



HØJESTERETS DOM

afsagt mandag den 13. december 2021

Sag BS-45741/2020-HJR
(2. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

mod

Boet efter A
(advokat Peter C. Kierkegaard)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 12. afdeling den 23. oktober 2020 (BS-25932/2019-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Vibeke Rønne, Lene Pagter Kristensen, Jon Stokholm, Jørgen Steen Sørensen og Rikke Foersom.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Appellanten, Skatteministeriet, har endvidere nedlagt påstand om, at indstævnte, Boet efter A, skal tilbagebetale de idømte sagsomkostninger på 55.000 kr. med procesrente fra den 20. november 2020.

Supplerende sagsfremstilling

Af en intern mail af 12. september 2017 mellem medarbejdere i SKAT fremgår bl.a.:

”Jeg har spørgsmål til to sager, som vi ikke nåede at tale om i går.

Boet efter A...

[Navngiven medarbejder] fra aktieberegningssystemet [har] ringet.

Han oplyser at der på afdødes sag for indkomståret 2010 er grundregistreret forkert i aktieberegningssystemet. Der er sat forkert talkomma, så alle de grundregistrerede købspriser er alt for høje.

I stedet for eks. 999.840 kr. skal anskaffelsessummen være 99.984 kr.

Det har bevirket at der i forbindelse med salg af obligationsbaserede investeringsbeviser er fortrykt nogle kæmpe tab i kapitalindkomsten, så afdøde har fået al a-skatten udbetalt siden 2011.

Der er udbetalt følgende:

2011	17.390 kr.
2012	43.939 kr.
2013	44.779 kr.
2014	46.082 kr.
2015	48.997 kr.
2016	48.314 kr."

Retsgrundlag

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og stk. 2, viderefører bestemmelsen i den tidligere skattestyrelseslovs § 35, som blev indført med følgende ordlyd ved lov nr. 824 af 19. december 1989 om skattemyndighedernes organisation og opgaver m.v.:

"§ 35. Skattemyndighederne kan ikke forhøje en ansættelse vedrørende indkomst- og formueskat senere end 3 år efter udløbet af det indkomstår, ansættelsen vedrører.

...

Stk. 3. Hvis nogen forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, regnes fristen i stk. 1 fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse.

..."

I de specielle bemærkninger til bestemmelsen (lovforslagets § 40, stk. 4) er det anført bl.a. (Folketingstidende 1989/90, Tillæg A, lovforslag nr. L 6, spalte 258):

”Det foreslås i stk. 4, at den gældende praksis om, at forældelsesfristen suspenderes, når skatteyderen har begået positive fejl, lovfæstes...”

Skattestyrelseslovens § 35 blev ændret ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love, hvorved bestemmelsen fik følgende ordlyd:

”§ 35. Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres såvel efter anmodning fra den skattepligtige som efter skattemyndighedernes bestemmelse i følgende tilfælde:

...

- 6) I det omfang skatteansættelsen er en følge af, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

...

Stk. 3. En ansættelse kan kun foretages efter stk. 1, hvis den varsles af myndighederne eller genoptagelsesansøgningen fremsættes af den skattepligtige inden rimelig tid efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 34.

...”

I de specielle bemærkninger til nr. 20 i lovforslaget er det om § 35, stk. 3, anført bl.a. (Folketingstidende 1998/99, Tillæg A, lovforslag nr. L 192, side 4566):

”Det foreslås under § 35, stk. 3, at adgangen til at fravige de almindelige ansættelsesfrister skal forudsætte, at den skatteansættende myndighed, respektive den skattepligtige, reagerer inden for rimelig tid efter at den pågældende er blevet opmærksom på det forhold, der begrundes fristforlængelsen.

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

Ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Ændringer af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet m.v.) fik § 35 følgende ordlyd:

”§ 35. Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter skattemyndighedernes bestemmelse i følgende tilfælde:

...

- 5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne har forsætligt eller groft uagtsomt bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

...

Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af myndighederne eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skatteansættende myndighed henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af fristerne i § 34...”

I bemærkningerne til lovforslaget er det anført bl.a. (Folketingstidende 2002/03, Tillæg A, lovforslag nr. L 175, side 4592, 4597 og 4609-4610):

”Almindelige bemærkninger

1. Indledning

...

1.2.

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

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

...

2. Lovforslagets indhold

...

2.1.2.2. Ekstraordinær skatteansættelse skattestyrelseslovens § 35

...

g. Reaktionsfristen, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 2

Efter gældende ret, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, kan en ansættelse uden for de ordinære ansættelsesfrister kun foretages eller ændres, såfremt denne varsles eller anmodningen fremsættes inden rimelig tid

efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af de almindelige frister. Hvad der kan anses for rimelig tid, beror på en konkret vurdering af omstændighederne, idet der dog normalt skal reageres inden 6 måneder.

Det foreslås, jf. forslaget til § 35, stk. 2, at bestemmelsen justeres, således at det direkte i loven angives, at anmodningen eller varslingen af en ekstraordinær skatteansættelse skal ske inden 6 måneder. Det foreslås endvidere, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige bemyndiges til i særlige tilfælde at dispensere fra fristen.

...

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

...

Til nr. 2

...

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."

Anbringender

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at en almindelig ordlydsfortolkning af ordene "er kommet til kundskab" i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, viser, at landsrettens forståelse af bestemmelsen ikke er rigtig. Højesteret udtalte sig i dommene UfR 2018.3603H og UfR 2018.3845H om, hvornår 6 måneders fristen begyndte at løbe, efter at SKAT var blevet opmærksom på, at der var noget, der skulle undersøges. Dommene vedrører således en anden situation end den foreliggende.

For at varslingsfristen begynder at løbe, skal skattemyndighederne være blevet opmærksomme på, at noget skal undersøges nærmere. Derudover skal skattemyndighederne være kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en ekstraordinær skatteansættelse. Det vil sige, at skattemyndighederne skal kunne konstatere, at den tidligere skatteansættelse er forkert, og at den ekstraordinære grund – her grov uagtsomhed – er til stede.

"Kundskab" kræver en menneskelig erkendelse. Der er ikke grundlag for at fortolke bestemmelsen sådan, at det er tilstrækkeligt, at oplysningerne er kommet

frem til SKAT. Ordene "kommet til kundskab" i § 27, stk. 2, 1. pkt., må forstås på samme måde som efter aftalelovens § 7.

I den foreliggende sag var det ganske vist ved at sammenholde oplysningerne i årsopgørelsen for 2016, registreringerne i værdipapirsystemet og indberetningerne fra Danske Bank muligt for SKAT at konstatere, at anskaffelsessummerne var fejlagtigt indtastet. Det krævede imidlertid derudover en juridisk vurdering af forholdene at konkludere, at der forelå grov uagtsomhed. Det var disse to forhold, der tilsammen medførte, at SKAT kom til kundskab om forholdene.

Det anerkendes, at SKAT ikke modtog nye oplysninger i sagen i seks måneder forud for agterskrivelsen af 7. november 2017. SKAT var imidlertid først forpligtet til at foretage en ligning ved modtagelsen af boets åbningsstatus den 30. august 2017. Skattemyndighederne har ikke på noget tidligere tidspunkt haft pligt til at kontrollere, gennemgå eller sammenholde oplysninger modtaget som led i skattemyndighedernes udveksling af oplysninger mellem andre myndigheder og skatteydere.

Det vil have stor betydning, hvis skattemyndighedernes blotte besiddelse af oplysninger skulle medføre, at forhold, som kan udledes af oplysningerne, er kommet til skattemyndighedernes kundskab. Det er en politisk beslutning, hvilke områder af skattekontrollen der skal prioriteres. Skattemyndighederne kan ikke kontrollere alt, hvilket har betydning i et tilfælde som det foreliggende.

Boet efter A har supplerende anført navnlig, at der ikke er udvist grov uagtsomhed ved indtastningen af anskaffelsessummerne på investeringsbeviserne i SKATs værdipapirsystem. B indtastede anskaffelsessummerne den 14. april 2012, og i den forbindelse skete der muligvis en fejl, idet han ikke fik slettet det fortrykte "0" i værdipapirsystemet.

Hvis Højesteret finder, at der er udvist grov uagtsomhed, må der lægges vægt på, at skattemyndighederne ikke modtog nye oplysninger de sidste seks måneder inden den 7. november 2017. SKAT var således i mindst 6 måneder forud for varslingen i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Hertil kommer, at SKAT i den foreliggende sag ikke blot var i besiddelse af de tilstrækkelige oplysninger, men også havde anledning til at behandle oplysningerne. SKAT vidste bl.a., at A siden 2012 havde fået tilbagebetalt hele sin forskudsskat, og at hun ifølge årsopgørelserne realiserede betydelige tab på værdipapirer, som hendes økonomiske forhold ikke kunne forklare. Endvidere fremgår det af SKATs interne mail af 12. september 2017, at det alene ud fra de oplysninger, som SKAT allerede var i besiddelse af, kunne konstateres bl.a., at der

var "sat forkert talkomma" ved indtastning af anskaffelsessummerne den 14. april 2012.

Hvis det afgørende tidspunkt for fristberegningen i § 27, stk. 2, er det tidspunkt, hvor en medarbejder hos SKAT er blevet opmærksom på det forhold, der begrundet ekstraordinær ansættelse, bliver det vilkårligt og helt overladt til SKAT at afgøre, hvornår fristen begynder at løbe. Begyndelsestidspunktet i en sag som den foreliggende vil i så fald afhænge af, hvornår en medarbejder hos SKAT begynder at beskæftige sig med oplysningerne.

Fristreglen i § 27, stk. 2, kan ikke sættes ud af kraft, blot fordi skatteforvaltningen er blevet digitaliseret. Hvis der er behov for nye fristregler som følge af digitaliseringen, kræver det en lovændring.

Der skal ved fastsættelsen af sagsomkostninger tages hensyn til, at der som følge af sagens karakter og videregående betydning for Skatteministeriet har været et betydeligt arbejde forbundet med sagsførelsen både for landsret og Højesteret.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens problemstilling

Sagen angår, om betingelserne for ekstraordinær forhøjelse af As indkomstskat for 2011-2015 er opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og i givet fald om varslingsfristen i § 27, stk. 2, 1. pkt., er overholdt.

Den konkrete sag

SKAT (nu Skattestyrelsen) indførte med virkning fra indkomståret 2010 et værdipapirsystem til automatisk beregning af bl.a. gevinst og tab på omsættelige investeringsbeviser for fysiske personer. Efter det oplyste blev A i den forbindelse opfordret til at grundregistrere de værdipapirer, som hun havde i depot i Danske Bank. Højesteret lægger efter bevisførelsen til grund, at hendes søn, B, den 14. april 2012 indtastede anskaffelsessummerne på hendes værdipapirer i SKATs værdipapirsystem. Anskaffelsessummerne blev indtastet med beløb, der var 10 gange for høje, hvilket efter det oplyste skyldtes, at et fortrykt "0" i rubrikkerne i værdipapirsystemet ikke blev slettet ved indtastningen.

SKAT modtog løbende indberetninger fra Danske Bank om bl.a. salg af As investeringsbeviser og kursværdierne ved salgene, og SKAT anvendte de indberettede oplysninger ved ansættelsen af hendes skat, herunder ved beregningen af tab på investeringsbeviser. De beregnede tab, der fremgik af hendes årsopgørelser, resulterede i, at hun fik udbetalt overskydende skat med ca. 17.000 kr. for indkomståret 2011 og mellem ca. 44.000-49.000 kr. for indkomstårene 2012-2016, hvorved hun fik hele sin forskudsskat for disse år udbetalt i overskydende skat.

I 2016, hvor hun ifølge indberetningen fra Danske Bank solgte investeringsbeviser til en kursværdi på 762.651 kr., var det automatisk beregnede tab i hendes årsopgørelse angivet til 1.993.973 kr. Hendes personlige indkomst udgjorde i de relevante indkomstår ca. 135.000-150.000 kr. årligt.

A afgik ved døden den 1. juli 2017. I forbindelse med modtagelsen af boets åbningsstatus konstaterede SKAT, at hendes skatteansættelser siden 2011 var foretaget på et urigtigt grundlag. SKAT varslede den 7. november 2017 ændring af hendes skatteansættelser og traf den 29. november 2017 afgørelse om forhøjelse af indkomstskatten for 2016 og ekstraordinær forhøjelse af indkomstskatten for 2011-2015.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

Af de grunde, der er anført af landsretten, finder Højesteret, at A eller nogen på hendes vegne groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget ansættelse på et urigtigt grundlag. Betingelserne for ekstraordinær ansættelse af indkomstskatten i årene 2011-2015 er derfor opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt.

Det følger af denne bestemmelse, at en ekstraordinær ansættelse efter stk. 1, nr. 5, kun kan foretages, hvis den varsles af SKAT senest 6 måneder efter, at 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 domme af 30. august og 26. september 2018 (UfR 2018.3603 og UfR 2018.3845) må kundskabstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5.

Det er for Højesteret ubestridt, at SKAT mere end 6 måneder forud for den 7. november 2017 var i besiddelse af de oplysninger, der dannede grundlag for varslingen om ekstraordinær forhøjelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2011-2015.

Højesteret lægger til grund, at SKAT alene ved at sammenholde oplysningerne i årsopgørelserne, registreringerne i værdipapirsystemet og indberetningerne fra Danske Bank kunne konstatere, at As skatteansættelser var urigtige, og at dette skyldtes groft uagtsomt forhold hos hende eller hendes repræsentant. På den baggrund tiltræder Højesteret, at SKAT mere end 6 måneder forud for varslingen var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5.

Det kan ikke føre til en anden vurdering, at det først var i forbindelse med den manuelle behandling af boets åbningsstatus, at medarbejdere hos SKAT konstaterede, at skatteansættelserne var foretaget på et urigtigt grundlag. Det, som SKAT i øvrigt har anført om bl.a. ligningspligt og prioritering af skattekontrollen, kan heller ikke føre til en anden vurdering.

Højesteret tiltræder herefter, at varslingsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke er overholdt.

Konklusion mv.

Højesteret stadfæster landsrettens dom.

Under hensyn til sagens videre betydning for Skatteministeriet og arbejdets omfang skal Skatteministeriet betale sagsomkostninger for landsret og Højesteret til boet med i alt 150.000 kr., hvoraf 55.000 kr. er betalt.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet betale yderligere 95.000 kr. til Boet efter A.

Det idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.