fandtes der dog at foreligge i den foreliggende sag, og landsretten tiltrådte, at skifte­retten havde tilsidesat skattevæsenets skønsmæssige ansættelse og skifterettens dom blev stadfæstet. Se endvidere TfS 1997 740 samt **Ole Bjørn** i SR-Skat 1997 nr. 6s. 388 f.

I TfS 1998 204 fastslog Vestre Landsret, at der under behandlingen af et er­statningskrav i en af de såkaldte »selskabstømmersager« kunne ske realitets­behandling af skattekravet, der ikke havde været prøvet af Landsskatteretten. Ved L 2006 538 blev kompetencen til at behandle alle civile sager - herunder skattesager omfattende prøvelse af en central statslig myndigheds afgørelse - overført til byretterne som 1. instans, jf. rpl § 240, stk. 2. Se også **skr 2006 10062**. I så fald kan ankebehandling i Højesteret alene ske efter meddelt 3.- instans-beviling af procesbevillingsnævnet, jf. rpl § 371, hvilket hidtil i skattesager kun er sket i ganske få sager, se som eksempel SKM 2011 24 HR. Reglerne i rpl, jf. § 226, stk. 1, giver dog byretten mulighed for at hen­vise en sag af principiel karakter til Landsretten som 1. instans. Reglerne ændredes pr. 2014-02-01. Herefter skal der være tale om spørgsmål om ge­nerel betydning for retsanvendelsen og retsudviklingen eller i øvrigt af væ­sentlig samfundsmæssig betydning. Dette indbærer en stramning af de hidtil gældende regler, hvorfor der i færre tilfælde vil ske henvising. Sager om større beløb vil ikke i sig selv medføre at sagen kan henvises. Se nyere afgø­relser om henvisning til landsret i 1. instans SKM 2020 227.HR og SKM2020 490.BR.

Yderligere kan byretten træffe beslutning om kollegial behandling, således at 3 dommere medvirker i sagens behandling se som eksempel SKM2020 490.BR. Retten kan tiltræde, at retten beklædes at sagkyndige dommere, hvilket afvistes i SKM 2008 656 BR. Der findes kun enkelte eksempler i skattesager på sagkyndige dommere se dog SKM 2010 474 ØLR. Som ud­gangspunkt afvises en anmodning herom se SKM 2018 575 H, SKM 2018 566 H og SKM 2017244 ØLR. I retssikkerhedspakke II fra 2016 er nævnt muligheden for øget anvendelse af sagskyndige dommere uden at dette har medført ændringer i praksis.

Sagen indbringes ved den byret, hvor skatteyderen har hjemting, jf. § 240, stk. 2. Se **Poul Bostrup**: 2 års erfaringer med domstolsreformen i skattesager UfS 2008 nr. 50, s. 5773. Sager anlægges mod Skatteministeriet og ikke mod Landsskatteretten, jf. SKM 2011 24 HR. Skatteministeriet møder ved Kam­meradvokaten. Se retningslinjer for førelsen af Skatteministeriets retssager i SKM 2018 517 DEP. I de tilfælde, hvor det er et ankenævn, der fra og med

2014-01-01 er den sidste klageinstans, er det ankenævnets afgørelse, der indbringes for domstolene.

Der er mulighed for vidneafhøring under hovedforhandlingen i en retssag, men der er ikke mulighed for at foretage isoleret bevisoptagelse af vidnefor­klaringer i en sag, der verserer ved de adminsitrative klageinstanser jf. SKM2018 347.ØL.

Ifølge retssagsvejledningen vil Skatteministeriet ikke påstå en sag afvist, hvis den genanlægges indenfor 14 dage. Denne 14 dages frist er ulovhjemlet og er ikke bindende for domstolene. I SKM2019 111.BR accepterede retten så­ledes, at der kunne ske genanlæggelse selvom der var gået 20 dage.

stk. 1, 2. pkt., er indsat ved L 2021 291.

[**(267)**](#bookmark270) Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere bestemmelse i skattesty­relseslovens § 31, stk. 1, 2. pkt. Den angiver adgangen til at inddrage nye spørgsmål under retssagen. Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun det tilfælde, at sagen har være påklaget til en administrativ klageinstans. Hvis sagen indbringes direkte for domstolene synes der ikke at være adgang til at inddrage andre spørgsmål end de der er omfattett af den indbragte afgørelse fra 1. instans. Bemærkninger til lovforslaget synes dog at kunne tale for det modsatte resultat.

Retten (domstolen) kan tillade, at borgeren/virksomheden inddrager et nyt spørgsmål under retssagen, hvis det har en klar sammenhæng med det spørgsmål, som har givet grundlag for retssagen, og det må anses for undskyl­deligt, at spørgsmålet ikke har været inddraget tidligere, eller der er grund til at antage, at en nægtelse af tilladelse vil medføre er uforholdsmæssigt retstab for borgeren. Endvidere kan tilladelse gives, hvis Skatteministeriet har tilstrækkelig mulighed for at varetage sine interesser.

Reglen går ud på, at borgernes mulighed for at inddrage andre spørgsmål for domstolene end de, der har foreligget til prøvelse i det administrative klage­system, afpasses efter de regler, der efter rpl § 383 gælder for nye anbringen­der under anke af borgerlige retssager til landsret, se hertil **Niels Schiersing** i TfS 1998 641. Bestemmelsen om retningslinjer for inddragelse af nye spørgsmål i retssagen svarer til retsplejelovens bestemmelser om inddragelse af nye spørgsmål under en ankesag, jf. rpl § 383.

Bestemmelsen indebærer, at en borger, mod Skatteministeriets protest, kun kan inddrage nye spørgsmål under domstolsprøvelsen med rettens tilladelse. Efter forarbejderne kan tilladelsen omfatte andre indkomstår end det år rets­sagen drejer sig om, hvis der er den fornødne sammenhæng mellem det nye spørgsmål og det spørgsmål der behandles under retssagen.

Der skal være sammenhæng mellem de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for det spørgsmål, som retssagen er baseret på, og de faktiske om­stændigheder, der ligger til grund for det nye spørgsmål, der ønskes inddraget. Der må ikke foreligge en helt ny sag, da det vil stride klart imod princippet om, at en forudgående administrativ rekurs skal være udnyttet.

En borger/virksomhed kan, for så vidt angår spørgsmål om indkomstskat, få tilladelse til at inddrage spørgsmål vedrørende samme indkomstår, som dét sagen er anlagt om, og ligeledes spørgsmål om andre indkomstår, hvis der i øvrigt er den fornødne sammenhæng mellem det nye spørgsmål og det spørgsmål, retssagen er baseret på.

Det er i alle tilfælde retten, der afgør, om borgeren/virksomheden skal kunne inddrage et nyt spørgsmål i retssagen.

Selvom ministeriet ikke protesterer, kan retten afvise nye spørgsmål inddraget, hvis spørgsmålet ikke har været gjort gældende under forberedelsen af rets­sagen, og retten skønner, at dette burde have været sket. Bestemmelsen inde­holder ingen særlige begrænsninger for at fremsætte nye påstande og anbrin­gender med hensyn til spørgsmål, som har været inddraget i den administra­tive klagebehandling. Begrænsningen af adgangen til at fremsætte nye påstan­de og anbringender er i øvrigt reguleret i rpl.

Skatteyder påberåbte sig den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 31, stk. 1, 2. pkt., i TfS 2001 858 og i TfS 2003 983, men fik ikke medhold heri. I TfS 2003 66 blev et nyt spørgsmål tilladt inddraget under sagen. Se tilsvarende afgørelse i SKM 2012 457 Ø, hvor et andet spørgsmål dog blev afvist. I praksis er domstolene meget tilbageholdende med at anvende bestem­melsen se SKM 2009 511 BR, SKM 2008 105 L, SKM 2007 519 L, SKM

2007 24 L, SKM 2007 342 L, SKM 2006 672 L og SKM 2006 594 L. I alle sager blev nye spørgsmål, der ikke var behandlet af Landsskatteretten nægtet inddraget under sagen. Se tilsvarende afgørelse i SKM 2012 457 Ø, hvor et andet spørgsmål dog blev afvist. Om Skatteministeriets adgang til at gøre nye påstande og spørgsmål gældende, se SKM 2012 576 (retssagsvejlednin­gen, nu erstattet af SKM 2018 517 DEP) og SKM 2011 242 H med kommen­tarer af **Jan Pedersen** i U 2014 B 251. Ministeriet kan frit komme med nye anbringender, jf. TfS 2008 16 og SKM 2007 519. Modsat SKM 2009 50BR som ændret ved SKM 2009 506 Ø. Se endvidere **Poul Bostrup** i Proceduren, 3. udgave 2009, s. 688-691. Om nova i skatteretten se **Jan Pedersen** i TfS 2011 610. I SKM 2013 229 BR fandt byretten, at det var uden betydning, at SKAT og skatteankenævnet havde anført en anden begrundelse for den skønsmæssige forhøjelse. I SKM2018 330.BR afvistes behandling af et spørgsmål som Landsskatteretten ikke havde taget stilling til i den indbragte afgørelse.

Landsretten fandt, at appellantens nye påstand reelt havde karakter af et an­bringende til støtte for appellantens første påstand. Appellanten havde således ikke retlig interesse i at få taget stilling til denne påstand, hvorfor den blev afvist, jf. SKM 2016 26 VLD.

Det er et grundlæggende princip, at et retligt spørgsmål skal kunne prøves ved flere instanser. Derfor har domstolene en meget restriktiv praksis, når det drejer sig om at inddrage helt nyt processtof i en rekurssag. Da bestem­melsen i skatteforvaltningsloven svarer til bestemmelsen i retsplejeloven, kan retspraksis for tilladelse til inddragelse af nye spørgsmål i en ankesag anvendes som fortolkningsbidrag ud over de sager, der foreligger vedrørende indbringelse af endelige administrative afgørelser.

[**(268)**](#bookmark273) Som følge af forvaltningslovens § 26 skal der i forbindelse med den ad­ministrative afgørelse eller afvisning gives vejledning om fristen for dom­stolsprøvelse. I de tilfælde, hvor det er et ankenævn, der fra og med 2014­01-01 er den sidste klageinstans, er det ankenævnets afgørelse, der indbringes for domstolene.

3-månedersfristen er en absolut fristregel. Fristen regnes fra afgørelsens da­tering.

Det lægges til grund, at afgørelsen er modtaget dagen efter afgørelsens date­ring, medmindre sagsøger kan løfte bevisbyrden for, at afgørelsen af en eller anden grund ikke er nået frem. Afgørelsen er modtaget, hvis den er sendt til den skattepligtiges repræsentant.

Efter § 148 a, stk. 1, i retsplejeloven anlægges borgelige sager ved anvendelse af en digital sagsportal. Efter stk. 2 anses en digital meddelelse for at være kommet frem, når den er tilgængelig for retten. § 148 a trådte i kraft 1. januar 2016. Disse regler omfatter også sager efter skatteforvaltningslovens §§ 48­50.

Efter ikrafttrædelsen af retsplejelovens § 148 a er det ikke længere en beting­else, at digitale meddelelser skal være modtaget af retten inden for rettens almindelige kontortid. Fremover er det et krav, at meddelelsen skal være modtaget senest kl. 23.59 den pågældende dag, jf. bemærkningerne til lovfor­slag nr. 22 af7. oktober 2015 og U 2017 438.Ø. Vestre Landsret har i U 2016 3825 V fundet, at en anke også var rettidig, hvis den pågældende dag var en lørdag, hvilket også er en ændring i forhold til tidligere retsstilling. I Dom­stolsstyrelsens vejledning om retningslinjer for brug af e-mail og anden digital kommunikation med domstolene af 4.oktober 2016 er det anført, at det ikke længere er et krav, at en elektronisk fremsendt stævning skal følges op af en stævning i papir med posten, hvilket skyldes, at det ikke længere er et krav, at stævningen skal være underskrevet. Det er et område, der undergår væsent­lige ændringer for tiden, hvorfor det som bruger er af væsentlig betydning at holde sig opdateret om de seneste ændringer.

Fristen forlængedes tidligere ikke, selvom den udløber på en helligdag eller i en weekend. Fristen forlænges som udgangspunkt heller ikke, hvis rettidig stævning er sendt til det forkerte sted og derfor først når frem til den kompe­tente ret efter fristens udløb. Det er sagsøgers risiko, at sagen er anlagt retti­digt. Skatteforvaltningslovens § 48, stk 3, må fortolkes i overensstemmelse med § 148 a i retsplejeloven.

Efter helt fast og restriktiv praksis afvises en stævning, såfremt den indgives senere end 3 måneder efter kendelsens dato uanset årsagen til forsinkelsen. ITfS 1999 211 H(U 1999 722 H) havde skatteyderen ved stævning af 1998­01-13 indbragt en landsskatteretskendelse af 1997-10-15 for landsretten. Stævningen blev ifølge landsrettens modtagestempel modtaget i landsretten 1998-01-16. Skatteyderen gjorde gældende, at stævningen var afsendt 1998­01-13, og at det ikke var skatteyderens risiko, hvis den var modtaget for sent i landsretten. Landsretten lagde til grund, at det er skatteyders risiko, at sagen anlægges rettidigt, og at stævningen først var modtaget i landsretten dagen efter fristens udløb. Sagen blev herefter afvist. Højesteret stadfæstede landsrettens dom. Se SKM 2007 246 L om et tilsvarende spørgsmål. En stævning, der var modtaget 12 minutter for sent, blev afvist i TfS 2006 881 H.

I TfS 1999 366 blev en landsskatteretskendelse af 1998-04-24 indbragt for landsretten ved stævning modtaget i landsretten 1998-07-30. Da sagen var anlagt senere end 3 måneder efter kendelsens afsigelse, afviste landsretten sagen. Landsretten lagde ikke vægt på, at sagsøger henviste til et andet tilsva­rende tilfælde, hvor Skatteministeriet ikke havde nedlagt afvisningspåstand. I TfS 1998 634 havde Landsskatteretten afsagt kendelse 1996-11-06, og skatteyderen anlagde 1997-02-13 sag mod Skatteministeriet med henblik på sagens prøvelse ved landsretten. Da sagen var anlagt senere end 3 måneder efter kendelsens afsigelse, afviste landsretten sagen efter Skatteministeriets påstand herom.

Skatteministeriet havde i svarskriftet nedlagt påstand om frifindelse, subsi­diært hjemvisning, men landsretten fandt, at ministeriet ikke derved havde ville give afkald på at nedlægge afvisningspåstand senere i sagen. Østre Landsret udtalte i præmisserne, at der ikke var grundlag for at antage, at fristen skulle regnes fra, når skatteyderen var blevet gjort bekendt med afgørelsen. I TfS 2005 85 H (U 2004 2893 H) medførte en mangelfuld klagevejledning i strid med forvaltningsloven § 26, at fristen for indbringelse for domstolene blev forlænget, således at fristen regnedes fra afgørelsens modtagelse hos skatteyderen.

I en bl.a. på de sociale medier meget omtalt kendelse, SKM2016.372.ØLR, afviste landsretten en ankestævning, der var fremkommet kl.15.00.33 og så­ledes 33 sekunder efter kontorets lukketid. Denne kendelse var i overensstem­melse med gældende ret, hvor det også tidligere var blevet fastslået, at ganske kortvarig forsinkelse ved fremsendelse pr. telefax efter kontortids ophør var tilstrækkeligt til afvisning. Kendelsen vedrørte en anke, der var sket 2015­10-29, og således før retplejeloven § 148 a, stk. 2, trådte i kraft, hvilket skete 2016-01-01. Tilsvarende spørgsmål vil gælde nu for så vidt angår fremsen­delse umiddelbart efter midnat.

Skatteyder gjorde i SKM 2008 185 BR uden held gældende, at han ikke havde modtaget Landsskatteretskendelsen og derfor ikke overholdt 3-måne- ders-fristen. Se om 3-måneders-fristen, **Poul Bostrup**, **Susanne Dahl** og **Hans Henrik Bonde Eriksen**: Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udg. 2017, s. 1023 f., og **Poul Bostrup**, **Susanne Dahl** og **Hans Henrik Bonde Eriksen**: Skatte- og Afgiftsproces, 3. udg. 2010, s. 270-272.

I Den Juridiske Vejledning 2023-1 A.A. 10.3.5.1 og SKM 2012 756 SKAT er beskrevet de ganske særlige tilfælde, hvor fristen kan anses for forlænget. Stævning underskrevet af revisor har ingen retsvirkning i relation til 3-måne- ders-fristen, jf. SKM 2010 336 BR og SKM 2008 58 BR. Se Skatteministe­riets kommentar TfS 2002 282 om et tilfælde, hvor en sag afvistes fra landsretten pga. manglende replik. Sagen blev anlagt på ny, hvilket var efter den oprindelige 3-måneders-frist, men ministeriet frafaldt sin afvisningspå­stand. Fra og med 2009-04-01 vil Skatteministeriet ikke længere give tilsagn om forlængelse af 3-måneders-fristen, jf. TfS 2009 76 SKM.

Se TfS 2004 427 med kommentarer i TfS 2004 657 af **Tommy V. Christi­ansen** og i TfS 2005 20 af **Sten Bønsning** om udskillelse af formalitetsspørgs­mål til særskilt påkendelse ved Landsskatteretten. Det må antages, at kendelser om sådanne afgørelser skal indbringes for domstolene inden for 3-måneders- fristen, således at man ikke kan afvente hovedsagens indbringelse. **Jan Pe­dersen** argumenterer i TfS 2006 555 for, at der ved rettidig domstolsindbrin­gelse af hovedkendelsen kan fremføres de anbringender, som er omfattet af

delkendelsen, uanset om 3-måneders-fristen for delkendelsen er udløbet. Hvis en embedsmand kan udtale sig om et konkret omtvistet faktisk forhold, tillades vidneførelse, medens vidneførelse om generel skatteret som hoved­regel ikke tillades, jf. SKM 2009 149 BR.

3-måneders fristen gælder også afgørelser fra Skattestyrelsen og andre styrel­ser, der indbringes direkte for domstolene jf. § 48, stk. 1 som affattet ved lov nr. 1125 af 19. november 2019 med ikrafttræden 1. juli 2020. Se om et sådant tilfælde SKM2023.139.BR, hvor fristen regnedes fra dateringen på årsopgø­relserne, der ønskedes indbragt for domstolene. Derimod gælder der ikke en 3 måneders frist, hvis sagen er indbragt for en administrativ klageinstans in­denfor klagefristen og sagen derefter indbringes for domstolene, jf. § 48, stk. 2.

[**(269)**](#bookmark274) Bestemmelsen stammer fra skattestyrelsesloven, hvor den indførtes ved L 1997 1098 og L 1998 426. Ved sidstnævnte er præciseret, at i de tilfælde, hvor den administrative instans har afvist at behandle sagen, f.eks. fordi de administrative klagefrister ikke er overholdt, er det alene beslutningen om afvisning, der kan indbringes for domstolene, og ikke den materielle afgørelse af sagen. Dette indebærer, at den borger, der har fået en afgørelse, som den pågældende finder forkert, må sørge for at få prøvet afgørelsen i det admini­strative klagesystem eller gå direkte til domstolene inden for fristen. Ellers kan muligheden for en domstolsprøvelse forspildes. I TfS 2001 858 søgte skatteyder at anvende daværende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 31, stk. 1, 2. pkt. (nu § 48, stk. 1, 2. pkt.), til at få landsretten til at realitetsbehand­le sagen, men fik ikke medhold heri. Domstolene stadfæster som altoverve­jende hovedregel Landsskatterettens afgørelse om, at betingelserne ikke er opfyldt, se SKM 2011 329 H og TfS 2003 983.

[**(270)**](#bookmark276) Der indføres ved lov nr. 1665 af 20 december 2016 suspension af 3 må­neders fristen for sagsanlæg i skatteforvaltningslovens § 48 ved indbringelse af sagen for det særlige skattekontor hos Folketingets Ombudsmand. Herved genindføres den tidligere (ulovhjemlede) suspensionspraksis delvist. Lovgiver anvedte ikke muligheden for at tage de andre tilfælde med, der var omfattet af den tidligere suspensionspraksis, herunder ansøgning om fri proces, søgning af fonde om økonomisk støtte mv. Ministeren har i en besvarelse til L 28 afvist at lade suspension indtræde ved klage til EU-kommissionen. Loven finder anvendelse for endelige administrative afgørelser, som træffes 2017­01-01 eller senere.

Der er som Skatteombudsmand udpeget en kontorchef til ledelse af det sær­lige skattekontor hos Folketingets Ombudsmand. Skatteombudsmanden har ikke fået tillagt andre kompetencer end dem, Ombudsmanden havde i forvejen. Fristen for at indbringe en endelig administrativ afgørelse for domstolene udskydes altså, hvis en klage over afgørelsen inden 3-måneders fristens udløb er indgivet til Folketingets Ombudsmand. Hvis en klage over en endelig ad­ministrativ afgørelse er indgivet til Folketingets Ombudsmand inden udløbet af 3-måneders fristen i § 48, stk. 3, 1. pkt., skal den administrative afgørelse senest indbringes for domstolene 1 måned efter, at ombudsmanden har afslut­tet sin behandling af sagen. Fristen på 1 måned regnes fra dateringen af den udtalelse, hvori ombudsmanden meddeler det endelige resultat af sin behand­ling af klagesagen. En genoptagelsesanmodning til Folketingets Ombudsmand suspenderer dog ikke søgsmålsfristen, jf. SKM 2019 516 BR.

[**(271)**](#bookmark277) Bestemmelsen er en videreførelse af § 32 i skattestyrelsesloven. Da et ankenævn efter L 2013 649 fra og med 2014-01-01 kan være den sidste ad­ministrative myndighed, er det således i disse tilfælde nævnets afgørelse, som ministeriet kan indbringe, ligesom ministeriet kan indbringe kendelser fra Landsskatteretten. Skatteministeriet gør gældende, at man kun sjældent benytter denne adgang, se ministeriets kommentar i TfS 1997 737 og skatte­ministerens redegørelse TfS 1999 328 samt retssagsvejledningen SKM 2018 517 DEP. Omfanget er dog væsentligt stigende.

Da § 48, stk. 2, ikke gælder, når Skatteministeriet indbringer sagen for domstolene, er Skatteministeriet ikke afskåret fra at inddrage nye spørgsmål, jf. TfS 1995 333 og TfS 1996 448 H. Tilsvarende kan Skatteministeriet gøre nye anbringender gældende til støtte for sin påstand. Sagen kan således komme til at handle om noget andet end ved klageinstansen.

Klager kan efter ændringerne ved L 2019 1125 med virkning pr. 1. juli 2020 frit fravælge administrativ rekurs og indbringe 1. instans afgørelser direkte for domstolene. Der er ikke samtidigt givet Skatteministeriet adgang til at indbringe 1. instans afgørelse fra Skattestyrelsen mv. direkte for domstolene. Det fastslås i TfS 2003 766, at Skatteministeriets indbringelse afen landsskat­teretskendelse ikke har opsættende virkning, og at tilbagebetaling af det omtvistede beløb skal ske straks.

Efter § 49 i skatteforvaltningsloven i sin hidtidige udformning - før L 2013 649 - kan skatteministeren indbringe en afgørelse fra Landsskatteretten for domstolene, inden for en frist på 3 måneder efter at Landsskatteretten har truffet afgørelsen. Af skatteforvaltningslovens § 52, stk. 2, fremgår det imidlertid, at denne kompetence til at indbringe landsskatteretssager for domstolene tilkommer Skatteministeriet. Det er med L 2013 649 harmoniseret, så det af begge fremgår, at det er Skatteministeriet, der har kompetencen. Dette svarer til, at det efter de gældende regler reelt er ministeriet, der på ministerens vegne tager stilling til indbringelse af sager for domstolene.

Da skatteankeforvaltningen samt skatte-, vurderings- og motorankenævnene i lighed med Landsskatteretten kan træffe endelige administrative afgørelser i klagesager, er hjemlen udvidet, så Skatteministeriet også får mulighed for at indbringe afgørelser fra disse myndigheder for domstolene. Det fremgår af lovmotiverne, at Skatteministeriet som hovedregel kun indbringer en sag for domstolene, hvis afgørelsen er principiel. Det følger også af Skattemini­steriets Retssagsvejledning, som er offentliggjort under SKM 2012 756 SKAT -pr. 2018-07-01 erstattet af SKM 2018 517 DEP.

Da principielle sager efter lovens § 35 b, stk. 1, 2. pkt., og stk. 3, 2. pkt., skal afgøres af Landsskatteretten, forventedes det således, at udvidelsen af hjemlen vil have ganske beskeden praktisk betydning. Skatteministeriet kan dog være uenig i skatteankeforvaltningens vurdering af, at sagen ikke er principiel. Bestemmelsen i § 49 er kritiseret i Advokatrådets redegørelse om retssikker­hed indenfor skatteområdet 2011.

I praksis har Skatteministeriet indbragt en række afgørelser truffet af et skatteankenævn for domstolene.

Efter § 148 a, stk. 1, i retsplejeloven anlægges borgelige sager ved anvendelse af en digital sagsportal. Efter stk. 2 anses en digital meddelelse for at være kommet frem, når den er tilgængelig for retten. § 148 a trådte i kraft 1. januar 2016. Disse regler omfatter også sager efter skatteforvaltningslovens §§ 48­50.

[**(272)**](#bookmark278) Tidligere indeholdt bestemmelsen regler for indbringelse af skattesager for domstolene til behandling ved Landsretterne som 1. instans, men denne regel blev ophævet ved L 2006 538 om domstolsreformen. Den nye bestem­melse er indsat ved Lov 2017 1367 og trådte i kraft 1. januar 2018 og er et supplement til retsplejelovens § 240. Bestemmelsen sikrer, at restsager, hvor Skatteministeriet er den ene part anlægges ved den private parts hjemting uanset om det er en afgørelse fra Landssskatteretten eller et ankenævn, der indbringes for domstolene, og uanset om det er Skatteministeriet eller den private part der indbringer sagen. Før Lov 2017 1367 kunne der være tvivl om hvorvidt der i retsplejelovens § 240 var hjemmel til at indbringe anke­nævns afgørelser for skatteyders hjemting. Der var dog ikke offentliggjort kendelser, hvor byretten i skatteyders hjemting henviste sagen til Skattemini­steriets hjemting.

Vestre Landsret fandt i SKM 2020 225 VLR, at Skatteministeriet kunne an­lægge sag ved sit eget hjemting i en sag mod en borger, der ikke havde hjemting her i landet.

Efter § 148 a, stk. 1, i retsplejeloven anlægges borgelige sager ved anvendelse af en digital sagsportal. Efter stk. 2 anses en digital meddelelse for at være kommet frem, når den er tilgængelig for retten. § 148 a trådte i kraft 1. januar 2016. Disse regler omfatter også sager efter skatteforvaltningslovens §§ 48­50.

[**(273)**](#bookmark280) Grundlæggende gælder efter statsskattelovens § 38 følgende, at klage ikke har opsættende virkning i sig selv, jf. ordene: *"Ingen Kommune eller skatteansat kan ved at klage over Skatteansættelsen eller, saafremt der sker Udpantning for Skatten, ved Indsigelse for Fogeden unddrage sig fra For­pligtelsen til i rette Tid at indbetale den alt forfaldne Del af Skatten, medmin-*

*dre der forinden foreligger en af kompetent Myndighed truffen Afgørelse for, enten at en Ændring bør finde Sted, eller at Ansættelsen er sket med Urette eller er ugyldig. I de Tilfælde, hvor Skatteansættelsen senere forandres, be- rigtiges det Beløb, som Kommunen og den enkelte Skatteyder skal betale, ved Tillæg eller Fradrag i den følgende Skattetermin, om fornødent ogsaa ved Tilbagebetaling af det indbetalte eller en Del deraf."*

Skatteforvaltningen kan dog efter ansøgning kan give en borger, virksomhed eller selskab/juridisk person klagehenstand med betaling af en skat, hvis af­gørelsen om betaling er indbragt for domstolene eller påklaget til adminin- strativ klageinstans. Der kan fortsat kun gives henstand med den del af skatten, der vedrører netop de forhold, der påklages eller indbringes for domstolene. Dette fremgår nu lovfæstet af SFL § 51.

I SKM 2020.420 LSR blev der taget stilling til, at "klage til Folketingets Ombudsmand" ikke var en klage omfattet af henstandsmulighederne, jf. så­ledes præmisserne: *"Landsskatteretten finder herefter ikke, at der kan anses at versere en klage over en af SKAT foretaget opgørelse ved indgivelsen af klagen til Folketingets Ombudsmand. Landsskatteretten finder på den bag­grund, at idet en klage indgivet til Folketingets Ombudsmand således ikke ses at være omfattet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 51, kan klageren ikke meddeles henstand med betaling af skatten vedrørende ind­komståret 2007. Det er derfor med rette, at SKAT har afvist at imødekomme klagerens anmodning om henstand."*Måske er kendelsen fra Landsskatteretten rigtig efter de tidligere gældende regler, eller i situationer, hvor man klager til Ombudsmanden inden for 1 års fristen i Ombudsmandsloven - men afgø­relsen synes ikke at dække situationen, hvor en ombudsmandsklage indgives straks efter Landsskatterettens kendelse - og dermed situationen, hvor Folke­tingets Ombudsmands arbejde udsætter domstolsfristen, jf. SFL § 48, stk. 4, dvs. hvor domstolsfristen først udløber 1 måned efter ombudsmanden har afsluttet sin behandling. I sidstnævnte situation vil Ombudsmandens arbejde være knyttet til reglerne i SFL - og derfor bør der gives klagehenstand i denne periode også.

Bestemmelsen i SFL § 51 er en lovfæstelse af tidligere § 27 i bkg 2002 520 »sagsudlægningsbekendtgørelsen«, med en enkelt ændring, jf. stk. 2, 2. pkt. Bestemmelsen om henstand bygger således på en kvalificeret mangeårig praksis. En klage har ikke i sig selv opsættende virkning, medmindre andet er bestemt, jf. statsskattelovens § 38 oven for beskrevet. Det har gennem mange årtier været fast administrativ praksis på skatteområdet, at hvis der klages over en skatteansættelse, så gives der efter anmodning som altoverve­jende udgangspunkt henstand med betaling af den del af skatten, som klagen vedrører. Dette princip fraviges kun, hvis der er en nærliggende og konkret begrundet fare for, at skatten ikke vil blive betalt, hvis der ydes henstand. Se SKM 2013 468 LSR, hvor anmodning om henstand med betaling af re­stskat i forbindelse med klage ikke blev imødekommet. Der var betydelig usikkerhed om den skattepligtiges bopæls- og opholdsforhold, idet der blandt andet ikke forelå oplysninger om klagerens opholdssted. Der var ligeledes betydelig usikkerhed om den skattepligtiges indkomst- og formueforhold. Den skattepligtige havde ikke afgivet oplysninger herom til Skatteforvaltnin- genb, og konsekvenserne af den manglende afgivelse af oplysninger til brug for vurderingen af henstand måtte i en sådan situation påhvile den skatteplig­tige. Sagen er ret klar, da borgeren ikke ønskede at deltage i nogen sagsop­lysning, og en begæring om klagehenstand kræver soms minimum, at man deltager i nødvendige sagsoplysningsforhold mv.

Inden man når til afslag som reaktionsmiddel - så skal forvaltningen dog til­byde "det mindre i det mere", dvs. klagehenstand mod sikkerhedsstillelse. Ifølge opbygningen af bestemmelsen i SFL § 51 er krav om sikkerhedsstillelse dermed også alene en undtagelsessituation, dvs. der skal udøves et konkret og individuelt skøn, som skal være begrundet sagligt i situationen, og det individuelle forhold skal tilsige, at muligheden for at inddrive kravet vil blive vanskeliggjort, grundet klagerens særlige adfærd og forringelse af almindelige inddrivelsesmidler, når sagen måtte være afgjort.

De oprindelige lovforarbejder til bestemmelsen findes i L 110 og L 111 fra 2004/05 til L 2005 427, hvor det fremgik, at reglen en lovfæstning af nævnte mange års praksis, som jo også har sit naturlige udspring i, at "et omtvistet

krav" skal kunne afprøves inden man inddriver/opkræver - ellers ville inddri­velsen overhale prøvelsen - da prøvelsesmyndighederne har lange sagsbe­handlingstider. Det fremgik af bemærkningerne til LF 110, at det er fast praksis på skatteområdet, at hvis der klages over en skatteansættelse, så gives der efter anmodning henstand med betaling af den del af skatten som klagen vedrører. Dette gælder dog ikke, hvis der er en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, hvis der ydes henstand, fx hvis den skattepligtige er ved at flytte til udlandet. Alternativt kan der kræves sikkerhedsstillelse for at give henstand. Af retssikkerhedsmæssige årsager var det et lovgivningsmæssigt ønske, at muligheden for henstand blev direkte lovreguleret.

Det er Skatteforvaltningen, der har kompetence til at bevilge henstand i forbindelse med klager, jf. SFL § 51, stk. 1. Skulle sagen om inddrivelse af kravet være overgået til Gældsstyrelsen, så må Gældsstyrelsen sende sagen tilbage til Skattestyrelsen til bevilling af klagehenstand, jf. SFL § 51 og FVL § 7, stk. 2.

Ved L 2019 1125 er der sket en mindre tilretning af bestemmelsen, som en konsekvens af "overspringsreglens ændring" og afskaffelse af kravet om administrativ prøvelse før domstolsprøvelse. Borgerne kan fra 1. juli 2020 vælge at gå direkte til domstolene med prøvelse af 1. instansens afgørelse, jf. ændring af SFL § 48, stk. 1 og 2 . Ændringen af § 51, stk. 1, 1. pkt. er alene af teknisk karakter, så bestemmelsen også omfatter administrative af­gørelser, som indbringes direkte for domstolene.

Helt grundlæggende har borgerne/klagerne (personer/virksomheder/selska- berne) efter udgangspunktet i loven et krav på efter ansøgning at få klagehen­standen, og kun i særlige situationer kan det nægtes, eller dog stilles som bebyrdende vilkår for klagehenstandsbevillingen, at der stilles sikkerhed, jf. stk. 4. De særlige situationer, der kan begrunde krav om sikkerhedsstillelse, eller dog helt afslag efter omstændighederne, følger reelt den helt konkrete prøvelse som Højesteret viste i SKM 2014 198 HD og hvor der i den til på­dømmelse liggende særlige situation, netop var påvist en nærliggende fare for skattemyndighedernes mulighed for inddrivelse mv.

Vigtigt er det Skatteforvaltningens udøvelse af "henstandsskønnet", at myn­digheden inddrager alle saglige kriterier/hensyn også af hensyn til borgerens retsbeskyttelse, og denne retsbeskyttelse ligger netop bag hele lovkodifice­ringen af den tidligre langvarige praksis. Derfor er det også ukorrekt, når det i JV 2022 A.A.12.1. nævnes som følger: *"Der er ikke et retskrav på henstand og det fremgår ikke af loven eller forarbejderne i øvrigt en nærmere angivelse af de kriterier, der skal indgå i vurderingen af, om der i en given situation bør gives eller nægtes henstand.".* Denne beskrivelse giver et skær af, at det eret frit skøn fra gang til gang, og at der vil være vilkårlighed i tilfælde, hvor nogen får klagehenstand og andre ikke får klagehenstand. Dette er i sagens natur heller ikke stemmende med en almindelig forvaltningsretlig ligheds­grundsætning, og det er heller ikke stemmende med den mangeårige praksis, der har været gældende på området - også forud for SFL § 51.

Retsstillingen er helt som Højesteret beskriver det meget direkte i domspræ­misserne i SKM 2014.198 HD og hvor Højesteret helt grundlæggende viser, at udgangspunktet netop er et betinget retskrav på klagehenstand, jf. følgende præmisser:

*"Efter skatteforvaltningslovens § 51, stk. 1, kan SKAT efter ansøgning give henstand med betaling af den del af en skat, som en klage over opgørelsen vedrører. Henstand kan ikke gives for et tidsrum på mere end 4 år, jf. § 51, stk. 3. Efter § 51, stk. 4, kan henstand gøres betinget af sikkerhedsstillelse for henstandsbeløbet, hvis det skønnes, at meddelelse af henstand vil indebæ­re, at muligheden for senere at inddrive kravet forringes. Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at den er en lovfæstelse af hidtidig praksis, hvorefter der - når der klages over en skatteansættelse - efter anmodning som udgangspunkt gives henstand med betaling af den del af skatten, som klagen vedrører. Dette gælder dog ikke, hvis der er en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, hvis der ydes henstand, f.eks. hvis den skat­tepligtige er ved at flytte til udlandet. Alternativt kan der kræves sikkerheds­stillelse for at give henstand. Efter lovbestemmelsen og dens forarbejder skal en skatteyder som udgangspunkt meddeles henstand med betalingen under klagesagens behandling. Denne adgang må antages navnlig at skyldes, at*

*det kan have store ulemper for en skatteyder at skulle betale et beløb, som måske uretmæssigt er pålagt skatteyderen af SKAT. Skønnes det imidlertid, at en henstand vil bevirke en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, kan der gives afslag. Det forhold, at der ikke er en aktuel inddrivelses­mulighed, er ikke i sig selv til hinder for, at der kan gives afslag på henstand, og bedømmelsen af, om der er en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, kan ikke begrænses til en sammenligning mellem den aktuelle inddrivelsesmulighed og den forventede mulighed ved en eventuel henstand­speriodes udløb."*

Der skal udøves et såkaldt pligtmæssigt skøn over samtlige saglige kriterier, og Skattestyrelsen har derfor en helt særlig bevisbyrde, hvis man vil nægte klagehenstand eller nægte at give klagehenstand mod sikkerhedsstillelse, dvs. bevisbyrden "ad konkret forringelse af inddrivelsesmuligheder" skal løftes helt konkret af myndigheden, hvis man som myndighed vil nægte ad­gang til den lovhjemlede adgang til klagehenstand.

Dette fremgår klart af en ikke offentliggjort kendelse af 3. juli 2020 journalnr. 19-0100896 om en prøvelse af Skattestyrelsens nægtelse af klagehenstand, dvs. hvor en klager var nægtet klagehenstand alene begrundet i den pågæl­dende skattesags karakter i sig selv uden konkret fokus på "økonomien". Skatteankestyrelsen viser, at dette var at "sætte skønnet under en regel", idet borgeren jo netop havde ret til ved klage at få prøvet grundlaget for selvsamme krav (skattesagsprøvelsen). Derfor anførtes i ankestyrelsens præmisser med henvsning til Højesteretsdommen SKM 2014 198 HD følgende:

*"Det påhviler Skattestyrelsen at påvise, at der er nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, hvis der ydes henstand, og at inddrivelsesmulig­hederne forringes i løbet af henstandsperioden. Ved vurderingen af om der er en nærliggende fare for, at skatten ikke betales, hvis der ydes henstand, eller af om meddelelse af henstand vil indebære, at mulighederne for senere at inddrive kravet forringes, må klagerens økonomiske og skattemæssige forhold inddrages."*

Og videre;

*"omstændigheder, der har begrundet den påklagede afgørelse, og som derfor skal prøves i det admininstrative klagesystem henholdsvis ved domstolene, kan ikke i sig selv begrunde et afslag på henstand, eller at henstand betinges af sikkerhedsstillelse."*

Skatteankestyrelsen er klageinstans for disse sager. Se SFL § 11, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med SFL § 35b, stk. 3, og bkg 2023 967 § 1, nr. 115.

Landsskatteretten ophævede i en klagesag skattemyndighedens afgørelse på grund af ugyldighed og hjemviste sagen til fornyet behandling hos 1. instan­sen. Sagsbehandlingsfejlene bestod blandt andet i, at afgørelsen var truffet på et manglende tilstrækkeligt klarlagt og dermed mangelfuldt oplyst grundlag. Henset til sagsforløbets omstændigheder tillagde Landsskatteretten klagen opsættende virkning med virkning fra tidspunktet for afgørelsen fra Landsskatteretten, jf. SKM2013.595 LSR.

Skattemyndigheden var ikke berettiget til at afvise en anmodning om henstand med betaling af skat af en påklaget afgørelse på grund af indbetaling af skattekravet, idet beløbet *efter* anmodning om henstand var indgivet, var blevet inddrevet ved udlæg i bankindeståender, jf. SKM2013.593.LSR.

Hvis en administrativ afgørelse efter prøvelsen i skatteankenævn, Landsskat­teretten mv. indbringes for domstolene, eller hvis en dom ankes, skal der indgives en ny ansøgning om henstand, jf. SFL § 51, stk. 3. Derudover vil forlængelser af klagehenstanden uden videre skulle gives, når klagebehand­lingen fortsætter udover den ellers givne tidsfrist for henstand, jf. SFL § 51, stk. 3. Det sker ret ofte, at klagesagsbehandlingen overstiger "tidsrummet på 4 år".

*Omfattet af reglen*

Begrebet "skat" ifølge bestemmelsen skal defineres bredt. Følgende er omfat­tet af reglen:

• skat

• afgifter - herunder gaveafgifter

• punktafgift

• afledte momskrav (med mindre andet er fastsat)

• lønsum

afledte arbejdsmarkedsbidrag

sager om genoptagelsesanmodning, hvor rigtigheden af den afgørelse, der ligger til grund for kravet er til behandling hos Skatteforvaltningen, jf. SKM2011.589.LSR

*Ikke omfattet af reglen*

Eksempler på tilfælde, hvor der **ikke** kan søges om henstand efter SFL § 51: SKM 2017.688 LSR: Da en sag om registreringsafgift af en bil var ende­ligt afgjort i Højesteret, fandtes der ikke længere en sag, der var under behandling i det administrative klagesystem eller ved domstolene, hvorfor betingelserne for at yde henstand efter SFL § 51 ikke var opfyldt. Landsskatteretten udtalte, at "Det forhold, at klageren eventuelt vil kunne få tilkendt eksportgodtgørelse afhængigt af udfaldet af klagesagen herom, og at der eventuelt vil kunne være en modregningsadgang i SKATs krav på registreringsafgift, medfører ikke, at det eventuelle krav på eksport­godtgørelse kan anses for at være omfattet af udtrykket "den del af en skat, som en klage over opgørelsen vedrører" i SFL § 51, stk. 1, 1. pkt., idet "opgørelsen" i nærværende tilfælde er opgørelsen af registreringsaf­giftskravet. SKAT har derfor med rette afslået klagerens henstandsanmod­ning, jf. SFL § 51, stk. 1, 1. pkt.".

SKM 2013.688 LSR: Klage over afslag på anmodning om tilladelse til selvangivelsesomvalg efter SFL § 30 er ikke en klage, hvor der er adgang til henstand efter SFL § 51.

SKM 2012.399 LSR: Klage over afslag på anmodning om genoptagelse af indkomstansættelsen er ikke omfattet af SFL § 51, idet der ikke var tale om en klage over en opgørelse af skat.

Told, jf. EUTK art. 45.

Indregnet restskat efter KSL § 61, stk. 3, eller § 61 A, jf. SFL § 51, stk. 2.

Registreringsafgift, i det omfang, der efter lov om registreringsafgift af motorkøretøjer skal stilles depositum for registreringsafgiftens betaling. Se SFL § 51, stk. 2, til sidst. Bestemmelsen skal - efter Skattestyrelsens opfattelse - forstås på den måde, at der - i forbindelse med en klage - ikke kan bevilges henstand med betaling af depositum på udenlandske firma­biler, se registreringsafgiftslovens § 3a, stk 4, og udlændingebiler, se re­gistreringsafgiftsloven § 3c, stk. 2. Bestemmelsen har som lex generalis ikke relation den sikkerhedsstillelse, som registrerede virksomheder skal stille efter registreringsafgiftsloven.

SKM 2011.394 LSR: Klage over afslag på klagehenstand betinget af sikkerhedsstillelse, har ikke opsættende virkning.

SKM 2011.346 LSR: I domstolssager, der vedrører, hvorvidt det var be­rettiget, at en tidligere klageinstans afviste at behandle en klagesag, som var for sent indgivet.

SKM 2011.345 LSR: Klagesager, der vedrører, hvorvidt der kan opnås tilladelse til at foretage betalingskorrektion i henhold til LL § 2, stk. 5. SKM 2011.662 LSR: Klagesag over et bindende svar.

Der gælder særlige regler på toldområdet. En klage efter EUTK art. 45 har ikke opsættende virkning for gennemførelsen af den påklagede afgørelse. Dette gælder også ved indbringelse for domstolene. Se EUTK art. 45, stk. 1. Efter EUTK art. 45, stk. 2 har SKAT som toldmyndighed mulighed for efter ansøgning at udsætte gennemførelsen af en påklaget afgørelse helt eller del­vist, hvis der er en begrundet formodning om, at den påklagede afgørelse ikke er i overensstemmelse med toldlovgivningen, eller hvis der må frygtes uoprettelig skade for den pågældende. Tilsvarende gælder ved indbringelse for domstolene. Udsættelsen kan betinges af sikkerhedsstillelse. Krav om sikkerhedsstillelse kan dog undlades, hvis et sådant krav på grund af debitors situation vil kunne give anledning til alvorlige vanskeligheder af økonomisk eller social karakter for debitor. Se EUTK art. 45, stk. 3. Tilsvarende er gældende ved indbringelse for domstolene.

Af hensyn til reglerne om formueretlig forældelse gives der efter SFL § 51, stk. 3, ikke klagehenstand for et tidsrum over 4 år, men henstanden kan for­længes efter anmodning, og henstand gives/forlænges i øvrigt altid for det tidsrum, hvor klagesagen er under behandling i det administrative system.

Henstand, der er givet i forbindelse med en afsluttende administrativ behand­ling af en klage, gælder ikke ved en eventuel efterfølgende domstolsprøvelse af afgørelsen. Indbringes sagen for domstolene, skal der på ny søges om henstand. Henstand betinges af, at henstandsbeløbet forrentes med rentesatsen efter den pågældende lov fra de definerede forfaldstidspunkter i samme lov. Henstanden omfatter også renten og eventuelt allerede påløbne renter.

L 2007 346 er en konsekvensændring som følge af lovændringerne (om au­tomatisk modregning), der indebærer, at der som § 3 f i inddrivelsesloven indsættes en generel bestemmelse om, at henstand med betalingen ikke af­skærer, at der kan foretages modregning i udbetalinger fra det offentlige.

I forlængelse af dette skal fremhæves SKM 2022 311 LSR, hvor 1. instansens afslag på klagehenstand blev hjemvist til fornyet behandling. Landsskatteret­ten fastslog, at det ikke i sig selv udelukker ret til henstand efter skatteforvalt­ningslovens § 51, at det påklagede skatte- eller afgiftskrav ikke er skyldigt ifølge skattekontoen. I sagen var spørgsmålet, om bevilling af henstand for­udsætter, at skatterne eller afgifterne fortsat er skyldige, og faktum ad opkrævningen var, at Skattestyrelsen forhøjede selskabets dækningsafgift for perioden fra 1. februar 2017 til 30. september 2019 med 7.483.008 kr. Afgiften blev efterfølgende opkrævet via skattekontoen som en opkrævning af chokolade- og sukkervareafgift. Det fulde opkrævede afgiftsbeløb blev herefter dækket ved selskabets løbende indbetalinger på skattekontoen som følge af, at ældste forfaldne krav dækkes først i medfør af FIFO-princippet. Selskabet påklagede Skattestyrelsens afgørelse til Skatteankestyrelsen og anmodede i forbindelse med påklagen om henstand med betaling af afgiften. Skattestyrelsen gav derefter afslag på selskabets anmodning om henstand efter skatteforvaltningslovens § 51 med henvisning til, at kravet var betalt. Som begrundelse anførte Skattestyrelsen følgende: "Efter skatteforvaltnings­lovens § 51, stk. 1 og 2, kan Skattestyrelsen bevilge henstand med de særskilt opkrævede og påklagede skatter i en opgørelse. Bevilling af henstand forud­sætter imidlertid, at skatterne fortsat er skyldige. Indbetaling til skattekontoen kan ikke øremærkes til en bestemt fordring, idet ældste forfaldne krav dækkes først (FIFO-princippet). Som en konsekvens heraf, vil indbetalinger på Skattekontoen, som har nedbragt de krav, der er søgt henstand med, ikke kunne allokeres til andre krav på Skattekontoen. Med henvisning til ovenstå­ende kan Skattestyrelsen ikke give jer henstand med betaling af skyldig afgift, da den er betalt." Landsskatteretten fandt dog, at det ikke i sig selv udelukker ret til henstand efter skatteforvaltningslovens § 51, at det påklagede skatte­eller afgiftskrav ikke er skyldigt ifølge skattekontoen. Landsskatteretten henviste til SKM 2013 593.LSR, hvor man tog stilling til, hvorvidt det davæ­rende SKAT med rette kunne afvise at tage stilling til spørgsmålet vedrørende henstand efter skatteforvaltningslovens § 51 under henvisning til, at den skyldige skat var betalt. Landsskatteretten kom i nu foreliggende sag i SKM 2022 311 LSR frem til, at de foretagne udlæg i sagen ikke kunne sidestilles med en sådan frivillig indfrielse af kravene, at klagerens retskrav på at få en afgørelse om, hvorvidt klageren er berettiget til henstand med betaling af de pågældende beløb, derved var bortfaldet. Selskabet havde ved indbetalingerne til skattekontoen ikke foretaget en sådan frivillig indfrielse af den efteropkræ- vede afgift, at muligheden for at få prøvet, hvorvidt selskabet kan meddeles henstand efter skatteforvaltningslovens § 51, var bortfaldet. Det forhold, at selskabet først har anmodet om henstand, efter de skyldige beløb ses at være blevet dækket af indbetalinger fra selskabet, kunne ikke ændre herpå, da be­løbene dækkes med udgangspunkt i opkrævningslovens regler for skattekon­toen om, at ældste forfaldne krav skal dækkes først, og ikke på grund af fri­villige indbetalinger fra selskabet.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 51, stk. 5, at der angives modalverbet »kan« i sætningen »Der kan i henstandsbevillingen tages forbehold for modregning«– og det betyder så rent ordlydsmæssigt, at Skattestyrelsen ikke i alle sager bare kan lægge en automatisk praksis om, at der altid »skal« modregnes. Hvis det bringes op af klageren/skatteyder som en tvist om hen­standsbetingelserne skal der udøves et sædvanligt og konkret forvaltningsret­ligt skøn, hvor man som myndighed må inddrage alle saglige hensyn, herunder ikke kun hensynet til statskassen, men også de hensyn, der retssikkerheds­mæssigt taler for klagerens/skatteyderens sag – og så må man afveje sagligt

og fyldestgørende i den enkelte sag. Praksis viser dog, at "modregningsfor­beholdet" er standard og det fremgår helt typisk af henstandsvilkårene i afgø­relsen om henstand - og at man derfor som klager konkret må forhandle med Skattestyrelsen, hvis man vil undtages fra en modregningsadgang - evt. undgå en enkelt eller specifik konkret modregning. Se også INDOG § 9. Denne bestemmelse sikrer imidlertid, at der ikke forud for modregning skal foretages en konkret undersøgelse af, om der er taget forbehold for modreg­ning, og at en gennemført modregning kan opretholdes, uanset at der undta­gelsesvis ikke er taget et konkret modregningsforbehold over for skyldner. Politiet havde foretaget beslaglæggelse hos en skatteyder af nogle beløb i forbindelse med en straffesag, der senere blev opgivet. Det antoges, at skat­teforvaltningen kunne foretage modregning for skyldig skat i dette beløb, uanset at skyldneren havde henstand med betalingen af den offentlige gæld, jf. INDOG § 9 og SFL § 51, stk. 5. Dette fremgik ligeledes af afgørelsen om henstand. Se SKM 2017 171 LSR.

SKM 2007 646 LSR: Et vilkår om sikkerhedsstillelse som betingelse for et selskabs momsregistrering og registrering for A-skat blev tilsidesat af Landsskatteretten. Et medlem af selskabets direktion havde inden for de sidste 5 år været medlem af direktionen i et søsterselskab, over for hvilket der var rejst et betydeligt momskrav. Søsterselskabet var ikke erklæret kon­kurs, og da der heller ikke kunne konstateres insolvens, var betingelserne for at kræve sikkerhedsstillelse ikke opfyldt efter bestemmelsen.

SKM 2014.198 HD (tidligere SKM 2012 3 ØLD) (spørgsmålet var, om A var berettiget til henstand med betaling af skatter og afgifter på mere end 150 mio. kr. for indkomstårene 2004 til 2007. Landsretten bemærkede, at det af lovmotiverne fremgår, at det er fast praksis på skatteområdet, »at hvis der klages over en skatteansættelse, så gives der efter anmodning henstand med betaling af den del af skatten, som klagen vedrører. Dette gælder dog ikke, hvis der er en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, hvis der ydes henstand, f.eks. hvis den skattepligtige er ved at flytte til udlandet«. På den baggrund fandt landsretten, at der må foretages en konkret skønsmæssig vurdering af, om der efter de foreliggende oplysninger er nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, hvis der ydes henstand. Landsretten lagde til grund, at der var tale om et krav på mere end 150 mio. kr. og dermed et krav af betydelig størrelse, at A var under personlig konkurs, og at han var tiltalt for skattesvig af særlig grov karakter. Efter bevisførelsen fandt lands­retten det endvidere sandsynliggjort, at A i en periode drev uregistreret virksomhed uden løbende at afregne eller forsøge at afregne skyldige skatter og moms. Endelig lagde landsretten til grund, at der bestod betydelig usikker­hed om A's indtægts- og formueforhold efter konkursen. Under hensyn hertil og efter en samlet vurdering af sagen i øvrigt fandt retten ikke, at der var grundlag for at tilsidesætte det skøn, som var udøvet af 1. instansen, og hvorved der blev givet A afslag på ansøgningen om henstand. Retten bemær­kede, at skønnet hverken var åbenbart urimeligt eller udøvet på et forkert grundlag eller efter omstændighederne utilstrækkeligt grundlag. Den omstæn­dighed, at Landsskatteretten i en række andre ikke helt tilsvarende sager måtte have givet henstand, kunne ikke, henset til det anførte om fortolkningen af bestemmelsen, føre til et andet resultat. I modsætning til Landsskatteretten fandt domstolen derfor, at der ikke skulle gives henstand til A og gav dermed Skatteministeriet medhold). Se hertil **Birgitte Bundgaard** i TfS 2012 167. SKM 2012 3 Ø er stadfæstet af Højesteret i SKM 2014 198 H. Højesteret lagde bl.a. vægt på, at A – efter at være blevet erklæret personlig konkurs – i mere end et år havde drevet uregistreret virksomhed uden løbende afregning af skat og moms. Endvidere lagde Højesteret vægt på, at A’s indkomst- og formueforhold var forbundet med stor usikkerhed, og at en del af skatte- og afgiftskravet vedrørte forhold, som der var begrundet mistanke om var for­bundet med skattesvig af særlig grov karakter. Grundlæggende er det klart af dommen, at udgangspunktet efter lovens § 51, erat der er betinget retskrav på klagehenstand. Højesteret udtaler bl.a., at der som udgangspunkt efter anmodning skal meddeles henstand med betalingen under en klagesag, og at denne adgang må antages navnlig at skyldes, at det kan have store ulemper for en borger at skulle betale et beløb, som måske uretmæssigt er pålagt borgeren. Det forhold, at klageren er blevet erklæret konkurs, er dog ikke i

sig selv til hinder for, at der gives afslag på henstand, jf. således præmissernes opbygning i SKM2014.198.HR.

I forbindelse med indbringelsen af SKM2012.3.ØLR for Højesteret, har Højesteret afslået begæring om at tillægge anken opsættende virkning, jf. SKM2012.98.HR.

I SKM2016.626.LSR fandtes en stor usikkerhed omkring borgerens indkomst- og formueforhold og dermed har det været berettiget, at skattemyndigheden ikke bevilligede henstand betinget af sikkerhedsstillelse. I skattesagen har borgeren ikke fremsendt oplysninger om sine indkomst- og formueforhold efter anmodning fra myndigheden, og borgeren har reelt boet i Danmark, mens borgeren har været registreret som bosiddende i udlandet. Borgeren har efter det oplyste været den reelle leder af to danske selskaber og haft fuld rådighed over et selskab på Land Y4. Endvidere har borgeren efter det oplyste bankkonti i Land Y5, Land Y6 og Land Y4, som man ikke havde gjort myndigheden bekendt med indestående med videre på. På denne baggrund anser LSR det for tilstrækkeligt godtgjort, at der er en ikke ubetydelig risiko for, at det vil forringe Skatteforvaltningens muligheder for at inddrive skatte­kravet, når der er truffet endelig afgørelse i skattesagen, hvis der gives hen­stand.

[**(274)**](#bookmark281) Begrebsindholdet for henstandsområdet er, at der er tale om "afgørelse, der sætter et beløb/krav som opkræves særskilt".

Et godt eksempel på en situation, som ikke er omfattet af klagehenstandsreg­len, ses i SKM 2020 460 LSR, hvor Landsskatteretten stadfæstede, at der ikke var mulighed for klagehenstand ved en klage over nægtelse af det særlige kildetræk efter kildeskattelovens § 48 E og § 48 F (forskerskatteordningen). Efter ordlyden af skatteforvaltningslovens § 51 omfatter skattemyndighedens adgang til at bevilge henstand under klagebehandling alene krav, som en "klage over opgørelsen" vedrører. Landsskatteretten henviste bl.a. til SKM 2011 662 LSR, hvoraf det fremgår, at for at der kan anses at foreligge en "klage over opgørelsen" må der ud fra en naturlig sproglig forståelse skulle foreligge en klage over en afgørelse, hvor Skattestyrelsen har fastsat/opgjort et beløb som punkt i opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller fastsat/op- gjort et krav på moms, afgifter eller lignende. En klage over et afslag på til­ladelse til at være omfattet af kildeskattelovens §§ 48E-48F kan ud fra en naturlig sproglig forståelse ikke anses at vedrøre en klage over selve opgørel­sen eller for et beløb som opkræves særskilt. Landsskatteretten tillagde det også vægt, at der ikke var udskrevet nye årsopgørelser i forbindelse med den påklagede afgørelse.

[**(275)**](#bookmark284) Fjerde pkt. er indsat ved L 2023 1565 med virkning fra 2024-01-01. Dermed er Skatteforvaltningens hidtidige praksis med at anse det beløb, der i forbindelse med en klage over en restskat er søgt om henstand med, for at være indeholdt i den eller de første rater, nu lovfæstet.

[**(276)**](#bookmark285) Femte pkt. er indsat ved L 2023 1565 med virkning fra 2024-01-01. Det fremgår dermed, at hvis der efter anmodning fra klageren bevilges henstand med en del af en restskat, der rummes i en rate, der udover den bestridte del af restskatten også rummer en ubestridt del, vil henstanden omfatte hele raten. Klagere må herefter respektere, at henstanden er bevilget på det lovfastsatte vilkår, at henstanden omfatter hele raten, og dermed er der med bevillingen af henstand aftalt et nyt forfaldstidspunkt – og dermed et nyt starttidspunkt for forældelsesfristens beregning – for hele raten. Klageren må samtidig respektere, at det er hele henstandsbeløbet, der ifølge § 51, stk. 6, 1. pkt., forrentes i henstandsperioden.

[**(277)**](#bookmark288) Kapitlet om omkostningsgodtgørelse er - med de nødvendige tilpasninger som følge af vedtagelsen af skatteforvaltningsloven - en videreførelse af be­stemmelserne i skattestyrelseslovens kapitel 3 A. Bestemmelserne i kapitel 3 A blev indsat ved L 1997 238 og væsentligt ændret ved L 2000 464 og L 2002 388. L 2000 464 havde baggrund i bet 2000 1382. Formålet med æn­dringen i L 2002 388 var at styrke borgernes retssikkerhed ved at sikre bor­gerne og virksomhederne fuld dækning af deres udgifter til sagkyndig bistand i sager som de vinder fuldt ud eller i overvejende grad. Samtidigt forhøjedes dækningsprocenten fra 85 % til 100 % i de få sager, der videreføres på myndighedernes initiativ.

Ændringen ved L 2002 388 trådte i kraft 2002-06-08, men havde virkning for sager, hvor godtgørelsesspørgsmålet ikke var afgjort efter de tidligere regler inden 2002-01-17.

I skattesager, der behandles i flere instanser, kan godtgørelsesspørgsmålet ikke anses for endelig afgjort, før skattesagen er afsluttet og den sidste an­modning om omkostningsgodtgørelse indsendt til tidligere told- og skattere­gionen nu Told- og skatteforvaltningen. Told- og Skattestyrelsen har i decem­ber 2002 udsendt en vejledning om omkostningsgodtgørelse vejl 2002 3007. Skatteministeren har senest udstedt bkg 2021 2051 om udgifter til sagkyndig bistand mv. ved godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19. Be­kendtgørelsen indeholder de krav og formelle ting, der skal følge en anmod­ning om omkostningsgodtgørelse, herunder digitale krav mv. Se generelt om omkostningsgodtgørelse **Poul Bostrup** i Skatte- og Afgiftsproces, 3. udgave 2010, s. 291-297, Den Juridiske Vejledning 2017-1 A.A.13, Skatteforvalt­ningsloven med kommentarer, 2. udg., 2017, s. 1071 ff, og **Kristian Nørskov Stidsen m.fl**.: Omkostningsgodtgørelse i skattesager, 3. udg. (2010). Se TfS 2008 620 om forældelse af krav på omkostningsgodtgørelse. Ved L 2009 525 blev det bestemt, at juridiske personer omfattet af selskabsskattelovens §§ 1-2 eller fondsbeskatningslovens § 1 fra og med 2009-06-14 ikke var be­rettiget til omkostningsgodtgørelse. I stedet kunne der efter ligningslovens § 7 Q foretages et skattemæssigt fradrag for udgifterne til sagkyndig bistand. Omkostningsgodtgørelse til juridiske personer (selskaber, fonde mv.) er ge­nindført pr. 2017-01-01 jf. L 2016 1665. Loven trådte i kraft 2017-01-01 og finder også anvendelse på udgifter i igangværende sager, hvor arbejdet er udført efter dette tidspunkt.

[**(278)**](#bookmark289) Om omkostningsgodtgørelse se **Jan Pedersen** i Skatteforvaltning - Skatteproces - Skattekontrol, 1. udgave, 2021, side 273-291. **Poul Bostrup** i Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave, 2017, side 1071­1140 og Den Juridiske Vejledning 2023-1 A.A.13.

Bestemmelsen fastslår, at der i sager, der ikke er omfattet af2. pkt., udbetales omkostningsgodtgørelse med 50 %. Det er ikke længere et krav, at beløbet skal være betalt.

SKM 2015 479 H vedrørte, om betingelserne for udbetaling af omkostnings­godtgørelse til en skatteyder var opfyldt i en sag, der var ført ved Landsskat­teretten. Skatteyderen i sagen havde indgået en aftale med et konsulentfirma om sagkyndig bistand til behandling af en klagesag om nedslag i grundvær­dien for skatteyderens ejendom. Det var et vilkår i aftalen, at konsulentfirma­ets salær skulle beregnes ud fra et »no cure – no pay«-princip, således aton- sulentfirmaet oppebar en procentdel af en opnået ejendomsskattebesparelse. Konsulentfirmaet havde et samarbejde med et advokatfirma, som normalt overtog sagerne, når de blev indbragt for Landsskatteretten, hvilket også skete i den konkrete sag. Højesteret lagde vægt på, at aftalegrundlaget mellem konsulentfirmaet og skatteyderen indebar, at skatteyderen som følge af råd­giverskiftet aldrig ville komme til at betale mere end fastsat i den oprindelige salæraftale med konsulentfirmaet, og at inddragelsen af advokatfirmaet skete på foranledning af konsulentfirmaet. På den baggrund fandt Højesteret, at betingelserne i SFL § 52, stk. 1, om at der skal være tale om udgifter, som skatteyderen ifølge regning skal betale eller har betalt, ikke var opfyldt.

Dommen har medført, at der er tvivl om, hvorvidt der er omkostningsgodtgø­relse i et tilfælde, hvor en forening ønsker at føre en principiel sag som mandatar for et medlem og har påtaget sit at betale den del af advokatomkost­ningerne, der ikke er omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse. Den tidligere Skatteminister havde således dette punkt med i retssikkerhedspakke V, der ikke før regeringsskiftet førte til lovændringer.

Se endvidere SKM2022.609.HR, hvor der i modsætning til SKM2015.479.HR var et direkte aftalegrundlag mellem advokat og ansøger, men hvor Højesteret fandt, at betingelserne for omkostningsgodtgørelse heller ikke her var til stede.

I SKM 2018 313 ØLR og SKM 2020 494 BR ansås betingelserne for udbe­taling af omkostingsgodtgørelse ikke opfyldt, idet det var aftalt at rådgivers salær skulle udgøre omkostningsgodtgørelsen.

I SKM2022.120.LSR fandt Landsskatteretten at udgifterne i en sag, hvor tredjemand førte sagen for klager og afholdt et skattefrit tredjemandstilskud, berettigede til omkostningsgodtgørelse.

Landsskatteretten fandt i SKM2023 203 og 204 LSR, at Skattestyrelsen som udgangspunkt var berettiget til at kræve udbetalt omkostningsgodtgørelse tilbagebetalt, som Skattestyrelsen havde udbetalt med urette, medmindre der forelå særlige omstændigheder, som kunne begrunde en fravigelse af dette udgangspunkt. Dette gjaldt uanset, at omkostningsgodtgørelsen blev udbetalt uden et konkret forbehold. Da kravet ikke var forældet, stadfæstede Lands­skatteretten SKATs afgørelse.

Krav på omkostningsgodtgørelse ansås i SKM2018.644.LSR for forældet. Der kan ikke opnås bindende svar om omkostningsgodtgørelse, jf. SKM2021.452.SR.

[**(279)**](#bookmark290) Bestemmelsen, der giver fuld omkostningsgodtgørelse i sager, hvor skatteyder har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad, blev indsat i skattestyrelsesloven ved L 2002 388. Bestemmelsen er uændret vi­dereført i skatteforvaltningslovens § 52. Se om bestemmelsen Told- og Skattestyrelsens vejledning om omkostningsgodtgørelse vejl 2002 30037, kapitel 6 hos **Kristian Nørskov Stidsen m.fl.**: Omkostningsgodtgørelse i skattesager, 3. udg. (2010). **Poul Bostrup** i Skatte- og Afgiftsproces, 3. ud­gave 2010, s. 292, samt i Skatteforvaltningsloven med kommentarer 2. udga­ve, s. 1082 og i TfS 2003 149, **John Bygholm** i SR-Skat 2002 4 s. 288 og **Svend Erik Holm** i **Adv 2002** 12 s. 285.

Vurderingen af om den skattepligtige har fået fuldt eller overvejende medhold foretages instans for instans. Hvis en skatteyder har fået fuldt eller overvejende medhold ved en instans, vurderes det om dette også gælder for de tidligere instanser, hvor der kan have været tale om flere klagepunkter.

Såvel de administrative klageinstansers udtalelse om medholdsgraden som Told- og skatteforvaltningens medholdsvurdering, herunder den samlede medholdsvurdering, må ifølge motiverne foretages på baggrund af en skønsmæssig vurdering af betydningen af såvel målelige som ikke-målelige forhold i sagen. Antallet af klagepunkter er ikke i sig selv afgørende.

I vurderingen kan ifølge motiverne bl.a. indgå sagsgenstandens beløbsmæs­sige værdi, på hvilket niveau i det administrative klagesystem eller ved domstolene sagen er afgjort, sagens eventuelle vidtrækkende betydning for den skatte- eller afgiftspligtige eller for retsstilstanden på området i øvrigt, og udgifterne til den sagkyndiges behandling af sagen på det pågældende punkt (punktets tyngde). I genoptagelsessager anses genoptagelsessagen og ansættelsessagen for to forskellige sager. 100 % dækning i genoptagelsessagen forudsætter, at sagen genoptages, men ikke, at der opnåes fuldt medhold i ansættelsessagen. Ansøgning om omkostningsgodtgørelse indgives på en særlig blanket til tidligere told- og skatteregionen nu Told- og skatteforvalt­ningen. Landsskatteretten fandt, at det ikke kan fratage en skatteyder 100 % omkostningsgodtgørelse, at han kunne have opnået det samme resultat i for­udgående instans ved fremlæggelse af materiale, jf. SKM 2007 87 LSR. I SKM 2007 94 LSR fandt Landsskatteretten, at medhold i 50 % ikke var medhold i overvejende grad. I SKM 2006 337 fandt Landsskatteretten, at der skulle foretages en samlet vurdering af medholdsgraden, selvom der forelå 2 afgørelser. Opnåelse af selvangivelsesomgørelse, jf. § 29, anses ikke for at være medhold i den forudgående klagesag, jf. SKM 2007 95. I TfS 2005 698 fandt Østre Landsret, at der ikke skulle ydes fuld omkostningsgodtgørelse i en sag, hvor skatteyder samlet havde fået medhold i mere end 50 %, medens dette ikke havde været tilfældet ved en enkelt instans. Afgørelsen er kommen­teret af **Ole Bjørn** i SR-Skat 2005 s. 248 og af **Jan Pedersen** i R&R 2005 10 SM 286. I SKM 2008 668 LSR ansås det forhold, at skatteyder havde fået medhold i, at avancen skulle henføres til et andet indkomstår at være fuldt medhold, hvorfor han var berettiget til 100 % omkostningsgodtgørelse. Til­ladelse til at stille spørgsmål til EU-Domstolen er ikke medhold i sagen i re­lation til omkostningsgodtgørelse, jf. SKM 2008 756 LSR. Selvom en skat­teyder havde fået tilkendt omkostninger i en landsretssag og ministeriet såle­des var den tabende part i retsplejelovens § 312's forstand, ansås skatteyder ikke i SKM 2008 672 LSR for at være berettiget til 100 % omkostningsgodt­gørelse. I SKM 2009 279 LSR fandt Landsskatteretten ikke, at man kunne

inddrage i medholdsvurderingen, aten af virksomhedsindehaverne som følge af en kendelse efterfølgende fik nedsat sin skatteansættelse. I SKM 2013 415 Ø fandt landsretten, at man ved fastsættelse af medholdsprocenten ikke kunne inddrage resultatet af efterfølgende behandling i 1. instans. Se tilsva­rende afgørelse i SKM 2015 477 BR.

Klager havde ved domstolene indgået et forlig i en sag mod Skatteministeriet om hvorvidt han var fuldt skattepligtig til Danmark. I forliget blev Danmark tillagt 80 % af beskatningsretten og Tyskland 20 %. Landsskatteretten fandt i SKM2019 532. LSR ikke at klager ved forliget havde fået medhold i over­vejende grad.

Landsskatteretten fandt i SKM 2021 63. LSR, at hjemvisning som hovedregel måtte anses for medhold i overvejende grad, jf. skatteforvaltningslovens § 52, stk. 1, 2. pkt., men fandt, at dette udgangspunkt måtte fraviges i den på­gældende sag, hvor det spørgsmål, der af landsretten blev hjemvist, måtte anses for at være et bispørgsmål i sagen både materielt og beløbsmæssigt. Landsskatteretten lagde vægt på, at klager hverken helt eller delvist fik medhold i sagens hovedspørgsmål og blev pålagt at betale kr. 400.000 i sagsomkostninger til Skatteministeriet og således af landsretten var anset for at være den tabende part i retssagen. Landsskatteretten fandt endvidere ikke, at klager havde opnået medhold i spørgsmål, der måtte anses for principielle eller generelt havde betydning for retstilstanden. På denne baggrund stadfæ- stedes Skats afgørelse om, at der blev ydet omkostningsgodtgørelse med 50 %.

I SKM2022.619.BR fandt byretten ikke, at der i et hjemvisningstilfælde var tale om, at klager havde opnået medhold i overvejende grad. Byretten ansås vurdering af om klager havde fået medhold i overvejende grad for en skøns­mæssig vurdering, hvor domstolene er tilbageholdende med at prøve skønnet. [**(280)**](#bookmark291) En godtgørelse på 100 % gives, selvom skatteyder taber sagen, hvor sagen videreføres på skattemyndighedernes initiativ. For sager ved domstolene er det specielt væsentligt, at der ydes omkostningsgodtgørelse til pålagte sagsomkostninger, jf. § 54, stk. 1, nr. 5.

Der er tale om få, men et stigende antal tilfælde om året. Den fulde omkosts­godtgørelse omfatter kun behandlingen ved den instans, hvortil sagen er indbragt på myndighedernes initiativ, og således ikke de efterfølgende instan­ser.

Ved L 2016 1665 er området, hvor der ydes omkostningsgodtgørelse udvidet til at omfatte anmodning om henstand efter skatteforvaltningslovens § 51. Der er herved sket en lovfæstelse af praksis, hvor der ydedes omkostnings­godtgørelse under henvisning til at anmodning om henstand ansås for en in­tegreret del af klagesagen.

[**(281)**](#bookmark293) Adgangen til omkostningsgodtgørelse i hjemvisningssager er nu lovfæstet og reguleret i § 52, stk. 2 og § 55, stk 4. Tidligere administrativ praksis er ophævet ved SKM 2014 816 SKAT.

[**(282)**](#bookmark294) Tilsagnet ydes forudgående af Skatteankestyrelsen enten i egne sager eller som sekretariat for et skatteankenævn eller Landsskatteretten. Det er en be­tingelse at der herved tilføres sagens væsentlige nye oplysninger, der ikke mere hensigtsmæssigt har kunnet eller kan indhentes på anden måde, jf. bkg 2021 2372 § 19, stk. 6.

Tilsagnet kan også meddeles efterfølgende af Landsskatteretten, skatteanke­nævnene eller Skatteankestyrelsen, når syn og skønnet er foretaget. Se om den praktiske håndtering i skatteankestyrelsen og Landsskatteretten Poul Bostrup i SR-Skat 2015/5-6.

Et ankenævns nægtelse af tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse ændredes af Landsskatteretten i SKM 2013 770 LSR. Skatteankestyrelsens afslag på 100 % godtgørelse i en syn og skønssag kan indbringes for domstolene. By­retten fandt i SKM2019 491.BR, at afgørelsen var udtryk for et skøn, og fandt ikke - i overensstemmelse med den generelle tilbageholdenhed med at prøve skøn - anledning til at tilsidesætte afslaget.

[**(283)**](#bookmark295) Bestemmelserne i stk 4-6 fastslår, hvilken myndighed, der kan give tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse i syn og skønssager.

[**(284)**](#bookmark309) VedL 2016 1665 foretoges samtidigt med genindførelse af omkostnings­godtgørelse til juridiske personer sådanne ændringer af reglerne om omkost­ningsgodtgørelse i kapitel 19 i skatteforvaltningsloven, at der ikke længere

skal være omkostningsgodtgørelse til sagkyndig bistand i klage- og retssager om, hvorvidt der skal ydes omkostningsgodtgørelse. Ændringen har virkning for sager, der påklages eller indbringes for domstolene 2017-01-01 eller se­nere. Der vil således fortsat være omkostningsgodtgørelse til sagkyndig bi­stand i de pr. 2017-01-01 verserende sager om omkostningsgodtgørelse. Ved lov nr. 1125 af 19. november 2019 er det bestemt, at der ikke kan ydes om­kostningsgodtgørelse i sager om refusion af udbytteskat. Ændringen trådte i kraft 1. januar 2020 og finder ikke anvendelse for udgifter til sagkyndig bistand, der er udført før loven trådte i kraft.

[**(285)**](#bookmark286) Det er ikke en betingelse, at udgifterne skal være betalt, men blot at de fremgår af den sagkyndiges regning. I forbindelse hermed er der givet mulig­hed for, at kravet på omkostningsgodtgørelse kan overdrages til den sagkyn­dige, hvilket omfatter både en rådgiver og en skønsmand. Der er ikke stillet krav til formen for denne transport, jf. § 7 i bkg 2021 2051. Herudover er der forbud mod overdragelse af kravet samt forbud mod at gøre kravet til genstand for retsforfølgning eller modregning. Det er hidtil accepteret i praksis, at der kan meddeles fuldmagt således, at en anden kan modtage be­løbet fra Told- og skatteforvaltningen. SKAT er uberettiget til at modregne et skattekrav i skatteyders krav på omkostningsgodtgørelse.

[**(286)**](#bookmark287) Bestemmelsens formål er at lovfæste en administrativ praksis som SKAT har fulgt siden 2009 om at tage forbehold for tilbagesøgning ved akontoud- betalinger.

[**(287)**](#bookmark292) Ved L 2009 525 blev det bestemt, at juridiske personer omfattet af sel­skabsskattelovens §§ 1-2 eller fondsbeskatningslovens § 1 fra og med 2009­06-14 ikke var berettiget til omkostningsgodtgørelse. I stedet kunne de efter ligningslovens § 7 Q foretage et skattemæssigt fradrag for udgifterne til sagkyndig bistand. Omkostningsgodtgørelse til juridiske personer er genind­ført pr. 2017-01-01 jf. L 2016 1665. Loven trådte i kraft 2017-01-01 og finder anvendelse på udgifter i igangværende sager, hvor arbejdet er udført efter dette tidspunkt. Lovteknisk skete genindførelsen ved at ophæve stk. 2 i § 53. Som godtgørelsesberettigede anses også ud over den klageberettigede den der i øvrigt må anerkendes som part, jf. nr. 2. Partsstatus afgøres efter almin­delige forvaltningretlige regler. Se **Jan Pedersen**: Det skatteretlige partsbe­greb, TfS 2012 273. Der er således tale om tilfælde, hvor en anden end den skattepligtige, som sagen vedrører, fører en skattesag, som den pågældende har en direkte interesse i. Bestemmelsen er bl.a. tænkt anvendt, hvor aktionæ­ren ved selskabets likvidation eller konkurs får overdraget retten til at føre selskabets skattesag, således at aktionæren får retten til det provenu, der måtte komme ud af skattesagen. Tredjemænd, der inddrages under sagen, fordi de har en direkte retlig interesse i sagens udfald, er også godtgørelses­berettigede. Som eksempel på en sådan tredjemandsinddragelse kan nævnes spørgsmål om ægtefællebidrag er ydet under faktisk samlivsophævelse eller ej. I en sag om den ene ægtefælles forhold kan den anden ægtefælle inddrages. Inddragelse af tredjemænd sker både ved Landsskatteretten, jf. således den hidtidige forretningsorden udstedt efter skattestyrelseslovens regler § 7, stk. 2, bkg 1999 63, ved skatteankenævnene og ved andre skatte- og afgiftsmyn­digheder. En rådgiver anses ikke for part i klientens skattesag og var derfor ikke berettiget til omkostningsgodtgørelse for udgifter til biintervention i Højesteret, jf. TfS 2008 496 LSR.

[**(288)**](#bookmark296) Det er ikke en betingelse, at de pågældende udgifter skal være betalte, men blot at de fremgår af den sagkyndiges regning. Da der ikke forelå en skriftlig aftale om, at klienten skulle betale for bistanden, fandtes betingelserne for udbetaling af omkostningsgodtgørelse ikke at være opfyldt jf. SKM 2016 378 LSR.

[**(289)**](#bookmark297) Omkostningsgodtgørelsen kan ikke nedsættes under henvisning til, at skatteyder kunne have afventet et verserende lovforslag og dermed have sparet et større antal advokattimer, jf. SKM 2007 86 LSR. Der stiller i bkg 2021 2051 krav om, at bistanden skal være ydet af en advokat, statsautoriseret eller registreret revisor, en drifts-, økonomi- eller skattekonsulent inden for jordbrugsfaglige områder, et medlem af Foreningen Danske Revisorer eller af en person, der kan ligestilles hermed. Om prøvelse af advokater og reviso­rers salærer se **Poul Bostrup** i Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave 2017 s. 1098 ff. og i TfS 2003 149 samt **Kristian Nørskov Stidsen**

m.fl.: Omkostningsgodtgørelse i skattesager, 3. udg. (2010) kapitel 7. Salærets berettigelse kan forelægges den relevante brancheorganisations eventuelt suppleret med syn og skøn, jf. SKM 2010 657 LSR, SKM 2007 467, SKM 2008 208 V og SKM 2009 401 LSR. Sidstnævnte indeholdende en række principielle betragtninger fra FSR's Responsumudvalg om statsautoriserede revisorers salærer i sager omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse. Hvis der ikke er en brancheorganistation, skønner SKAT/LSR frit, jf. SKM 2007 656 LSR, SKM 2008 115 VLR og SKM 2009 111 BR. I **Adv 2004** nr. 4 s. 6 er offentliggjort to kendelser fra Advokatnævnet, der vedrører advo­katsalærer i relation til omkostningsgodtgørelse. I SKM 2008 812 LSR skete der nedsættelse af et advokatsalær uden forelæggelse for Advokatnævnet. Afgørelsen er kritiseret af Advokatrådet og Danske Advokater. I SKM 2011 731 LSR tillagde Landsskatteretten det processuel skadevirkning, at SKAT havde tilbagekaldt en klage til Advokatnævnt over salæret og dermed mod­virket sagens oplysning. Det omkostningsgodtgørelsesberettigede salær fastsattes i SKM 2020 86 SANST i overensstemmelse med en afgørelse fra den sagskyndiges brancheorganisation.

Der kan ikke kræves juridiske dokumenter udleveret som dokumentation for henstanden, jf. SKM 2008 116 SKAT. I SKM 2006 191 L lagde Landsretten efter bevisførelsen til grund, at eneaktionæren var ansat i selskabet på tids­punktet for bistandens udførelse, og at det derfor ikke var berettiget til godt­gørelse af udgifter til sagkyndig bistand. I SKM 2007 709 H var en revisor afskåret fra omkostningsgodtgørelse i en skattesag, hvor arbejdet med hans skattesag var udført af ham selv og en revisorassistent. Afgørelsen er kom­menteret af **Ole Bjørn** i SR-skat 2008, s. 12. I SKM 2010 658 LSR nægtedes omkostningsgodtgørelse for førelse af en sag for ansatte.

[**(290)**](#bookmark298) Gebyret til Landsskatteretten tilbagebetales til klageren efter § 35 c, stk. 4, såfremt klager får helt eller delvis medhold.

[**(291)**](#bookmark299) Bestemmelsen omfatter både syn og skøn ved Skatterådet, Landsskatte­retten, ved domstolene samt ved skatteankenævn m.v. Fra og med 2014-01­01 gælder den også for syn og skøn ved skatteankeforvaltningen. Såfremt der ikke er meddelt tilsagn om fuld omkostningsdækning sker der godtgørelse med 50 %. Se Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udg. 2017, s. 1107, med hensyn til de udgifter, der kan anses for omfattet af syn og skønnet.

[**(292)**](#bookmark300) Landsskatteretten fandt i SKM 2018 109 LSR, at der ikke var hjemmei i § 54, stk. 1, nr. 4 til at dække udgifter til en revisor til udarbejdelse af et årsregnskab under en sag ved et skatteankenævn. Landsskatteretten opretholdt således praksis hvorefter udgifter til udarbejdelse af årsregnskab ikke er be­rettiget til omkostningsgodtgørelse. Afgørelsen er kommenteret af Poul Bo­strup i Skatteproces 2018 side 15.

[**(293)**](#bookmark301) Såfremt en skatteyder taber en retssag mod Skatteministeriet, vil han typisk blive dømt til at betale ministeriets omkostninger, jf. rpl § 312. L 2000 264 har inddraget disse udgifter under godtgørelsesordningen.

[**(294)**](#bookmark302) Landsskatteretten fandt i SKM 2008 669 LSR, at der ikke er omkostnings­godtgørelse til udgifter til procesvurderinger af, om afgørelser fra SKAT i

1. instans skal påklages. Dette gælder også efter den nye klagestruktur.

[**(295)**](#bookmark303) Efter stk. 2 reduceres de godtgørelsesberettigede udgifter kun med tilkend­te sagsomkostninger, offentlig retshjælp og afgiftstilsvar, der kan fradrages som indgående moms. Derimod reduceres de godtgørelsesberettigede udgifter ikke med beløb, der modtages fra en tredjemand, herunder en brancheorgani­sation, der fører sagen som mandatar for skatteyder eller en skattesagsfond. Der henvises til ligningslovens § 7 Q, stk. 1], nr. 2, om muligheden for, at tredjemand kan yde et skattefrit tilskud til den godtgørelsesberettigede. I SKM 2007 99 LSR skete der ikke reduktion af de godtgørelsesberettigede udgifter ved tilskud på 50 % fra repræsentanten. Offentlig retshjælp omfatter ikke sager, der verserer for offentlige myndigheder, hvor det må antages, at vejledning og bistand i fornødent omfang gives af myndigheden. Derimod gives der hjælp til at klage over disse myndigheders afgørelse. Hjælpen ydes i denne forbindelse alene til at udarbejde en klageskrivelse til skatte- og af­giftsmyndigheden.

I SKM 2007 658 LSR afskar det ikke skatteyder fra omkostningsgodtgørelse, at en organisation som mandatar for skatteyderen førte dennes skattesag for domstolen.

Ved L 2014 1501 er ligningslovens § 7 Q ændret således, at tredje­mandstilskud er skattepligtigt, hvis det er aftalt, at den godtgørelsesberettigede persons honorar til yderen af bistanden i sagen udgør en andel af den økono­miske gevinst, som den godtgørelsesberettigede opnår i sagen. Loven har virkning fra og med 2015-01-01.

I SKM 2015 479 HR fandtes betingelserne for udbetaling af omkostnings­godtgørelse ikke opfyldt henset til indholdet af en forudgående salæraftale mellem grundejeren og et konsulentfirma. Dommen rejser tvivl om i hvilket omfang der kan opnås omkostningsgodtgørelse, når der ydes tredje­mandstilskud.

[**(296)**](#bookmark304) Bestemmelserne i § 54, stk. 3 og 4 er indsat ved L 2019 1125 med ikrafttræden 2020-07-01 og eri overensstemmelse med hidtidig administrativ praksis, hvor der ikke ydes omkostningsgodtgørelse hvis en sag afvises på grund af formelle mangler f.eks. manglende overholdelse af klagefristen. Endvidere fastslås det, at det er en betingelse for omkostningsgodtgørelse at sagen faktisk påklages eller indbringes for domstolene. Dette gælder dog ikke for procesvurderinger jf. § 54, stk. 1, nr. 6. Det er derimod ikke et krav, at en retssag eller klagesag skal gennemføres med en dom eller en afgørelse til følge. Der er stadig omkostningsgodtgørelse selvom sagen undervejs hæves.

[**(297)**](#bookmark305) Bestemmelsen er en delvis videreførelse af skattestyrelseslovens § 33 D. Ved L 2013 649 er det bestemt, at der pr. 2014-01-01 er omkostningsgodtgø­relse ved klage til den nyoprettede skatteankeforvaltning.

[**(298)**](#bookmark306) Bestemmelsen er ved L 2019 1125 affattet således, at den tager højde for, at der ikke længere er krav om, at administrativ rekurs skal være udtømt, men at der kan ske direkte domstolsindbringelse af sager, der ellers ville henhøre under et skatteankenævn eller Landsskatteretten. I tilfælde af denne art vil der være omkostningsgodtgørelse både hvis der først sker klagebehand­ling og hvis sagen indbringes direkte for domstolene.

Bestemmelsen i stk 1, nr. 1 omfatter efter sin ordlyd alle sagstyper, hvor skatteankenævn eller Landsskatteretten kan træffe afgørelse ved påklager, medmindre en sagstype er undtaget fra dækningen jf. § 52, stk. 7.

Der er derimod ikke omkostningsgodtgørelse til sagkyndig bistand i sager ved vurderinsankenævnet og motorankenævnet. Hvis en sag, der ellers ville henhører under vurderingsankenævnet eller motorankenævnet anses for principiel, visiteres den til behandling i Landsskatteretten, hvorefter den vil være godtgørelsesberettiget jf. § 55, stk. 1, nr. 1. Hvis en kontorsag, der er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i § 55, stk. 2, anser for principiel og visiteres til Landsskatteretten vil den tilsvarende være omfattet af omkost­ningsgodtgørelsesbestemmelserne.

Der var ikke omkostningsgodtgørelse for udgiften til arbejde, efter at klagen var trukket tilbage, jf. SKM 2006 116 LSR. Der er heller ikke omkostnings­godtgørelse ved genoptagelse enten som følge af et generelt genoptagelses­cirkulære, jf. SKM 2006 115 LSR eller ved atet ankenævn pålagde 1. instan­sen at genoptage sagen TfS 2008 769 LSR. Om omkostningsgodtgørelse ved forkert klagevejledning se SKM 2006 114 LSR.

SKM 2014 816 SKAT: Højesteret har fastslået, at der ikke efter skatteforvalt­ningslovens § 55, stk. 1, nr. 1, er hjemmel til at yde omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand m.v., der ydes efter, at der er truffet afgø­relse i klageinstansen, SKM 2013 731 HR.

SKATs tidligere administrative praksis herom bortfalder med virkning for sager, som påklages til en administrativ klageinstans eller indbringes for domstolene 2015-01-01 eller senere.

Skatteankestyrelsen fandt i SKM 2022 526 SANST, at udgifter til sagkyndig bistand afholdt inden SKAT traf afgørelse i 1. instans ikke var godtgørelses­berettigede, idet det hverken af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, eller af forarbejderne til bestemmelsen fremgik, at der var adgang til omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand ydet i forbindelse med sagens behandling i 1. instans, når bistanden havde karakter af at være forberedende arbejde til en eventuel senere klagesag.

[**(299)**](#bookmark307) Se bkg 2023 967 om afgørelse af visse klager i Skatteankestyrelsen.

[**(300)**](#bookmark308) Efter bestemmelsens stk. 1, nr. 3, ydes der omkostningsgodtgørelse i sager, som skatteministeren efter § 40, stk. 1, indbringer for Landsskatteretten til prøvelse af EU-retlige spørgsmål.

[**(301)**](#bookmark310) Efter nr. 4 skal der ydes omkostningsgodtgørelse til udgifter til sagkyndig bistand mv. i forbindelse med en anmodning til skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten om genoptagelse af vedkommende myndigheds egen tidligere afgørelse.

[**(302)**](#bookmark311) Efter nr. 5 kan der ydes omkostningsgodtgørelse i EU-Domstolssager vedrørende skatter eller afgifter, hvor den godtgørelsesberettigede er part. Oprindeligt blev der alene ydet omkostningsdækning for udgifter afholdt ved en præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen - dvs. i sager, hvor en dansk ret i anledning af en konkret tvist mellem skatte- og afgiftsmyndighederne på den ene side og den skatte- eller afgiftspligtige på den anden side vælger at spørge EU-Domstolen om, hvorledes en eller flere EU-bestemmelser - af betydning for sagens afgørelse - skal forstås. I forbindelse med præjudicielle forelæggelser for EU-Domstolen skal parterne give diverse skriftlige indlæg i sagen samt procedere denne for Domstolen.

Der er fortsat adgang til dækning af udgifter afholdt i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse. Skatte- eller afgiftspligtige har også mulighed for at optræde direkte som part ved EU-Domstolen i de såkaldte annullationssa- ger, passivitetssager og erstatningssager.

I det omfang dette sker, blev det ved L 2000 464 bestemt, at bistandsudgif­terne i disse sager er godtgørelsesberettigede.

EU-Domstolen træffer efter artikel 35 i domstolsstatutten afgørelse om sagsomkostningerne. Da denne afgørelse i praksis beror på et skøn, er det ikke altid givet, at de omkostninger, som den skatte- eller afgiftspligtige har afholdt, bliver dækket fuldt ud. Derved bliver spørgsmålet om godtgørelse af de resterende udgifter aktuelt.

Som et eksempel på et annullationssøgsmål kan nævnes den situation, hvor en virksomhed finder, at en retsakt (beslutning eller forordning) er ugyldig, idet den er formuleret så snævert, at den i realiteten har karakter af en beslut­ning over for den pågældende virksomhed, f.eks. vedrørende anti-dumping- told. I disse tilfælde kan virksomheden eventuelt have en interesse i at anlægge et annullationssøgsmål.

Som et eksempel på et passivitetssøgsmål kan nævnes den situation, hvor en skatte- eller afgiftspligtig indbringer en klage til EU-Domstolen over, at en EU-institution, f.eks. Kommissionen, i strid med traktaten har undladt at træffe afgørelse i forhold til den skatte- eller afgiftspligtige efter at være blevet opfordret hertil, jf. artikel 232.

Som et eksempel på et erstatningssøgsmål kan nævnes den situation, at en skatte- og afgiftspligtig ikke ønsker at anlægge et annullationssøgsmål eller et sagsanlæg ved de nationale domstole i en sag om skatter eller afgifter, herunder begære præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen, men ønsker at anlægge et erstatningssøgsmål mod den EU-institution, der har udstedt den pågældende omtvistede retsakt, jf. artikel 235.

[**(303)**](#bookmark312) Bestemmelsen er nyaffattet ved L 2018 1726.

Det er ikke en forudsætning, at den pågældende afgørelse er påklaget til den administrative klagemyndighed. Det er tilstrækkeligt for at kunne opnå om­kostningsgodtgørelse, at denne mulighed for at opnå omkostningsgodtgørelse foreligger eller har foreligget. Det kan således tænkes, at de danske myndig­heder eksempelvis har gennemført en forhøjelse af skatteyderens skatteplig­tige indkomst, som skatteyderen umiddelbart har valgt ikke at påklage. I stedet har skatteyderen henvendt sig til skattemyndighederne i den anden stat og anmodet om en korresponderende regulering. Efterfølgende har det ikke været muligt for skattemyndighederne i den anden stat og de danske skattemyndigheder, at blive enige om en korrektion. Herved opstår en sag efter lovforslaget, uden at der er sket påklage til de danske administrative klagemyndigheder. I den situation er der som nævnt også mulighed for skatteyderen til at opnå omkostningsgodtgørelse for udgifterne til sagkyndig bistand i sagen.

Det er - som hidtil - en forudsætning, at det er de danske myndigheder, som har taget initiativ til afgørelsen, f.eks. en forhøjelse af en skattepligtig ind­komst m.v., som bliver genstand for sagen. Er det myndighederne i en anden stat, som har rejst sagen, er skatteyderens udgifter til sagkyndig bistand ikke omfattet og derfor ikke godtgørelsesberettigede.

Udgifterne til sagkyndig bistand kan eksempelvis ydes, hvis den sagkyndige retter henvendelse til Skatteforvaltningen med henblik på at få ophævet dobbeltbeskatningen, herunder ved den sagkyndiges tilvejebringelse af minimumsoplysninger og eventuelt yderligere oplysninger til belysning af sagen. Også udgifterne til sagkyndiges anmodning til myndigheden om nedsættelse af et rådgivende udvalg eller den sagkyndiges skridt til at få et rådgivende udvalg udpeget ved de danske domstole er omfattet.

Vurderingen af, om skatteyderen har fået medhold eller ikke medhold foreta­ges med udgangspunkt i de ændringer af den danske skatteansættelse, som forhandlingerne med den anden stat har medført. Har Skatteforvaltningen eksempelvis oprindelig forhøjet skatteyderens skattepligtige indkomst med 100.000 kr., hvilket for skatteyderen har medført dobbeltbeskatning i forhold til en anden stat, og er der på baggrund af skattetvistbilæggelsessagen enighed om, at forhøjelsen nedsættes til 25.000 kr., hvilket skatteyderen accepterer, må skatteyderen anses for at have fået overvejende medhold i skattetvistbilæg- gelsessagen og er derfor berettiget til at få sine udgifter til sagkyndig bistand m.v. godtgjort med 100 pct.

Er der enighed om, at forhøjelsen nedsættes til 75.000 kr., eller opretholdes den danske skatteansættelse uændret, har skatteyderen ikke fået overvejende medhold og er derfor alene berettiget til 50 pct. i omkostningsgodtgørelse. Accepterer skatteyderen ikke aftalen mellem staterne, og opnår skatteyderen efterfølgende i en dansk klage- eller retssag overvejende eller fuldt medhold i sagen og dermed 100 pct. i omkostningsgodtgørelse, vil der ske tilbagere­gulering af godtgørelsen til sagkyndig bistand m.v. i skattetvistbilæggelses- sagen,således at udgifterne også her godtgøres med 100 pct.

Medholdsvurderingen er konkret og følger de almindelige retningslinjer som angivet i Den juridiske vejledning afsnit A∙A∙13.6.

[**(304)**](#bookmark315) Undtagelserne fra omkostningsgodtgørelse i § 55, stk. 2, omfatter ikke sager om skattetillæg, jf. TfS 2008 438 LSR. En skole var ikke berettiget til omkostningsgodtgørelse for udgifter til førelse afen sag om renter af afgifter, hvor sagen blev afgjort uden læge medlemmer, jf. SKM 2008 667 LSR. Landsskatterettens behandling af en nulstillingssag ansås ikke for omfattet af § 55, stk. 2, hvorfor der skulle ske betaling af omkostningsgodtgørelse, jf. SKM 2013 467 LSR.

[**(305)**](#bookmark316) Bestemmelsen er en undtagelse til hovedreglen i § 55, stk. 1, nr. 4 om, at der er omkostningsgodtgørelse i sager ved skatteankeforvaltningen, skat­teankenævnet eller Landsskatterettten om genoptagelse af vedkommende myndigheds egen afgørelse og skyldes, at der ikke er omkostningsgodtgørelse til behandling af de sager, der er nævnt i § 55, stk. 3, ved den oprindelige behandling af skatteankeforvaltningen . Tilsvarende er der heller ikke om­kostningsgodtgørelse ved anmodning til vurderingsankenævnet om genopta­gelse af egne afgørelser.

[**(306)**](#bookmark317) Bestemmelsen er ved L 2019 1125 affattet således, at den tager højde for, at der ikke længere er krav om, at administrativ rekurs skal være udtømt, men at der kan ske direkte domstolsindbringelse af sager, der ellers ville henhøre under et skatteankenævn eller Landsskatteretten. I tilfælde af denne art vil der være omkostningsgodtgørelse både hvis der først sker klagebehand­ling og hvis sagen indbringes direkte for domstolene.

Der er derimod ikke omkostningsgodtgørelse til sagkyndig bistand i sager ved vurderingsankenævnet og motorankenævnet.

For så vidt angår sager om lov om vurdering af landets faste ejendomme der indbringes direkte for domstolene vil der jf. stk. 4, 2.pkt. ikke være omkost- ningsgoddtgørelse uanset om den ville være visiteret til Landsskatteretten eller ej.

For sager om registreringsafgift, kontorsager, der er omfattet af undtagelses­bestemmelsen i § 55, stk.2 og sager om ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 3 vil der ifølge motiverne til L 2019 1125 kunne opstå tvivl om, hvorvidt der vil være omkostningsgodtgørelse til direkte indbringelse af disse sager for domstolene, idet dette vil afhænge af den visitering, der ikke vil finde sted på grund af den direkte indbringelse.

Det nævnes i lovforslaget til L 2019 1125, at klagerne for at undgå denne tvivl må forventes at ville afvente visiteringen af sagen før den indbringes for domstolene jf. § 48, stk 2.

Der er omkostningsgodtgørelse ved domstolsprøvelse af afgørelser fra skat- teankeforvaltningen i § 55, stk. 2-sager, jf. stk. 4 nr. 2. Se endvidere SKM 2006 48. Se modsat TfS 2008 789 LSR om sager omfattet af den dagældende skattestyrelseslovs § 33 D, stk. 2, og SKM 2009 457 LSR. Landsskatteretten har således fundet, at der ikke kan støttes ret på SKM 2006 48. Som konse­kvens heraf er der i SKM 2009 457 LSR krævet allerede udbetalt omkost­ningsgodtgørelse tilbage.

[**(307)**](#bookmark318) Hvis en sag efter vurderingsloven indbringes direke for domstolene jf. § 48, stk. 1 eller 2, ydes der ikke omkostningsgodtgørelse.

[**(308)**](#bookmark319) Der er ikke omkostningsgodtgørelse til behandling af sager i vurderings­ankenævn eller motorankenævn, herunder de sager, der tidligere blev behand­let ved Landsskatteretten og som overførtes vedL 2016 1665. Der er omkost- ningstgodtgørelse til sager ved skatteankeforvaltningen som nævnt i § 55, stk. 1, nr. 2, men ikke sager, der afgøres efter §§ 4a stk 1 jf. §§ 6 og 6b eller stk.2..

Der manglede i en periode hjemmel til at udbetale omkostningsgodtgørelse i sager, hvor en afgørelse fra vurderingsankenævn og motorankenævn ind­bringes for domstolene. Det er nu ændret ved L 2014 1500. Som konsekvens afde nye regler på vurderingsområdet i §§ 4 a og 6 og 6b er det nu præciseret i bestemmelsen, at der er omkostningsgodtgørelse ved domstolsprøvelse af skatteankeforvaltningens afgørelse efter disse bestemmelser, hvilket både omfatter domsstolsprøvelse af klagesager og genoptagelsessager.

[**(309)**](#bookmark320) Højesteret har fastslået, at der ikke efter skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1, er hjemmel til at yde omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand m.v., der ydes efter, at der er truffet afgørelse i klagein­stansen, jf. SKM 2013 731 HR.

SKATs tidligere administrative praksis herom bortfaldt ved SKM 2014 816 SKAT med virkning for sager, som påklages til en administrativ klageinstans eller indbringes for domstolene 2015-01-01 eller senere.

Adgangen til omkostningsgodtgørelse i hjemvisningssager er nu lovfæstet og reguleret i § 52, stk. 2, og § 55, stk. 5.

Ved L 2016 1665 er området, hvor der ydes omkostningsgodtgørelse udvidet til at omfatte anmodning om henstand efter skatteforvaltningslovens § 51. Der er herved sket en lovfæstelse af praksis, hvor der ydedes omkostnings­godtgørelse under henvisning til at anmodning om henstand ansås for en in­tegreret del af klagesagen

[**(310)**](#bookmark321) Udtalelsen skal være begrundet. Stadfæstes afgørelsen fra en tidligere instans eller vindes sagen på alle punkter af den skatte- eller afgiftspligtige, kan begrundelsen være summarisk. Denne udtalelse skal vedlægges ved en ansøgning om omkostningsgodtgørelse, jf. bkg 2021 2051 § 2, nr. 4. Udtalel­sen er ikke bindende, men må forventes at blive tillagt betydelig vægt. Hvis SKAT vil indhente yderligere oplysninger, kan der blive tale om forskudsvis udbetaling, jf. § 57.

[**(311)**](#bookmark324) De enkelte afgørelsesmyndigheder kan også vælge selv at foretage med­holdsvurderingen.

[**(312)**](#bookmark325) Henvisningen er ændret ved L 2017 1555 (Konsekvensændringer som følge af skattekontrolloven og skatteindberetningsloven).

[**(313)**](#bookmark328) Forskudsvisudbetaling kan ske, såfremt medholdsvurderingen forekommer vanskelig at foretage, og vurderingen således f.eks. kræver yderligere udta­lelser fra de administrative klageinstanser. Det kan også ske, hvor både medholdsvurderingen og honorarets størrelse kræver yderligere undersøgelser, eller der i øvrigt er forhold i ansøgningen, der kræves nærmere belyst. Sam­tidigt med den forskudsvise udbetaling meddeler told- og skatteregionen ansøgeren, hvorpå sagen beror. Indhentes supplerende udtalelser fra de admi­nistrative klageinstanser gives der forinden en afgørelse træffes, den skatte­eller afgiftspligtige adgang til at kommentere de supplerende udtalelser i overensstemmelse med de almindelige partshøringsregler i forvaltningsloven.

[**(314)**](#bookmark313) Renten svarer til renten efter lov om opkrævning af skatter og afgifter § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint per måned. Pr. 2023-01-01 er renten efter § 7, stk. 2, 0,0 %, jf. SKM 2022 608 SKTST. Renten beregnes pr. påbe­gyndt måned fra ansøgningstidspunktet til udbetalingstidspunktet og er skattefri, jf. ligningslovens § 7 Q.

[**(315)**](#bookmark314) Bestemmelsen omfatter tilfælde, hvor myndighederne stiller spørgsmål ved rimeligheden af størrelsen af sagsudgifterne, herunder den sagkyndiges honorar, og hvor afklaring kan trække ud. Ved meddelelse af forbeholdet, skal regionen oplyse ansøger, hvorpå sagen beror. Såfremt der er tvivl om et advokathonorar, kan told- og skatteregionen forelægge honorarspørgsmålet for Advokatnævnet. Told- og skatteregionen bør vente med at træffe endelig afgørelse om godtgørelsesspørgsmålet, til behandlingen ved Advokatnævnet er afsluttet. Der er ved L 2016 1665 indført hjemmel til at SKAT helt eller delvist kan undlade at udbetale omkostningsgodtgørelse indtil en nærmere undersøgelse af størrelsen af udgifterne er foretaget. Det fremgår af bestem­melsen, at det er en betingelse, at størrelsen af det ansøgte efter SKATs op­fattelse er åbenbar urimelig. Det fremgår af bemærkningerne at et honorar som udgangspunkt vil være åbenbart urimeligt, hvis SKAT finder, at honoraret bør reduceres med 50 pct eller mere i forhold det, som ud fra en almindelig vurdering af et honorar findes rimeligt det vil sige holdt imod det anvendte timeantal , den gennemsnitlige timesats for den gruppe af sagkyndige som den pågældende må anses at tilhøre, samt de øvrige parametre, som indgår ved fastsættelsen af, om et honorar er rimeligt. Det henvises i bemærkningerne til Den Juridiske Vejledning A.A.13.11.

Landsskatteretten har i SKM2016.300.LSR fundet, at deri de tidligere regler var hjemmel til at foretage en reduktion i godtgørelseskravet ifølge en akontoansøgning, da honorarkravet antoges at overstige hvad der måtte for­ventes at overstige et samlet rimeligt honorar for førelse af sagen.

[**(316)**](#bookmark322) Ved L 2016 1665 er der indført hjemmel til at der kan ske forrentning af for meget udbetalt omkostningsgodtgørelse. Renten svarer til renten efter lov om opkrævning af skatter og afgifter § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procent­point per måned. Pr. 2023-01-01 er renten efter § 7, stk. 2, 0,0 %, jf. SKM 2022 806 SKAT.

Vestre Landsret fandt i SKM 2021 32 VLR og i SKM 2021 34 VLR, at et krav om tilbagebetaling af for meget betalt omkostningsgodtgørelse kunne rettes mod den sagkyndige, der havde transport i kravet.

[**(317)**](#bookmark323) Se bkg 2021 2051 om oplysninger om udgifter til sagkyndig bistand m.v. ved godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19. Der er i bekendtgø­relsen bl.a. fastsat krav om, at en honoraraftale skal fremsendes med ansøg­ningen.

SKM 2008 216 SKAT: Krav om dokumentation fra rådgivere ved anmodning om omkostningsgodtgørelse set i forhold til advokaters og revisorers tavs­hedspligt.

[**(318)**](#bookmark326) Bestemmelsen omhandler den sagkyndiges – og således ikke den omkost- ningsgodtgørelsesberettigedes – pligt til at indsende regnskabsmateriale. Ifølge motiverne skyldes dette en antagelse om, at der kan findes kreditnotaer i materialet, der viser, at den godtgørelsesberettigede ikke skulle betale for bistanden.

Ved 3. behandlingen udtalte ministeren, at bestemmelsen skal fortolkes ind­skrænkende i forhold til advokater og i lyset af den fortrolighed der eksisterer mellem advokat og klient.

[**(319)**](#bookmark327) Værger en sagkyndig eller en tredjemand, som har regnskabsmaterialet m.v. i besiddelse, sig ved at efterkomme en sådan anmodning, fremgår det af stk. 2, at Skattestyrelsen om fornødent kan fremtvinge pligtens efterkom­melse ved pålæg af tvangsbøder.

Ifølge stk. 3 er der udpantningsret for sådanne bøder.

I bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 58 a, stk. 2, er ved L 2021 789 efter»påbuddet efterkommes« indsat», eller der udstedes et bødeforelæg for overtrædelse af § 60 a, stk. 1 eller 2, som følge af, at påbuddet ikke efterkom­mes« Med denne ændring af § 58 a, stk. 2, undgås, at der i relation til det samme påbud og den samme periode, hvor påbuddet ikke efterkommes, både pålægges daglige tvangsbøder og udstedes bødeforelæg for overtrædelse af de nye straffebestemmelser i § 60 a, stk. 1 eller 2. Ændringen skal ses i sammenhæng med, at den indsatte bestemmelse som § 60 a, der vil give hjemmel til at pålægge virksomheder bødestraf for ikke at efterkomme et påbud om indsendelse af oplysninger.

[**(320)**](#bookmark329) Det fremgår af bemærkningerne til L 28, at kontrollen vil kunne omfatte regnskabsmateriale, som knytter sig til ansøgninger om omkostningsgodtgø-

relse fra den sagkyndige, hvor SKATs eventuelle tilbagebetalingskrav ikke er forældet efter de almindelige regler i forældelsesloven. Motiverne – men ikke ordlyden af loven - forudsætter således, at kontrol kan foretages for krav der er udbetalt før lovens ikrafttræden 2016-01-01.

[**(321)**](#bookmark330) Skatteministeren skal årligt afgive en redegørelse til Folketinget om den udgiftsmæssige udvikling mv. i sager, hvortil der kan ydes omkostningsgodt­gørelse.

Redegørelserne, der hidtil har været baseret på indberetninger fra told- og skatteregionerne til Told- og Skattestyrelsen og Told- og Skattestyrelsens egne tal, skal bl.a. indeholde oplysninger om

• antallet af sager, hvori der er udbetalt omkostningsgodtgørelse

• hvor store beløb, der samlet er udbetalt årligt

• hvor store beløbene er - fordelt på de enkelte instanser, herunder til syn og skøn, og fordelt på personer og selskaber samt

• hvilke sagstyper, der er tale om.

Desuden skal redegørelserne - i det omfang dette er muligt - belyse den ad­færdsregulering hos de godtgørelsesberettigede, som den nye lov eventuelt vil medvirke til.

Skatteministeren har senest i 2017 afgivet redegørelse om omkostningsgodt­gørelse i 2016 jf. Skatteudvalget 2016-17, alm. del, bilag 221. Der er ifølge denne redegørelse i 2016 udbetalt 114,6 mio. kr. Dette er et fald på 4,1 % i forhold til 2015. I 2013 udbetaltes 131,5 mio. kr. De faldende udgifter i for­hold til tidligere skyldes bl.a., at juridiske personer i en periode ikke var omfattet af reglerne.

[**(322)** Æ](#bookmark331)ndret ved L 2024 1473, hvorved overtrædelser af skatteforvaltningslo­vens § 60 kan straffes på samme måde som overtrædelser af den øvrige skatte- og afgiftslovgivning om unddragelse af skatter eller afgifter.

Fysiske personers ved uberettiget udbetaling af omkostningsgodtgørelse på 500.000 kr. eller derover kan medføre fængsel og en tillægsbøde svarende til det dobbelte af størrelsen på den uberettigede udbetaling af omkostnings­godtgørelse. Overtrædelsen skal udgangspunkt henføres til straffelovens § 289, hvor strafferammen er indtil 8 års fængsel. Som ved overtrædelse af den øvrige skatte- og afgiftslovgivning skal det imidlertid bero på en konkret vurdering, hvorvidt forholdet skal henføres til straffelovens § 289, eller det skal henføres til straffebestemmelsen i særlovgivningen.

Det er forudsat, at beløbsgrænsen på 500.000 kr., jf. ovenfor, ikke finder anvendelse i gentagelsestilfælde. I gentagelsestilfælde er det forudsat, at hvis den pågældende handler med forsæt til at opnå uberettiget udbetaling af omkostningsgodtgørelse for mere end 250.000 kr., og den pågældende tidli­gere er blevet straffet for uberettiget udbetaling af omkostningsgodtgørelse for mere end 250.000 kr., kan vedkommende straffes med fængsel og en til­lægsbøde svarende til to gange det unddragne beløb. I denne situation vil den gentagne overtrædelse således have en gentagelsesvirkning, hvor beløbs­grænsen for fængselsstraf er lavere.

[**(323)**](#bookmark334) En overtrædelse skal straffes med en bøde, der udgør det dobbelte af størrelsen af den uberettigede udbetaling af omkostningsgodtgørelse. En overtrædelse af § 60, stk. 1, skal straffes med en bøde, der udgør det dobbelte af størrelsen af den uberettigede udbetaling af omkostningsgodtgørelse, hvis overtrædelsen er begået forsætligt. Hvis en overtrædelse af § 60, stk. 1, er begået groft uagtsomt, skal der straffes med en bøde, som svarer til størrelsen af den uberettigede udbetalte omkostningsgodtgørelse.

I de mindste sager, hvor den uberettigede udbetaling af omkostningsgodtgø­relse i førstegangstilfælde ikke overstiger 40.000 kr., men overstiger 20.000 kr., skal en overtrædelse af § 60, stk. 1 eller 2, imidlertid alene medføre en bøde af en fast størrelse på 5.000 kr. Den forudsatte minimumsgrænse vil skulle anvendes, uanset om handlingen er begået forsætligt eller groft uagt­somt.

Skatteforvaltningen har kompetence til at afslutte sager om overtrædelser af § 60, der ikke skønnes at medføre højere straf end bøde, med et bødeforelæg, når betingelserne herfor er opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 61.

Fastsættelsen af straffen vil fortsat bero på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne

strafniveau kan fraviges i op- og nedadgående retning, hvis deri den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10.

[**(324)**](#bookmark337) Bestemmelsen er indsat ved L 2021 789. Med den samtidige ændring af § 58 a, stk. 2, undgås, at der i relation til det samme påbud og den samme periode, hvor påbuddet ikke efterkommes, både pålægges daglige tvangsbøder og udstedes bødeforelæg for overtrædelse af de nye straffebestemmelser i § 60 a, stk. 1 eller 2. Ændringerne skal derfor ses i sammenhæng. § 60 a giver hjemmel til at pålægge virksomheder bødestraf for ikke at efterkomme et påbud om indsendelse af oplysninger efter dette kapitel i loven (omkostnings­godtgørelse).

Det følger af skatteforvaltningslovens § 58 a, stk. 2, at såfremt anmodningen efter stk. 1 ikke efterkommes af den sagkyndige eller en tredjemand, som har regnskab m.v. i sin besiddelse, kan Skatteforvaltningen give påbud om, at materialet skal indsendes inden en fastsat frist, og give påbud om betaling af tvangsbøder fra fristens overskridelse, og indtil påbuddet efterkommes. Det følger af skatteforvaltningslovens § 58 a, stk. 1, at sagkyndige efter an­modning fra Skatteforvaltningen skal indsende det regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, som kan have betydning for Skatteforvaltningens kontrol med udbetaling af omkostningsgodtgørelse. Bestemmelsen omhandler den sagkyndiges - og således ikke den omkostningsgodtgørelsesberettigedes - pligt til at indsende regnskabsmateriale. Dette skyldes, at der kan findes kreditnotaer i materialet, der viser, at den godtgørelsesberettigede ikke skulle betale for bistanden.

Bestemmelsen skal fortolkes indskrænkende i forhold til advokater og i lyset af den fortrolighed, der eksisterer mellem advokat og klient. Det skal bemær­kes, at der efter revisorlovens § 30 også gælder en strafsanktioneret tavsheds­forskrift, og der skal derfor også tages hensyn til denne fortrolighedsbestem­melse, jf. proportionalitetsprincippet i dansk forvaltningsret.

Et påbud om indsendelse af materiale skal indeholde en henvisning til den relevante lovbestemmelse, og det skal være specificeret, hvilket materiale der ønskes udleveret. Påbuddet skal gives skriftligt, og det skal af dette fremgå, at såfremt påbuddet ikke efterleves inden for den fastsatte frist, kan der pålægges daglige tvangsbøder fra en given dato, indtil påbuddet efterkom­mes. Påbuddet er en afgørelse i forvaltningslovens forstand og kan derfor påklages, jf. skatteforvaltningslovens § 11. Klagen skal være modtaget senest tre måneder efter modtagelsen af afgørelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3. Hvis klageinstansen giver Skatteforvaltningen medhold, fastsætter klageinstansen en frist for at komme med oplysningerne. En klage over et påbud om indsendelse af materiale til Skatteforvaltningen har efter praksis som udgangspunkt ikke opsættende virkning, men klageinstansen kan tillægge klagen opsættende virkning, hvis særlige omstændigheder taler derfor. At klagen tillægges opsættende virkning betyder, at pligten til at komme med materiale og følgelig også til at betale daglige tvangsbøder er suspenderet, mens klageinstansen behandler klagesagen.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 61, stk. 1, at skønnes en overtrædelse ikke at ville medføre højere straf end bøde, kan Skatteforvaltningen tilkende­give den pågældende, at sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, hvis denne erkender sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig rede til inden for en nærmere angivet frist, der efter anmodning kan forlænges, at betale en i tilkendegivelsen angivet bøde.

Ved L 2021 789 er indsat denne bestemmelse i skatteforvaltningsloven som § 60 a, der indfører en hjemmel til at pålægge virksomheder bødestraf for ikke at efterkomme et påbud efter § 58 a, stk. 2, om indsendelse af materiale. Det følger af § 60 a, stk. 1, at virksomheder, der efter § 58 a, stk. 2, modtager et påbud om indsendelse af materiale og undlader senest 4 uger efter den i påbuddet fastsatte frist at efterkomme pålægget, straffes med bøde. § 60 a, stk. 1, vil sammen med § 60 a, stk. 3, medføre, at virksomheder/selskaber, der efter § 58 a, stk. 2, modtager et påbud om indsendelse af materiale og undlader senest fire uger efter den i påbuddet fastsatte frist at efterkomme påbuddet, vil kunne straffes med bøde.

Det objektive gerningsindhold vil således være realiseret, når der er forløbet fire uger fra udløbet af den fastsatte frist, og materialet ikke er indsendt til Skatteforvaltningen.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med den yderligere straffebestemmelse i § 60 a, stk. 2, jf. nærmere nedenfor.

[**(325)**](#bookmark338) § 60 a, stk. 2, 1. pkt., bestemmer, at virksomheder, der efter udløbet af fire ugersfristen i stk. 1 modtager en skriftlig meddelelse fra Skatteforvaltnin­gen om at efterkomme et påbud som nævnt i stk. 1, kan straffes med bøde, hvis påbuddet ikke efterkommes senest 14 dage efter meddelelsens modta­gelse.

§ 60 a, stk. 2, 1. pkt., medfører sammen med § 60 a, stk. 3, at en virksomhed, der efter udløbet af fire-ugersfristen i § 60 a, stk. 1, modtager en skriftlig meddelelse fra Skatteforvaltningen om at efterkomme et påbud som nævnt i § 60 a, stk. 1, vil kunne straffes med bøde, hvis påbuddet ikke efterkommes senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse.

I denne situation vil det objektive gerningsindhold være realiseret, når der er forløbet 14 dage efter meddelelsens modtagelse, og oplysningerne endnu ikke er indsendt til Skatteforvaltningen. § 60 a, stk. 2, 2. pkt., vil ved anven­delse medføre, at der straffes med bøde, indtil påbuddet efterkommes.

Skatteforvaltningen vil efter udløbet af fire-ugersfristen i § 60 a, stk. 1, og indtil påbuddet efterkommes, kunne udsende meddelelser til virksomheden om, at påbuddet skal efterkommes senest 14 dage efter meddelelsernes modtagelse.

§ 60 a, stk. 2, 2. pkt., medfører, at for hver gang påbuddet ikke efterkommes efter udløbet af de 14 dage, vil der kunne udstedes et bødeforelæg til virksom­heden for den manglende indsendelse, jf. dog nedenfor om bødeniveauet. Der vil ikke inden de 14 dage er udløbet kunne udsendes en ny meddelelse til virksomheden med den virkning, at virksomheden ifalder bødestraf for ikke at efterkomme påbuddet inden for den 14-dagesfrist, der fremgår af den nye meddelelse.

At oplysningerne ikke er indsendt til Skatteforvaltningen vil betyde, at oplys­ningerne ikke foreligger hos Skatteforvaltningen, dvs. at Skatteforvaltningen ikke har modtaget oplysningerne f.eks. via e-mail eller pr. post.

Straffebestemmelserne vil også omfatte tilfælde, hvor det kun er dele af det materiale, som Skatteforvaltningen har anmodet om, der indsendes, inden de frister, som er fastsat i bestemmelserne. I relation hertil bemærkes, at Skatteforvaltningen i henhold til princippet om proportionalitet, jf. retssikker­hedslovens § 2, ikke kan anmode om at få udleveret irrelevant materiale, men alene kan anmode om materiale, der er relevant, sagligt og nødvendigt for sagsbehandlingen.

De nævnte straffebestemmelser skal ses i sammenhæng med § 60 a, stk. 3, der medfører, at juridiske personer, der overtræder straffebestemmelserne, kan pålægges strafansvar.

Straffebestemmelser omfatter enhver virksomhed, der i henhold til § 58 a, stk. 2, kan modtage et påbud om indsendelse af materiale, uanset i hvilken form virksomheden drives, og selvom virksomheden ikke er registreret, men der er en formodning for, at der drives uregistreret virksomhed. Juridiske personer, hvori der ikke er drift, herunder holdingselskaber, vil også være omfattet, mens fysiske personer, der ikke er erhvervsdrivende, vil falde uden for bestemmelsen. Enkeltmandsvirksomheder, der ikke beskæftiger flere end omkring 10-20 ansatte og således ikke er omfattet af reglerne i straffelovens

5. k apitel om strafansvar for juridiske personer, vil også være omfattet af de nye straffebestemmelser, dog således, at det i denne situation vil være ejeren af enkeltmandsvirksomheden, der er strafsubjekt.

Som anført ovenfor suspenderes en virksomheds pligt til at indsende materi­ale, hvis en klage over et påbud om indsendelse af materialet undtagelsesvist tillægges opsættende virkning. I denne situation vil virksomheden derfor ikke under behandlingen af klagesagen kunne pålægges strafansvar efter bestem­melserne for ikke at efterkomme påbuddet om indsendelse af materiale.

Når en klagesag, der tillægges opsættende virkning, er afsluttet, og klageren ikke får medhold i sin klage over at skulle efterkomme påbuddet, vil klage­instansen i henhold til gældende praksis fastsætte en frist for, hvornår virk­somheden skal indsende det materiale, som omfattes af påbuddet, til Skatte-

forvaltningen. Efter de nye straffebestemmelser vil virksomheden kunne straffes med bøde, hvis virksomheden fire uger efter denne frist ikke har ef­terkommet påbuddet. Ligeledes vil virksomheden indtil påbuddet efterkommes kunne straffes med bøde, hvis virksomheden efter udløbet af denne fire ugers­frist modtager en skriftlig meddelelse fra Skatteforvaltningen om at efterkom­me påbuddet, og ikke efterkommer dette senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse.

En virksomhed vil dog ikke kunne pålægges strafansvar efter de nye straffe­bestemmelser for ikke at imødekomme et påbud om indsendelse af materiale til Skatteforvaltningen, hvis Skatteforvaltningen har en konkret mistanke om, at materialet kan have betydning for bedømmelsen af en strafbar lovov­ertrædelse, f.eks. en lovovertrædelse om unddragelse af skatter eller afgifter, og virksomheden derfor ikke har pligt til at indsende materialet til Skattefor­valtningen, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 1 (selvinkrimineringsforbuddet, jf. EMRK art. 6).

Det er en betingelse for strafansvar efter de nye straffebestemmelser, at der foreligger den fornødne tilregnelse til samtlige objektive gerningselementer i form af uagtsomhed. Der er bemærkelsesværdigt, at der ikke er indført krav om, at der som minimum skal foreligge grov uagtsomhed eller forsæt. Dette skyldes, at de nævnte straffebestemmelser vedrører principielt simple undla­delser af at indsende konkrete og specificerede oplysninger til Skatteforvalt­ningen. Der må dog klart anses at gælde helt almindelige strafferetlige krite­rier for tilregnelse, da dette er en pønal reaktion.

Det vil ifølge lovmotiverne som altovervejende udgangspunkt anses for uagtsomt, hvis en virksomhed inden for de frister, som følger af de nye straffebestemmelser, ikke imødekommer et pålæg om indsendelse af oplys­ninger, idet virksomheden forud for pålægget vil have modtaget en anmodning om indsendelse af oplysningerne til Skatteforvaltningen og således vil have haft mulighed for at forestå indsendelsen. Hvis en virksomhed har holdt sig i bevidst uvidenhed om en anmodning og et pålæg om indsendelse af oplys­ninger, f.eks. fordi virksomheden bevidst har undladt at tømme sin postkasse, vil dette også i konkrete sager kunne anses uagtsomt.

Det er forudsat ved lovforslaget (lovforslag 2020-2021 nr. 137) i de specielle bemærkninger til de konkrete bestemmelser, at bødeniveauet for overtrædelse af de nævnte straffebestemmelser vil skulle udgøre 10.000 kr.

Det er endvidere forudsat, at der ved bødeudmålingen vil skulle ske absolut kumulation, således at der ved overtrædelser af de nye straffebestemmelser i alle tilfælde udmåles en bøde på 10.000 kr. for hver overtrædelse, uanset om overtrædelserne begås ved én eller flere handlinger, og uanset om pådøm­melsen eller vedtagelsen sker ved én eller flere sager. En virksomhed, der modtager et påbud om indsendelse af materiale og undlader senest fire uger efter den i påbuddet fastsatte frist at efterkomme påbuddet, vil således kunne straffes med en bøde på 10.000 kr. Hvis virksomheden efter udløbet af fireu- gersfristen modtager en skriftlig meddelelse fra Skatteforvaltningen om at efterkomme påbuddet, vil virksomheden kunne straffes med endnu en bøde på 10.000 kr., hvis påbuddet ikke efterkommes senest 14 dage efter medde­lelsens modtagelse. Hvis virksomheden herefter modtager flere meddelelser om at efterkomme påbuddet, vil virksomheden tillige kunne straffes med en bøde på 10.000 kr. for hver gang påbuddet ikke efterkommes senest 14 dage efter en meddelelses modtagelse.

Det er forudsat, at en virksomhed i henhold til straffebestemmelserne maksi­malt vil kunne ifalde bødestraf på i alt 100.000 kr., for hvert påbud, der ikke efterkommes. Dette vil være tilfældet, når virksomheden i relation til det samme påbud har begået ti overtrædelser af bestemmelserne, der hver resul­terer i en bøde på 10.000 kr. Herved fastsættes der af hensyn til overtrædelsens karakter et loft over, hvor stor den samlede straf kan være for ikke at efter­komme et påbud om at indsende materiale efter anmodning fra Skatteforvalt­ningen.

Fastsættelsen af straffen og praksis vil bero på domstolenes prøvelse og nærmere konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne strafniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende

omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens 10. kapitel.

En straffesag om overtrædelse af de nye straffebestemmelser vil kunne afslut­tes administrativt af Skatteforvaltningen efter bestemmelsen i skatteforvalt­ningslovens § 61, stk. 1, om Skatteforvaltningens adgang til at afslutte straf­fesager, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde.

[**(326)**](#bookmark340) Reglerne om strafansvar for juridiske personer findes i straffelovens 5. kapitel, hvoraf det bl.a. følger, at en juridisk person kan straffes med bøde, når det er bestemt ved eller i medfør af lov, jf. straffelovens § 25. Efter straffelovens § 26, stk. 1, omfatter bestemmelser om strafansvar for juridiske personer enhver juridisk person, herunder aktie-, anparts- og andelsselskaber, interessentskaber, foreninger, fonde, boer, kommuner og statslige myndighe­der, medmindre andet er bestemt. Der er ikke tale om en udtømmende opreg­ning. Betegnelsen juridisk person omfatter således alle organisationsformer m.v., der kan optræde i retsforhold, uanset omde driver kommerciel virksom­hed eller er ikke-erhvervsdrivende. Efter straffelovens § 26, stk. 2, omfatter bestemmelser om strafansvar for juridiske personer endvidere enkeltmands­virksomheder, for så vidt disse navnlig under hensyn til deres størrelse og organisation kan sidestilles med de i stk. 1. nævnte selskaber. Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. lovforslag 1995-1996 nr. 201 (Fol­ketingstidende 1995-96, tillæg A, L 201 som fremsat, side 4051 ff.), at det er en forudsætning for et sådant ansvar, at enkeltmandsvirksomheden med hensyn til kompetence- og ansvarsfordeling er organiseret på en sådan måde, at det findes naturligt at sidestille virksomheden med en juridisk person, og at enkeltmandsvirksomheden på gerningstidspunktet beskæftiger omkring 10-20 ansatte eller flere.

Det er en forudsætning for at pålægge en juridisk person straffeansvar, at der inden for dens virksomhed er begået en overtrædelse, der kan tilregnes en eller flere til virksomheden knyttede personer eller virksomheden som sådan, jf. straffelovens § 27, stk. 1. Bestemmelsen om juridiske personers ansvar udelukker ikke, at der samtidig eller alene kan gøres et personligt ansvar gældende mod den ansvarlige fysiske person, særligt hvis denne indtager en overordnet stilling og har handlet med forsæt eller udvist grov uagtsomhed. Udgangspunktet ved valg af ansvarssubjekt er imidlertid, at der rejses tiltale mod den juridiske person, jf. Rigsadvokatens Meddelelse nr. 5/1999.

Det følger nu af § 60 a, stk. 3, at der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel. Bestemmelsen medfører, at juridiske personer m.v. omfattet af straffelovens § 25, vil kunne straffes.

[**(327)** *E*](#bookmark352)*fter stk. 2* har loven virkning fra 2005-11-01 med de undtagelser, der følger af stk. 6-9, 11 og 12. Af lovforslagets bemærkninger fremgår, at Strukturkommissionen anfører i sin betænkning (Sammenfatning s. 34), at det er kommissionens vurdering, at på skatteadministrationsområdet er løs­ningen stort set uafhængig af de øvrige strukturændringer, og det er herved lagt til grund, at det vil være muligt at gennemføre omlægningerne på skatte­området efter en anden tidsplan end den generelle for hele kommunalrefor­men. Denne mulighed har Folketinget ved vedtagelse af skatteforvaltnings­loven valgt at gøre brug af primært for at gøre usikkerhedsperioden for medarbejderne i de eksisterende kommunale og statslige skatteforvaltninger så kort som mulig i forbindelse med omlægningen.

[**(328)**](#bookmark353) Efter stk. 3 ophæves skattestyrelsesloven fra 2005-11-01, jf. dog stk. 7 og 11.

[**(329)**](#bookmark354) Efter stk. 4 overføres behandlingen af igangværende sager i Ligningsrådet pr. 2005-11-01 til behandling i de myndigheder, der efter loven har kompe­tence til at afgøre sagerne. Det kan være Landskatteretten, Skatterådet eller Told- og skatteforvaltningen.

[**(330)**](#bookmark356) Efter stk. 5 overføres behandlingen af igangværende klagesager i ToldSkat pr. 2005-11-01 til behandling i Landsskatteretten pr. denne dato, i det omfang Landsskatteretten har kompetence til at afgøre klagerne fra den 2005-11-01.

[**(331)**](#bookmark332) Efter stk. 6 finder reglerne for valg/udnævnelse af medlemmer af Skatte­rådet anvendelse allerede ved valg/udnævnelse af rådsmedlemmer pr. 2005­11-01.

[**(332)**](#bookmark333) Efter stk. 7 fortsætter de hidtidige skatteankenævn med at virke til udgan­gen af juni måned 2006. Det vil sige, at den ordinære funktionsperiode for­længes med ½ år fra 2006-01-01 til 2006-07-01. Hermed opnås, at de kom­munalbestyrelser, der vælges i efteråret 2005, får tid til at indstille medlemmer til de nye skatteankenævn, der skal udnævnes pr. 2006-07-01. I perioden fra 2005-11-01, hvor loven er tillagt virkning, og til udløbet af funktionsperioden for skatteankenævnsmedlemmer 2006-06-30 finder de hidtidige regler i skattestyrelseslovens §§ 6-9 om udtræden, udnævnelse, fælles skatteankenævn m.v. fortsat anvendelse.

[**(333)**](#bookmark335) Efter stk. 8 finder forbuddet i § 15, stk. 1, hvorefter ansatte i Told- og skatteforvaltningen ikke samtidig kan være medlem af et kollegialt klageor­gan, først anvendelse for skatte- eller vurderingsankenævnsmedlemmer fra 2006-07-01. Hermed sikres, at nuværende nævnsmedlemmer, der samtidig er ansat i en skatteforvaltning, ikke skal opgive medlemskabet af den grund.

[**(334)**](#bookmark336) Efter stk. 9 finder de nye regler for udnævnelse af medlemmer af skatte­ankenævn og vurderingsankenævn pr. 2006-07-01 anvendelse på udnævnel­sesproceduren i foråret 2006. De sammenlægningsudvalg, der forventes valgt ved kommunevalget i november 2005, udøver den kommunale kompetence for de pågældende kommunalbestyrelser til at indstille de medlemmer til henholdsvis skatteankenævnet og vurderingsankenævnet, der skal udnævnes pr. 2006-07-01.

[**(335)**](#bookmark339) Efter stk. 10 bortfalder de kontrakter, der er indgået mellem ToldSkat og kommuner eller ligningscentre, om selskabsligning, sekretariatsbetjening af skatteankenævn og grænsegængercentret i Øresundsområdet. Disse opgaver overgår til den nye Told- og skatteforvaltning.

[**(336)**](#bookmark342) Efter stk. 11 finder de gældende regler i skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 2, om fuld omkostningsgodtgørelse i ligningssager i ToldSkat, som nævnt i skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, 2. pkt., anvendelse, hvis sagen ikke er afsluttet pr. 2005-11-01. Godtgørelsen ydes, indtil sagen er afsluttet af Told- og skatteforvaltningen. Med henblik på at kunne foretage en grundig plan­lægning af fusionen er det hensigtsmæssigt, at forhandling og indgåelse af aftaler mellem Skatteministeriet og kommunerne samt iværksættelse af ind­gåede aftaler og behandling og beslutning ved det særlige nævn om overdra­gelse af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte kan ske så tidligt som muligt i fusionsprocessen.

[**(337)**](#bookmark341) I stk. 12 bestemmes derfor, at lovens kapitel 21 om delingsbestemmelser kan få virkning fra og med, at loven træder i kraft. Ved dette virkningstids­punkt sikres det, at Skatteministeriet på et tidligt tidspunkt i processen kan få overblik over medarbejdere, lokaler, kontorudstyr, behov for it osv. Skat­teministeriet kan således planlægge og tilrettelægge lokalisering, it-løsninger osv. og få alle praktiske spørgsmål løst inden fusionstidspunktet pr. 2005­11-01.

[**(338)**](#bookmark343) Ophævet ved L 2008 527. Reglen indebar en pligt til at revidere bestem­melserne i kapitel 19 senest i folketingsåret 2006-07, og dette blev ikke er­stattet af en ny revisionsbestemmelse.

[**(339)**](#bookmark345) Se bkg 2018 804 om varetagelse af told- og skatteforvaltningens opgaver ved indførelse af7 nye styrelser. De opgaver, der ved skatteforvaltningslovens § 1 er tillagt told- og skatteforvaltningen, varetages pr. 1. juli 2018 af Skatte­forvaltningen, og Skatteforvaltningen, er herefter en myndighed, består af Administrations- og Servicestyrelsen, Gældsstyrelsen, Motorstyrelsen, Skattestyrelsen, Toldstyrelsen, Udviklings- og Forenklingsstyrelsen samt Vurderingsstyrelsen. Videre blev det bestemt, at Skatteforvaltningens behand­ling af spørgsmål, som ikke er afgørelser, kan ikke påklages til Skattemini­steriets Departement.

[**(340)**](#bookmark346) Er der tale om et sagsområde, der er overtaget af de færøske og/eller grønlandske myndigheder, kan loven ikke gælde for Færøerne og/eller Grønland. Det er derfor reelt overflødigt at indsætte en territorialbestemmelse, men det er fast lovgivningspraksis, at dette sker sådan, jf. også anbefalingerne fra statsministeriet, hvorefter det alligevel udtrykkeligt bør anføres i en terri­torialbestemmelse, at loven ikke gælder for Færøerne og/eller Grønland, så der ikke opstår tvivl om lovens gyldighedsområde.

[**(341)**](#bookmark344) Bestemmelsen i stk. 1 regulerer, hvilke dele af kommunale aktiver Skat­teministeriet overtager. Bestemmelsen regulerer endvidere, hvilke kommu-

nale rettigheder og pligter Skatteministeriet indtræder i. Det drejer sig om aktiver samt rettigheder og pligter, der udelukkende er knyttet til varetagelsen af skatteopgaven.

Bestemmelsen omfatter samtlige rettigheder og pligter, der på tidspunktet for overførslen af skatteopgaven tilkommer henholdsvis påhviler den kom­mune, hvorfra skatteopgaven overføres, ligesom bestemmelsen omfatter samtlige aktiver. Det gælder uanset karakter, retsgrundlag og stiftelsestids­punkt for de omhandlede aktiver samt rettigheder og pligter. Bestemmelsen omfatter således rettigheder og pligter indgået på såvel offentligretligt som privatretligt grundlag. Dette lovfæstede princip om fuld succession vil inde­bære, at Skatteministeriet f.eks. indtræder i aftaler om leje af lokaler, kontrak­ter om leje af løsøre eller kontrakter om tjenesteydelser på de vilkår, som kommunen m.fl. har påtaget sig. Sker der ikke overførsel, fordi der alene er delvis tilknytning til skatteopgaven, og der foreligger f.eks. kontraktforhold over for tredjepart, vil det fortsat være den pågældende kommune, der er forpligtet. Bestemmelsen omfatter aktiver samt rettigheder og pligter, der eksisterer på tidspunktet for overførslen af skatteopgaven. Bestemmelsen omfatter således ikke aktiver mv., der erhverves på et senere tidspunkt. Be­stemmelsen omfatter dog alene aktiver samt rettigheder og pligter, der ude­lukkende er knyttet til varetagelsen af skatteopgaven. Det afgørende er i den forbindelse den konkrete anvendelse af det pågældende aktiv, henholdsvis hvorvidt en rettighed eller en pligt er pådraget, tilkommer eller påhviler kommunen i forbindelse med varetagelsen af skatteopgaven. Det er den konkrete anvendelse på tidspunktet for overførslen af skatteopgaven, der er afgørende, ikke en eventuel tidligere anvendelse. Bestemmelsen medfører endvidere, at Skatteministeriet generelt indtræder i kommunens sted i forhold til samarbejder med myndigheder og private, der udelukkende knytter sig til varetagelsen af skatteopgaven. Dette gælder dog ikke kommunale fællesskaber om skatteopgaven.

[**(342)**](#bookmark347) Efter stk. 2, 1. pkt., reguleres at bestemmelserne om, at Skatteministeriet overtager aktiver, der udelukkende er knyttet til varetagelse af den kommu­nale skatteopgave, ikke finder anvendelse for fast ejendom. Kommunerne beholder således de pågældende ejendomme, og staten undgår at skulle overtage ejendomme, som der på sigt ikke er anvendelse for. For at sikre et velordnet forløb for lokalisering både af hensyn til de ansatte og af hensyn til varetagelsen af skatteopgaven fastsættes med stk. 2, 2. pkt., en ret for Skatteministeriet til at leje fast ejendom, der af den pågældende kommune udelukkende er anvende til skatteopgaven, og som Skatteministeriet ønsker at anvende til dette formål fremover. Denne ret omfatter også ret til at leje dele af kommunale ejendomme, f.eks. lokaler i rådhuse eller større forvalt­ningsbygninger, som hidtil har været anvendt til varetagelse af den kommu­nale skatteopgave, og som Skatteministeriet fortsat ønsker at anvende til skatteopgaven. Udøves retten til at indgå sådanne lejemål, forudsættes, at Skatteministeriet betaler sædvanlig markedsleje for lejemålet. Det kan være tale om lejemål af såvel kortere som længere varighed.

Efter stk. 2, 3. pkt., kan der indgås aftale med den enkelte kommune om, at staten ved Slots- og Ejendomsstyrelsen umiddelbart, dvs. uden udbud, over­tager en fast ejendom, der helt eller delvist er knyttet til den kommunale va­retagelse af skatteopgaven. Bestemmelsen supplerer Skatteministeriets ret til at leje fast ejendom eller dele heraf for de tilfælde, hvor såvel Skattemini­steriet som en kommune har interesse i, at en ejendom overføres til staten. Overførslen vil ske i form af, at staten overtager den faste ejendom fra kom­munen til markedspris.

[**(343)**](#bookmark350) Efter stk. 3 skal der også ske overførsel af aktiver samt rettigheder og pligter fra kommuner til Skatteministeriet i det omfang, aktiverne, respektive rettighederne og pligterne er omfattet af betingelserne i stk. 1, dvs. udeluk­kende er knyttet til varetagelsen af skatteopgaver, der udføres kommunalt efter aftale med ToldSkat. Det drejer sig om selskabsligning, sekretariatsbe­tjening af skatteankenævn og varetagelse af funktionen som grænsegænger- center for Øresundsområdet. Det foreslås, at bestemmelserne i stk. 2 om indgåelse af lejeaftaler og overførsel af fast ejendom også finder anvendelse i disse tilfælde.

[**(344)**](#bookmark355) Bestemmelsen regulerer, hvilke dele af de kommunalt ansatte, der følger med skatteopgaven til ansættelse i staten.

Efter bestemmelsen drejer det sig ikke kun om kommunalt ansatte, der ude­lukkende eller helt overvejende er beskæftiget med varetagelsen af skatteop­gaven, men også om en forholdsmæssig del af de kommunalt ansatte, der ikke udelukkende eller helt overvejende er beskæftiget med varetagelsen af opgaver, som fortsat skal varetages i kommunalt regi. Herved sikres, at også kommunalt ansatte, der er beskæftiget med generelle funktioner, kan overgå til ansættelse i staten. Den konkrete afgrænsning af det personale, der over­føres, fastlægges ved aftale mellem den statslige ansættelsesmyndighed og den enkelte kommunalbestyrelse.

Ansatte i kommunale fællesskaber, der er oprettet efter § 60 i kommunesty­relsesloven, overgår direkte fra ansættelse i fællesskabet til ansættelse i staten på grundlag af aftale med kommunalbestyrelserne bag fællesskabet. Det forudsættes, at de berørte myndigheder tilvejebringer og meddeler de oplys­ninger, udleverer de dokumenter og yder den bistand i øvrigt, der er nødvendig for gennemførelsen af denne personaleoverførsel.

Bestemmelser om personalets ansættelsesvilkår ved ansættelsen i staten er fastsat i § 68 og § 69. Denne regulering eri overensstemmelse med regerings­partiernes aftale med Dansk Folkeparti om en kommunalreform.

[**(345)**](#bookmark357) Lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse, jf. lbkg 2002 710, finder ikke anvendelse på overførsel af administrative funktioner mellem offentlige administrative myndigheder, jf. virksomhedsoverdragel­seslovens § 1, stk. 2. Det indebærer bl.a., at virksomhedsoverdragelsesloven ikke finder anvendelse for ansatte, der er beskæftiget med myndighedsopga­ver. Med henblik på at sikre et ensartet retsgrundlag for samtlige overenskomstansatte, ansatte i henhold til bestemmelser om løn- og arbejds­forhold, der er fastsat eller godkendt af offentlig myndighed (tjenestemands­lignende ansatte), og ansatte efter individuel aftale, der som nævnt i § 67 overføres fra kommunal ansættelse til ansættelse i staten, bestemmes, at lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse skal finde tilsva­rende anvendelse for ansatte, som ikke er direkte omfattet af virksomheds­overdragelsesloven. Derved sikres alle overenskomstansatte mv. ensartede rettigheder efter loven, herunder bl.a. at de pågældendes ansættelsesvilkår skal videreføres uændret med den nye ansættelsesmyndighed som ny part, ligesom de pågældende bliver omfattet af lovens særlige bevisbyrderegler, der beskytter de ansatte mod usaglige afskedigelser som følge af kommunal­reformen. Bestemmelsen præciserer på den anden side, atde overenskomstan­satte mv. som udgangspunkt er forpligtet til efter kommunalreformen at op­fylde arbejdsaftalen ved ansættelsen i staten. Efter en samlet afvejning af de rettigheder og pligter, som følger af virksomhedsoverdragelsesloven, vurderes loven at medføre en forbedret retsstilling for de overenskomstansatte m.v., som efter de gældende regler ikke er omfattet af virksomhedsoverdragelses­loven. For så vidt angår ansatte, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår, er der i § 69, stk. 6, fastsat regler vedrørende pensionsforpligtelser over for de pågældende.

[**(346)**](#bookmark359) Efter stk. 1 bestemmes, at de tjenestemænd, der overføres efter § 68, overgår til ansættelse i staten på vilkår, der i øvrigt svarer til de hidtidige vilkår. De pågældende ansættes som statstjenestemænd i henhold til tjeneste­mandslovgivningen og de kollektive aftaler, der er indgået i henhold til denne lovgivning. Det vil ved den pensionsmæssige indplacering i staten blive sikret, at der ikke som følge af overgangen sker forringelse af den pensionsret, der er optjent i kommunalt regi. Tilsvarende vil de pågældende ved indplace­ring i de lønsystemer, der gælder i staten, blive sikret mod lønnedgang som følge af overgangen. Bestemmelsen indebærer, at ansættelsesmyndigheden er vedkommende nye statslige ansættelsesmyndighed, og at ansættelsesom­rådet er det samme som for andre tjenestemænd, der ansættes i denne statslige ansættelsesmyndighed. Overgangen til ansættelse i staten vil ikke i sig selv være en forflyttelse. De pågældende tjenestemænd vil således ikke kunne kræve sig afskediget med rådighedsløn/ventepenge eller pension som følge af selve overgangen til ansættelse i staten. Endvidere indebærer bestemmelsen, at de pågældende tjenestemænd fremover vil kunne være forpligtede til at overtage en anden passende stilling inden for det nye ansættelsesområde.

Ved vurderingen af, om en anden stilling kan anses for passende, vil det blandt andet skulle indgå, at ændringen af ansættelsesområdet sker som led i den generelle kommunalreform. Det betyder, at de pågældende tjenestemænd vil kunne være forpligtede til at overtage en anden passende stilling inden for det nye ansættelsesområde, som de ikke ville have været forpligtet til at overtage inden for rammerne af deres hidtidige ansættelsesområde. Det gælder dog ikke, hvis forpligtelsen til inden for rammerne af det nye ansæt­telsesområde at overtage en anden stilling måtte være af særlig indgribende karakter over for den enkelte.

[**(347)**](#bookmark360) Efter stk. 2 bestemmes, at det er staten, der i forhold til tjenestemanden er forpligtet til at udbetale tjenestemandspensionen.

[**(348)**](#bookmark361) Efter stk. 3 bemyndiges finansministeren til efter forhandling med inden­rigs- og sundhedsministeren og drøftelse med de kommunale parter at fast­sætte regler om beregning og eventuel fordeling mellem den hidtidige og den nye ansættelsesmyndighed af pensionsforpligtelsen for tjenestemænd, der overføres efter loven. Bestemmelsen indebærer således, at tjenestemand­spensionsforpligtelsen vil blive fordelt mellem den hidtidige ansættelsesmyn­dighed og den nye ansættelsesmyndighed. Om beregningen af de pensioner, der skal udbetales, henvises til stk. 4.

[**(349)**](#bookmark363) Efter stk. 4 bemyndiges finansministeren til efter forhandling med inden­rigs- og sundhedsministeren og drøftelse med de kommunale parter at fast­sætte regler for forskellige andre pensionsspørgsmål vedrørende beregning, administration, refusion, revision mv. for de pensioner, der skal udbetales til de overførte tjenestemænd m.v., herunder ægtefælle- og børnepension, samt opsatte pensioner. Bemyndigelsesbestemmelsen omfatter alene pensioner, der er omfattet af bestemmelserne i stk. 2 og 3. Jf. bkg 2006 130 om beregning af tjenestemandspensioner og om fordeling af pensionsbyrden i forbindelse med kommunalreformen.

[**(350)**](#bookmark365) Med bestemmelsen i stk. 5 fastsættes det, at finansministeren kan træffe afgørelse om tvivlsspørgsmål i henhold til bestemmelserne i stk. 3 og 4.

[**(351)**](#bookmark366) Det fastsættes med stk. 6, at bestemmelserne i stk. 2-5 finder tilsvarende anvendelse for ansatte med en pensionsordning, der i det væsentlige giver samme rettigheder som tjenestemændenes pensionsordninger.

Bestemmelsen omfatter således ansatte, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår, og som overføres efter § 67. Bestemmelsen regulerer alene spørgsmål vedrørende pensionsforpligtelsen for de ansatte, der er ansat på tjenestemands­lignende vilkår. De pågældende ansattes rettigheder og pligter i forbindelse med overførslen efter § 67 reguleres af bestemmelsen i § 68.

Henvisningen til stk. 2 indebærer, at det er den nye ansættelsesmyndighed, hvortil den pågældende ansatte overføres, som i forhold til den pågældende ansatte er forpligtet til at udbetale pensionen.

Eksisterer den hidtidige ansættelsesmyndighed efter 2005-11-01, fastsætter finansministeren efter forhandling med indenrigs- og sundhedsministeren regler om beregning og eventuel fordeling mellem den hidtidige og den nye ansættelsesmyndighed af pensionsforpligtelsen for ansatte, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår, jf. henvisningen til stk. 3. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til stk. 3. Henvisningen til stk. 4 indebærer, at finansmi­nisteren efter forhandling med indenrigs- og sundhedsministeren kan fastsætte regler om beregning, administration, refusion, revision m.v. af pensionen for ansatte, der er ansat på tjenestemandslignende vilkår. Af henvisningen til stk. 5 følger det, at finansministeren træffer afgørelse om tvivlsspørgsmål i henhold til stk. 3 og 4.

[**(352)**](#bookmark368) Det fastsættes, at overførslen af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte i forbindelse med overflytning af skatteopgaven skal ske efter aftale mellem de berørte kommuner og Skatteministeriet. Tilsvarende gælder udmøntning af retten til at leje fast ejendom eller lokaler, der helt eller delvist har været anvendt til den kommunale varetagelse af skatteopgaven. Som nævnt i de almindelige lovforslagsbemærkninger er det forventningen, at den konkrete overførsel m.m. vil kunne ske ved aftaler på grundlag af forhandlinger mellem parterne. Forhandlingerne skal føres med henblik på, at der senest 2005-08­15 kan indgås aftale mellem den enkelte kommune og Skatteministeriet. Aftale kan kun indgås ved enighed mellem disse myndigheder. Kan der kun opnås enighed om dele af overførslen, kan der indgås aftale alene for disse

forhold. Kan der ikke senest 2005-08-15 indgås aftale, kan medvirken af det særlige nævn være fornøden, jf. § 71. Er der indgået delaftaler, medvirker nævnet kun for de dele, der falder uden for aftalerne.

[**(353)**](#bookmark369) Det fastsættes i stk. 1, at skatteministeren kan nedsætte et nævn, der træffer beslutning om overførsel og eventuelle vilkår om betaling samt leje­aftale efter § 70, hvis der ikke senest 2005-08-15 er indgået aftale herom. Efter stk. 2 har nævnet 4 medlemmer, der udpeges af skatteministeren. Fi­nansministeren indstiller ét medlem, der tillige er nævnets formand. Kommu­nernes Landsforening indstiller to medlemmer. Med bestemmelsen i stk. 3 præciseres dels nævnets beslutningsregler, og dels at nævnets beslutninger ikke kan indbringes for anden administrativ myndighed. Bestemmelsen inde­bærer, at nævnets beslutninger ikke kan påklages. Nævnets beslutninger vil dog kunne undergives domstolsprøvelse. Nævnets virksomhed er endvidere omfattet af Folketingets ombudsmands kompetence. Efter stk. 4 kan skatte­ministeren fastsætte de nærmere regler for nævnets virksomhed, herunder om finansiering og sekretariatsbetjening.

[**(354)**](#bookmark370) Med bestemmelsen undtages forhandlinger, aftaleindgåelse og beslutninger efter lovens §§ 70 og 71 fra forvaltningslovens regler om partsaktindsigt, partshøring og begrundelse, jf. forvaltningslovens kapitel 4, 5 og 6.

Bestemmelsen skal ses på baggrund af den særlige situation, der opstår med samlingen af skatteopgaven som led i kommunalreformen, hvor der skal ske overførsler af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte mellem myndigheder. Der er tale om en kompliceret proces, som skal foregå inden for en snæver tidsramme - inden samlingen af skatteopgaven træder i kraft 2005-11-01 - og hvor der som udgangspunkt ved forhandling skal tages stilling til den samlede fordeling af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte, hvilket inde­bærer, at den konkrete fordeling af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte i visse tilfælde vil kunne ske skønsmæssigt, og uden at det ud fra en retlig betragtning kan fastlægges, at den konkrete fordeling, der sker ved aftaleind­gåelse eller nævnsbeslutning, er den eneste mulige fordeling, der kan ske i overensstemmelse med lovens regler. Forvaltningslovens regler om partsak­tindsigt, partshøring og begrundelse er derfor ikke egnede til denne proces. Hensynet til myndighedernes interesse i at være bekendt med dokumenterne i sagen og kunne fremsætte udtalelse herom er tilgodeset med regler om indgåelse af aftale m.m., der baserer sig på forhandlinger mellem de pågæl­dende myndigheder. I tilfælde, hvor nævnet træffer beslutning, vil der endvi­dere blive fastsat regler om, at det skal ske efter drøftelse med myndighederne. Bestemmelsen indebærer ikke, at de ansatte, som vil blive overført efter § 67, ikke vil blive inddraget i processen. Om inddragelsen af de ansatte hen­vises til de almindelige bemærkninger, afsnit 5, og bemærkningerne til § 73. Hensynet til de ansatte, som overføres efter loven, vil således blive tilgodeset på anden måde end ved forvaltningslovens regler.

Det bemærkes, at forvaltningslovens bestemmelser heller ikke i forhold til de ansatte er egnede i forbindelse med samlingen af skatteopgaven som led i kommunalreformen, idet den endelige stillingtagen til fordelingen af aktiver, rettigheder og pligter samt ansatte som nævnt vil kunne ske skønsmæssigt, og uden at det kan fastlægges, at fordelingen er den eneste mulige fordeling, der kan ske efter lovens regler.

[**(355)**](#bookmark371) Efter stk. 1 fastsættes, at den myndighed, hvorfra der overføres opgaver, for så vidt angår overførslen af ansatte skal orientere repræsentanter for de ansatte om aftaleudkastet m.m. efter §§ 70 og 71. Bestemmelsen indebærer en pligt for myndigheden til at orientere repræsentanter for de ansatte om aftaleudkast m.m. efter § 70 og § 71. Orienteringen sker med henblik på at sikre de ansattes repræsentanter det bedst mulige grundlag for at fremkomme med synspunkter og ønsker med hensyn til den del af aftaleudkastet, der vedrører overførslen afde ansatte, herunder spørgsmålet om antallet af ansatte der overføres, og hvilke ansatte, der efter kommunens udkast skal overføres. Det forudsættes således, at de ansatte og deres repræsentanter på passende tidspunkter, herunder forinden aftaleudkastet er udarbejdet, orienteres om den procedure, der skal fastlægge fordelingen, og atde ansatte og de ansattes repræsentanter har mulighed for at fremsætte forslag og ønsker, herunder til fordelingen af ansatte mellem kommunen og Skatteministeriet. Disse forslag og ønsker kan indgå i forbindelse med kommunens udarbejdelse af aftaleud-

kastet, jf. bemærkningerne til stk. 3. Bestemmelsen begrænser således ikke de enkelte ansattes adgang til at fremsætte ønsker til fordelingen af ansatte mellem kommunerne og Skatteministeriet. Orienteringen forudsættes at ske i overensstemmelse med de aftaler, der gælder for den pågældende myndig­heds inddragelse af de ansattes repræsentanter. Orienteringen vil således kunne ske i MED-udvalg, samarbejdsudvalg m.v. Orienteringen skal ske på et passende tidspunkt, inden der efter § 70 indgås aftale på grundlag af udka­stet, således at de synspunkter, som de ansattes repræsentanter fremsætter til aftaleudkastet, kan indgå i kommunens overvejelser om, hvorvidt der skal ske tilpasninger af aftaleudkastet, forinden indgåelse af aftale.

Bestemmelsen er - sammen med bestemmelserne i stk. 2-4 - et supplement til kommunens pligt til efter virksomhedsoverdragelseslovens § 5 i rimelig tid inden overdragelsen at underrette lønmodtagernes repræsentanter m.v. om datoen for overdragelsen, årsagen til overdragelsen, overdragelsens juri­diske, økonomiske og sociale følger for lønmodtagerne samt eventuelle for­anstaltninger for lønmodtagerne, der ikke er en følge af den almindelige le­delsesret.

Det forudsættes, at kommunen og den eller de myndigheder, hvis ansatte berøres af overførslerne, samarbejder med henblik på at sikre de bedst mulige rammer for at kunne give information til de ansatte og deres repræsentanter og at kunne formidle deres synspunkter og ønsker. Orienteringen og drøftel­serne efter bestemmelsen forudsættes at ske i overensstemmelse med de af­taler, der gælder for den pågældende myndigheds inddragelse af de ansattes repræsentanter. Orienteringen vil således kunne ske i MED-udvalg, samar­bejdsudvalg m.v. Bestemmelsen er et supplement til myndighedernes under­retnings- og forhandlingspligt efter virksomhedsoverdragelseslovens § 5, jf. lovforslagsbemærkningerne til stk. 1. Bestemmelsen vil endvidere supplere de aftaler, der gælder for den pågældende myndigheds inddragelse af de an­sattes repræsentanter.

Det forudsættes endvidere, at den myndighed, hvortil overførslen af den an­satte skal ske, så hurtigt som muligt giver den ansatte meddelelse om den pågældendes nye arbejdssted og arbejdsfunktion hos myndigheden.

Det forudsættes, at der med fastlæggelsen af indplaceringen hos den modta­gende myndighed så vidt muligt tages hensyn til den enkelte ansattes behov og ønsker såvel med hensyn til arbejdssted som med hensyn til opgaver. Afdækning heraf forventes at kunne ske ved gennemførelse af en egentlig ønskerunde. Hovedparten af medarbejderne vil dog ikke skulle skifte arbejds­sted eller arbejdsopgaver fra 2005-11-01, da den endelige implementering forventes at ske over en længere periode. Med hensyn til de medarbejdere, der fysisk skal skifte arbejdssted 2005-11-01, vil der så vidt muligt blive taget hensyn til det primære ønske om tilknytning til et givet skattecenter. Det er hensigten, at alle ansatte i den nye Told- og skatteforvaltning vil få mulighed for at fremsætte ønsker med hensyn til arbejdssted og -opgaver efter 2005­11-01, og at der så vidt muligt vil blive taget hensyn til disse ønsker. Orien­teringen af den ansatte vil eventuelt kunne ske samtidig med en varsling over for medarbejderen af væsentligt ændrede løn- og ansættelsesvilkår. Virksom­hedsoverdragelseslovens regler indebærer, at arbejdsgiverskiftet i forbindelse med overførslen til en ny ansættelsesmyndighed som led i kommunalreformen ikke i sig selv er en væsentlig ændring af ansættelsesforholdet, der kan be­grunde en ophævelse af arbejdsaftalen fra den ansattes side, men er en æn­dring, den ansatte er forpligtet til at tåle, forudsat at der ikke sker andre væ­sentlige ændringer i ansættelsesforholdet. Hvis der sker andre væsentlige ændringer i ansættelsesforholdet, er den myndighed, hvorfra den ansatte overføres, forpligtet til at varsle dette over for den pågældende. Varslingen indebærer efter almindelige ansættelsesretlige regler, at det hidtidige ansæt­telsesforhold bringes til ophør med det individuelle opsigelsesvarsel, samtidig med at der tilbydes genansættelse på nye vilkår. Den ansatte må herefter tage stilling til, om vedkommende vil påtage sig stillingen på de nye vilkår eller betragte sig som opsagt.

Bestemmelsen er et supplement til myndighedernes underretnings- og for­handlingspligt efter virksomhedsoverdragelseslovens § 5, jf. lovbemærknin­gerne til stk. 1. Bestemmelsen vil endvidere supplere de aftaler, der gælder for den pågældende myndigheds inddragelse af de ansattes repræsentanter.

[**(356)**](#bookmark358) Efter stk. 2 skal den myndighed, hvorfra der overføres ansatte, og den eller de myndigheder, hvis ansatte berøres af overførslerne, så hurtigt som muligt orientere repræsentanter for de ansatte om aftalen, jf. § 70, eller be­slutningen, jf. § 71. Orienteringen forudsættes at ske i overensstemmelse med de aftaler, der gælder for den pågældende myndigheds inddragelse af de ansattes repræsentanter. Orienteringen vil således kunne ske i MED-udvalg, samarbejdsudvalg m.v. Orienteringen skal ske så hurtigt som muligt efter aftaleindgåelsen eller nævnsbeslutningen. Orienteringspligten påhviler både den myndighed, hvorfra der overføres ansatte efter loven, og den eller de myndigheder, hvis ansatte berøres af overførslerne. Der påhviler således alene andre myndigheder end den afgivende myndighed en orienteringspligt, hvis myndigheden har ansatte, der berøres af overførslerne. Bestemmelsen er et supplement til myndighedernes underretnings- og forhandlingspligt efter virksomhedsoverdragelseslovens § 5, jf. bemærkningerne til stk. 1. Bestem­melsen vil endvidere supplere de aftaler, der gælder for den pågældende myndigheds inddragelse af de ansattes repræsentanter.

[**(357)**](#bookmark362) Det fastsættes med stk. 3, at den myndighed, hvorfra der overføres ansatte, og den eller de myndigheder, hvis ansatte berøres af overførslerne, skal ori­entere repræsentanter for de ansatte om og med disse drøfte fremgangsmåden for orienteringen af de ansatte under hele delingsproceduren. Det følger endvidere af bestemmelsen, at myndigheden skal drøfte fremgangsmåden for orienteringen af de ansatte med de ansattes repræsentanter. Pligten påhviler både den myndighed, hvorfra der overføres ansatte efter loven, og den eller de myndigheder, hvis ansatte berøres af overførslerne.

Der påhviler således alene andre myndigheder end den afgivende myndighed en pligt, hvis myndigheden har ansatte, der berøres af overførslerne, jf. herom bemærkningerne til stk. 2. Bestemmelsen forudsætter således, at de ansatte før og under forhandlingerne på passende tidspunkter orienteres om den procedure, der skal fastlægge fordelingen. Bestemmelsen forudsætter endvi­dere, at der gives de ansatte mulighed for at fremsætte forslag til fremgangs­måden med hensyn til orienteringen. Informationen til de ansatte om proce­duren kan ske såvel skriftligt som mundtligt, herunder ved afholdelse af møder, hvor der gives de ansatte mulighed for at få svar på spørgsmål vedrø­rende proceduren for overførslerne og konsekvenserne heraf. Det følger af bestemmelsen, at kommunerne og Skatteministeriet skal drøfte med de ansat­tes repræsentanter, på hvilke måder de ansatte mest hensigtsmæssigt kan

holdes orienteret under forløbet. Orienteringen af de ansatte forudsættes at ske i overensstemmelse med de aftaler, der gælder for den pågældende myndigheds information af de ansatte.

[**(358)**](#bookmark364) Efter stk. 4 fastsættes, at den kommune, hvorfra der overføres ansatte, så hurtigt som muligt skriftligt skal orientere de ansatte, der overføres efter § 67, om aftaleindgåelse efter § 70 og nævnsbeslutning efter § 71 om overførs­len til Skatteministeriet. Bestemmelsen indebærer, at den afgivende myndig­hed skriftligt skal orientere de ansatte, der skal overføres til Skatteministeriet, herom. Orienteringen skal ske hurtigst muligt efter aftaleindgåelsen eller nævnsbeslutningen. Der stilles efter bestemmelsen alene krav om, at den af­givende myndighed orienterer de ansatte om aftaleindgåelsen m.v., og om, at den pågældende ansatte skal overføres til Skatteministeriet. Orienterings­pligten omfatter orientering om selve overførslen, men ikke orientering om indplaceringen hos den nye myndighed, jf. herom nedenfor. Bestemmelsen stiller ikke krav til, hvilke eventuelle yderligere oplysninger den skriftlige orientering kan indeholde.

Det forudsættes, at kommunerne og Skatteministeriet samarbejder med hen­blik på at sikre de bedst mulige rammer for at kunne give information til de ansatte og deres repræsentanter og for at kunne formidle deres synspunkter og ønsker, herunder med hensyn til det nye arbejdssted og arbejdsfunktion, jf. også bemærkningerne til stk. 3.

[**(359)**](#bookmark367) Efter stk. 5 fastsættes det, at repræsentanterne for de ansatte har tavsheds­pligt vedrørende den orientering, der er givet i medfør af stk. 1. Repræsentan­terne vil således ikke kunne videregive oplysninger herom til myndighedernes ansatte eller til andre. Repræsentanter vil imidlertid med respekt af tavsheds­pligtsbestemmelsen kunne drøfte delingsproceduren og forhandlingernes forløb med de ansatte, herunder de ansattes ønsker til fordelingen m.v. mellem kommunen og Skatteministeriet.

[**(360)**](#bookmark372) Efter bestemmelsen bemyndiges skatteministeren til at fastsætte regler for den praktiske gennemførelse af overdragelsen af opgaver, personale, ak­tiver mv. fra kommunerne til staten. Det kan eksempelvis være frister for gennemførelse af de enkelte dele af overdragelsen, eller regler for overdra­gelse af arkivmateriale. De kommunale repræsentanter vil blive inddraget i tilrettelæggelsen af dette arbejde. Skatteministeren vil kunne delegere denne kompetence til embedsmænd.