



HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 3. november 2021

Sag BS-46935/2020-HJR
(2. afdeling)

A
(advokat Carsten Lorentzen)

mod

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 7. afdeling den 17. november 2020 (BS-59588/2019-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Vibeke Rønne, Jon Stokholm, Hanne Schmidt, Jørgen Steen Sørensen og Rikke Foersom.

Påstande

Appellanten, A, har påstået frifindelse.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

Retsgrundlag

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, 5 og 8

Bestemmelserne er sålydende:

”§ 27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis

...

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. kildeskatte-lovens § 4, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet.

...

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.

...

8) Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder."

Det fremgår af forarbejderne, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, viderefører den dagældende skattestyrelseslovs § 35 (Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 110, s. 4277).

Skattestyrelseslovens § 35 blev nyaffattet ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. Med lovændringen blev de tidligere bestemmelser om genoptagelse samlet i § 34 om ordinær ansættelse og § 35 om ekstraordinær ansættelse. Af lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 1998-99, tillæg A, lovforslag nr. L 192, s. 4555 og 4564-4565):

"Hovedpunkter i lovforslaget

...

5. Ansættelsesfrister, jf. forslaget under § 1, nr. 20 til § 34 og § 35 i skattestyrelsesloven

...

Efter § 35, stk. 4, kan skattemyndighederne forhøje en skatteansættelse udover fristerne i § 35, stk. 1, hvis forhøjelsen skyldes, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skatteansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

...

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

...

Til nr. 20

...

Efter forslaget til § 35 i skattestyrelsesloven gøres der en række undtagelser fra de almindelige ansættelsesfrister, der er foreslået indsat som § 34 i skattestyrelsesloven.

Disse forlængelser af ansættelsesfristerne vedrører såvel nedsættelser som forhøjelser, og dermed også ansættelsesændringer på grundlag af genoptagelsesanmodninger fra skattepligtige.

Overordnet er fristforlængelserne centreret om tilfælde, hvor den skattepligtige enten uforskyldt er blevet skatteansat for højt eller myndighederne er uden skyld i en for lav skatteansættelse. ...

I modsætning til den gældende § 4, stk. 2 i skattestyrelsesloven, hvor det kræves, at skattepligtiges adgang til at påberåbe sig sådanne længere ansættelsesfrister betinges af, at forholdene i særlige grad skal tale for, at genoptagelse tillades for »gamle« år – altså en mere individuel og skønmæssig bedømmelse - foreslås genoptagelseskriterierne objektiverede.

...

Under nr. 3 [svarende til den nugældende § 27, stk. 1, nr. 2] foreslås, at der i de tilfælde, hvor en ændring af en skatteansættelse har afledte virkninger for skatteansættelsen af den skattepligtige for andre indkomstår, kan foretages sådanne ændringer, der er en direkte følge heraf, selvom de almindelige ansættelsesfrister derved overskrides.

Det kan f.eks. være tilfældet, hvor skattemyndighederne inden for de almindelige ansættelsesfrister forhøjer en skatteansættelse med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes, eller at den skattepligtige inden for de almindelige frister begærer en skatteansættelse nedsat med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger udenfor de almindelige ansættelsesfrister, skal forhøjes, f.eks. spørgsmålet om hvilket indkomstår en renteudgift skal henføres til.

...

Under nr. 6 [svarende til den nugældende § 27, stk. 1, nr. 5] foreslås, at skattemyndighederne ikke skal være bundet af de almindelige ansættelsesfrister i tilfælde, hvor den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har forholdt skattemyndighederne ligningsrelevante oplysninger.

Bestemmelsens anvendelse forudsætter ikke, at der er begået et strafbart forhold, men at der er udvist mere end almindelig uagtsomhed af den

skattepligtige eller dennes repræsentant, typisk i forbindelse med opfyldelse af selvangivelsespligten.”

Skattestyrelseslovens § 35 blev ændret ved lov nr. 410 af 2. juni 2003. Af lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 2002-03, tillæg A, lovforslag nr. L 175, s. 4592-4593, 4597 og 4607-4609):

”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.

Fristreglerne udsættes imidlertid ofte for kritik, hvilket hænger sammen med, at reglerne kan afskære borgerne fra krav, som de uden fristregler havde kunnet oppebære. Fristregler strider således grundlæggende imod hensynet til at opnå de materielt rigtige afgørelser, hvilket betyder, at borgeren kan føle sig udsat for et retstab.

På grund af denne indbyggede konflikt mellem det materielt rigtige resultat på den ene side og fristreglerne på den anden side er det vigtigt, at reglerne er helt rigtigt afbalanceret.

1.3. ...

Forslaget bygger på anbefalingerne fra Fristudvalget i udvalgets betænkning om fristerne for skatteansættelse og fastsættelse af afgiftstilsvær, genoptagelse og forældelse (betænkning nr. 1426/2003 om frist og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet).

...

Hovedpunkterne i forslaget er forslaget om en »sikkerhedsventil«, der giver hjemmel til genoptagelse uden for den almindelige ansættelsesfrist, hvis der foreligger særlige omstændigheder, der ikke er omfattet af de objektive regler i bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35.

...

2. Lovforslagets indhold

...

2.1.2. Lovforslaget

...

2.1.2.2. Ekstraordinær skatteansættelse – skattestyrelseslovens § 35

...

e. Genoptagelse af ansættelsen efter anmodning fra den skattepligtige som følge af særlige omstændigheder, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8.

De *nugældende regler* for ekstraordinær skatteansættelse er baseret på objektive kriterier for gennembrud af fristen, således at det direkte af loven fremgår, i hvilke tilfælde der kan ske genoptagelse.

Det er imidlertid ikke muligt at forudse alle tilfælde, hvor omstændighederne bør give anledning til genoptagelse uden for de almindelige frister. Der er derfor behov for en bestemmelse, der kan opsamle tilfælde, hvor forholdene i særlig grad taler for, at ansættelsen ændres.

Det foreslås på denne baggrund, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige bemyndiges til at tillade en skatteansættelse ændret, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor. Forslaget indebærer, at ændring af en skatteansættelse kan tillades efter en konkret bedømmelse af forholdene. Bestemmelsens anvendelsesområde er således 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.

Efter *den gældende § 35, stk. 1, nr. 9*, i skattestyrelsesloven, kan en ansættelse foretages eller ændres i det omfang, der er begået fejl af skattemyndighederne. Genoptagelse i disse tilfælde vil ligeledes være omfattet af den foreslåede bestemmelse.

...

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

...

Til nr. 2

...

Forslaget til § 35, stk. 1, nr. 2, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 3 og 4, idet det herudover foreslås, at bestemmelsen udvides til også at finde anvendelse, hvor skatteansættelsen er en direkte følge af en skatteansættelse for et andet selskab, der var sambeskattet med den skattepligtige i det indkomstår, ansættelsen vedrører.

Det er endvidere med forslaget præciseret, at bestemmelsen alene finder anvendelse, såfremt konsekvensændringen (den sekundære ansættelse) er en direkte følge af den anden skatteansættelse (den primære ansættelse).

...

Forslaget til § 35, stk. 1, nr. 5, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 6, i skattestyrelsesloven. Bestemmelsen indebærer, at myndighedernes ansættelsesfrist efter § 34, stk. 1, suspenderes, såfremt den skattepligtige eller dennes repræsentant forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at en skatteansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Bestemmelsen finder alene anvendelse i forbindelse med ansættelser, der foretages på myndighedernes initiativ. Fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen suspenderes derimod ikke efter bestemmelsen.

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...

...

Under forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, foreslås det, at skatteministeren be- myndiges til at tillade en skatteansættelse ændret efter anmodning fra den skattepligtige, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor.

Forslaget indebærer, at ændring af ansættelsen kan tillades efter en konkret bedømmelse af forholdene. Bestemmelsens anvendelsesområde er således tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive betingelser i bestemmelsens øvrige punkter, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 1-7, og hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Genoptagelse vil endvidere kunne ske efter bestemmelsen i de tilfælde, der er omfattet af den gældende § 35, stk. 1, nr. 9, i skattestyrelsesloven,

hvorefter en ansættelse kan foretages eller ændres i det omfang, der er begået ansvarspådragende fejl af skattemyndighederne. Den foreslåede bestemmelse vil dog yderligere finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden at fejlene kan anses for ansvarspådragende, når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Særlige konsekvensændringer, der falder uden for de tilfælde, der er opregnet i § 35, stk. 1, i øvrigt, vil endvidere kunne være 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 myndighederne har foretaget en åbenbart urimelig skønsmæssig ansættelse, eller hvis det må lægges til grund, at den lokale skattemyndighed fejlagtigt har afgivet genoptagelsestilsagn til den skattepligtige ud over den ordinære ansættelsesfrist, og den skattepligtige som følge heraf ikke rettidigt har klaget eller anmodet om genoptagelse af ansættelsen.

Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag, eller hvor myndighederne har fortolket lovgivningen forkert, medmindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende.

Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, kan det tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Er der således tale om en indkomstændring på mere end 5.000 kr., vil dette tale for genoptagelse af ansættelsen. Vedrører det forhold, der begrundes ansættelsens foretagelse, flere indkomstår, skal der foretages en samlet vurdering, således at en indkomstændring for samtlige indkomstår på i alt 5.000 kr. eller mere ligeledes normalt vil tale for, at anmodningen om genoptagelse imødekommes.”

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4
§ 27, stk. 4, 1.-3. pkt., er sålydende:

”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.”

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4, 1. pkt., er en videreførelse af skattestyrelseslovens § 35, stk. 5, som blev indsat ved lov nr. 467 af 9. juni 2004. Af lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 2003-04, tillæg A, lovforslag nr. L 235, de almindelige bemærkninger pkt. 1, s. 8158):

”Lovforslaget har til formål at fjerne den eksisterende uhensigtsmæssighed i lovgivningen, som samspillet mellem reglerne om regulering af balanceposter og frist- og forældelsesreglerne giver.

I dag kan en korrektion af balanceposter udløse dobbelt fradrag eller dobbelt beskatning i de tilfælde, hvor frist- og forældelsesreglerne afskærer ændring af balanceposten i alle indkomstår, hvori balanceposterne ikke er opgjort korrekt. Det drejer sig f.eks. om korrektion af opgørelsen af varelagre, igangværende arbejder eller hensættelser.

Efter lovforslaget fjernes denne uhensigtsmæssighed ved altid at betinge korrektion af balanceposter af, at indkomstårets balancepost ultimo er den samme som det følgende indkomstårets primopost. Opgørelsen af balanceposter kan altså alene ændres primo, såfremt det er muligt at ændre det foregående års ultimopost efter frist- og forældelsesreglerne.

Er denne betingelse ikke opfyldt, kan der ikke foretages ændringer af ansættelsen vedrørende opgørelsen af balanceposten primo i det indkomstår, der ligger umiddelbart inden for ansættelses- og forældelsesfristerne.”

§ 27, stk. 4, 1.-3. pkt., fik sin nuværende ordlyd ved lov nr. 683 af 8. juni 2017, hvorved 2. og 3. pkt. blev indsat i bestemmelsen med virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017 eller senere indkomstår.

Anbringender

A har anført navnlig, at han skal beskattes materielt korrekt af den reelle og faktiske fortjeneste på sine lagerbeskattede investeringsbeviser i den samlede genoptagelsesperiode på 10 år. Hvis han ikke får medhold i sin påstand om genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2011, vil han i genoptagelsesperioden blive beskattet af et fiktivt og tilfældigt beløb, som er større end hans reelle fortjeneste.

Skatteansættelsen for indkomstårene 2009 og 2011 må anses for at være en direkte følge af en ansættelse for et andet indkomstår, og der kan derfor ske genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2. Det er en forudsætning for at beskatte efter lagerprincippet, at der er en primoværdi og en ultimoværdi. Ultimoværdien af et lagerbeskattet investeringsbevis i et indkomstår er per definition primoværdien i det efterfølgende indkomstår. De omhandlede lagerbeskattede investeringsbeviser bør af den grund anses for en balancepost omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4. Landsskatterettens afgørelser i SKM2014.860 og SKM2015.124, hvoraf det fremgår, at lagerbeskattede investeringsbeviser ikke anses for en balancepost efter § 27, stk. 4, er ikke prøvet ved domstolene og er i øvrigt stærkt kritiseret. Hertil kommer, at han ville være omfattet af reglerne i § 27, stk. 4, 2. og 3. pkt., der blev indført med virkning for indkomståret 2017, hvis han i dag fortsat var ejer af de omhandlede værdipapirer.

Der kan endvidere ske genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, da der foreligger grov uagtsomhed vedrørende skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2011. Den i praksis anlagte forståelse af bestemmelsen, hvorefter den alene kan bruges af skattemyndighederne til at forhøje skatteansættelser, er i strid med bestemmelsens ordlyd.

Betingelserne for genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er også opfyldt, da der som fastslået af Landsskatteretten foreligger særlige omstændigheder. Hans skatteansættelser for indkomstårene 2009 og 2011 er materielt forkerte, og det er urimeligt, hvis den samlede genoptagelsesperiode på 10 år ikke betragtes under ét. Bestemmelsen er blevet anvendt flere gange i tilfælde af forkerte skønsmæssige ansættelser, hvilket er i overensstemmelse med dens forarbejder. Bestemmelsen kan også anvendes i hans tilfælde, hvor der ubestridt er tale om en forkert skatteansættelse og beløb, der både absolut og relativt har stor betydning for ham. Han har vedtaget en betydelig bøde for ikke at have selvangivet gevinster og tab på sine udenlandske værdipapirer. Dobbeltbeskatning eller tripelbeskatning skal ikke anvendes som pønalt virkemiddel.

Hvis der foreligger særlige omstændigheder efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, foreligger der også særlige omstændigheder i relation til fristen i § 27, stk. 2. Fristen bør i øvrigt først beregnes fra det tidspunkt, hvor SKAT traf afgørelse om genoptagelse. Han fremsatte ikke anmodning om genoptagelse på et tidligere tidspunkt, da han ikke ønskede at inkriminere sig selv.

Skatteministeriet har anført navnlig, at A har handlet mindst groft uagtsomt ved at undlade at selvangive skattepligtige gevinster vedrørende sin udenlandske værdipapirbeholdning. Han er dermed selv skyld i, at der – inden for den tidsmæssige absolutte forældelsesfrist på 10 år – skulle ske ekstraordinær genoptagelse af hans skatteansættelser for indkomstårene 2005-2008 og 2010.

A undlod også at selvangive fradragsberettigede tab vedrørende sin udenlandske værdipapirbeholdning. Han kunne have selvangivet korrekt, og det er derfor ikke urimeligt, at han ikke kan få genoptaget skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2011 ekstraordinært.

Der kan ikke ske genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2011 efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2. Opgørelsen af, om der for et lagerbeskattet værdipapir er et fradragsberettiget tab eller en skattepligtig gevinst, afhænger ikke af, hvordan skatteansættelsen er sket i et forudgående eller efterfølgende indkomstår, jf. den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 23, stk. 5, jf. stk. 2. De ændringer i skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2011, som A har anmodet om, er ikke en direkte følge af SKATs genoptagelse og ændring af skatteansættelserne for andre indkomstår.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, finder alene anvendelse ved skattemyndighedernes forhøjelse af en skatteansættelse. En skatteyder, der har handlet forsætligt eller groft uagtsomt, skal ikke behandles bedre end en skatteyder, der ved simpel uagtsomhed har glemt et fradrag, hvilket ikke giver ret til ekstraordinær genoptagelse efter lovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Der er ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, der efter Højesterets praksis har et snævert anvendelsesområde. Det er ikke urimeligt at opretholde skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2011, da A mindst groft uagtsomt har udeholdt gevinster og tab på sin udenlandske værdipapirbeholdning.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4, 2. og 3. pkt., blev indført med virkning for indkomståret 2017 og er derfor uden betydning for den foreliggende sag. I øvrigt finder bestemmelserne ikke anvendelse, da A har undladt at selvangive gevinster og tab og således hverken har anvendt lagerprincippet eller realisationsprincippet.

Genoptagelse af en skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 26 og § 27 sker for hvert enkelt indkomstår for sig. Det er uden betydning, at As investeringsbeviser var undergivet lagerbeskatning, og om der var tale om de samme investeringsbeviser gennem hele perioden.

Fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er ikke overholdt, idet A har været bekendt med alle relevante oplysninger vedrørende tabene på sine investeringer allerede i indkomstårene 2009 og 2011. Der foreligger ikke sådanne særlige omstændigheder, at der er grundlag for at dispensere fra 6-månedersfristen.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

SKAT modtog i foråret 2015 oplysninger fra de franske skattemyndigheder vedrørende As engagement i HSBC Bank i Schweiz, som han ikke havde selvangivet. SKAT foretog herefter en gennemgang af skatteansættelserne for de enkelte indkomstår fra 2005-2014 og traf den 17. marts 2016 afgørelse om forhøjelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2005-2008 og 2010 i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, om ekstraordinær ansættelse og af skatteansættelserne for 2012-2014 i medfør af lovens § 26, stk. 1, om ordinær ansættelse. A havde i de nævnte indkomstår haft gevinster på engagementet på mellem 261.823 kr. og 2.025.516 kr. Ved afgørelsen imødekom SKAT ikke As anmodning om ændring af skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2011, hvor han havde haft tab på engagementet på henholdsvis 2.683.472 kr. og 460.007 kr.

Sagen angår, om A er berettiget til ændring af sine skatteansættelser for indkomstårene 2009 og 2011 efter reglerne om ekstraordinær ansættelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, 5 eller 8, og i givet fald om de yderligere betingelser i § 27, stk. 2, er opfyldt.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2

Efter § 27, stk. 1, nr. 2, 1. pkt., kan der ske ekstraordinær ansættelse, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår.

Som anført af landsretten følger det af den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 23, stk. 5, jf. stk. 2 (nu § 23, stk. 7, jf. stk. 2), at den skattepligtige skal anvende lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på investeringsbeviser, og at indkomstårets gevinst eller tab opgøres som forskellen mellem investeringsbevisernes værdi ved indkomstårets afslutning og investeringsbevisernes værdi ved indkomstårets begyndelse. Opgørelsen af, om der er gevinst eller tab i de enkelte indkomstår, er således uafhængig af ansættelsen i andre indkomstår.

Højesteret tiltræder, at ansættelsen af As gevinster og tab på investeringsbeviserne i indkomstårene 2009 og 2011 ikke er en direkte følge af ansættelserne vedrørende andre indkomstår, jf. § 27, stk. 1, nr. 2. Det, A har anført om den dagældende bestemmelse i § 27, stk. 4, kan ikke føre til en anden vurdering.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

Efter denne bestemmelse kan der ske ekstraordinær ansættelse, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Bestemmelsen finder efter forarbejderne alene anvendelse ved ansættelser, der foretages på myndighedernes initiativ, mens fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen derimod ikke suspenderes. Bestemmelsen må forstås således, at den kun giver adgang til skattemyndighedernes forhøjelse af en skatteansættelse, men ikke til nedsættelse af en ansættelse f.eks. som følge af tabsgivende investeringer i et indkomstår. A er derfor ikke efter § 27, stk. 1, nr. 5, berettiget til ekstraordinær ansættelse af sin indkomstskat for 2009 og 2011, hvor han havde tab på sine investeringer.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8

Efter denne bestemmelse kan der ske ekstraordinær ansættelse, hvis told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Som det fremgår senest af Højesterets dom af 22. marts 2021 (UfR 2021.3465), må bestemmelsen efter sin ordlyd, placering og forarbejder antages at have et snævert anvendelsesområde.

Som anført i dommen fremgår det af forarbejderne, at anvendelsesområdet for bestemmelsen er tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter objektive betingelser i bestemmelsens øvrige punkter (nr. 1-7), og hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen. Det fremgår endvidere af forarbejderne, at bestemmelsen eksempelvis vil finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller i andre særlige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. Det fremgår desuden, at bestemmelsen ikke giver grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag.

Spørgsmålet om ekstraordinær ansættelse af As indkomstskat for 2009 og 2011 er opstået som følge af, at skattemyndighederne har forhøjet hans skatteansæt-

telser for indkomstårene 2005-2008, 2010 og 2012-2014. Det må efter de foreliggende oplysninger lægges til grund, at forhøjelserne i hvert fald i det væsentlige er begrundet i gevinster på de samme udenlandske investeringsbeviser, som har medført tab i 2009 og 2011. Det er ubestridt, at ekstraordinær ansættelse af As tab ville føre til en skattepligtig indkomst på samlet ca. 3,1 mio. kr. for indkomstårene 2005-2014, mens SKATs fremgangsmåde har ført til en skattepligtig indkomst på samlet ca. 6,2 mio. kr. for disse indkomstår.

Uanset det, som A har anført om en samlet urimelig skatteansættelse, finder Højesteret, at der ikke foreligger sådanne særlige omstændigheder, at betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 8, er opfyldt.

Højesteret lægger vægt på, at A ved at undlade at selvangive gevinst og tab på sine investeringsbeviser forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne i indkomstårene 2005-2014 har foretaget ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Som anført ovenfor giver skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke mulighed for i et sådant tilfælde at nedsætte skatteansættelsen i tabsgivende indkomstår. Efter sammenhængen mellem § 27, stk. 1, nr. 5 og nr. 8, og da den manglende selvangivelse i de tabsgivende indkomstår som nævnt alene kan bebrejdes A, er der ikke grundlag for i medfør af § 27, stk. 1, nr. 8, at imødekomme anmodningen om ekstraordinær ansættelse af hans indkomstskat for indkomstårene 2009 og 2011.

Konklusion

Højesteret stadfæster landsrettens dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 110.000 kr. til Skatteministeriet.

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