Modernisering af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler

Skattelovrådet
22. december 2025

Indhold

1. Indledning ... 1

2. Udsøgning af data og resultatet heraf ... 3
2.1 Indledning ... 3
2.2 Udsøgning af oplysninger ... 4
2.3 Oplysninger om offentliggjorte klagesager og domme ... 6

3. Hensynene bag fristreglerne ... 10
3.1 Reglernes systematik ... 10
3.1.1 Samspillet mellem skatteforvaltningslovens fristregler og forældelse ... 10
3.1.2 Sammenhæng med remonstration ... 11
3.2 Hensynene bag reglerne ... 12
3.2.1 Hensynene bag fristreglerne ... 12
3.2.2 Hensynene bag de formueretlige forældelsesregler ... 13
3.2.3 Hensynene bag den forvaltningsretlige tilbagekaldelseslære ... 13

4. Ordinær og kort frist ... 15
4.1 Indledning ... 15
4.2 Ordinære frister ... 16
4.3 Kort frist ... 16
4.4 Forlænget frist ved kontrollerede transaktioner ... 23
4.5 Forlænget frist ved visse omstruktureringer ... 25
4.6 Særlige regler for afskrivningsgrundlag ... 26
4.7 Særlige regler for fremførselsberettiget underskud eller tab ... 26
4.8 Særlige regler for balanceposter ... 26

5. Ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed og forsæt ... 27
5.1 Indledning ... 27
5.2 Bestemmelsernes historiske udvikling ... 29
5.2.1 Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5´s historiske udvikling ... 29
5.2.2 Skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3´s historiske udvikling ... 33
5.3 Reglens anvendelsesområde ... 34

5.3.1 Forsæt og grov uagtsomhed ... 34
5.3.2 Alene på myndighedens initiativ i forbindelse med forhøjelser ... 38
5.3.3 "Nogen på dennes vegne" ... 39
5.4 Særregler om strafbare forhold ... 39

6. Ekstraordinær genoptagelse som følge af særlige omstændigheder ... 41
6.1 Indledning ... 41
6.2 Bestemmelsernes historiske udvikling ... 41
6.2.1 Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8´s historiske udvikling ... 41
6.2.2 Skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4´s historiske udvikling ... 47
6.3 Reglens anvendelsesområde ... 47
6.3.1 Særlige omstændigheder ... 48
6.3.1.1 Myndighedsfejl ... 49
6.3.1.2 Åbenbart urimelige skønsmæssige ansættelser ... 51
6.3.1.3 Forhold, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige ... 52
6.3.1.4 Oversete eller glemte fradrag ... 53
6.3.2 Efter anmodning fra den skattepligtige ... 54

7. Lille fristregel - kundskabstidspunktet ... 55
7.1 Indledning ... 55
7.2 Bestemmelsernes historiske udvikling ... 56
7.2.1 Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2´s historiske udvikling ... 56
7.2.2 Skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2´s historiske udvikling ... 60
7.3 Reglens anvendelsesområde ... 61
7.3.1 Begyndelsestidspunktet – "Kundskabstidspunktet" ... 61
7.3.2 Afbrydelse af reaktionsfristen på myndighedens initiativ ... 67
7.3.3 Afbrydelse af reaktionsfristen på den skatte- og afgiftspligtiges initiativ ... 68
7.3.4 Ansættelsesfristen ... 68
7.3.5 Dispensationsmulighed ... 68

8. Forældelse af skatte-, moms- og afgiftskrav ... 70
8.1 Indledning ... 70
8.2 Historikken bag skatteforvaltningslovens forældelsesregler ... 70
8.3 Forældelse af krav afledt af ordinær genoptagelse ... 71
8.4 Forældelse af krav afledt af ekstraordinær genoptagelse ... 72
8.5 Forældelse ved hjemvisning ... 73
8.6 Afbrydelse af forældelsesfristen ... 73

9. Skattestraffesager ... 74
9.1 Indledning ... 74
9.2 Oplysningspligten og skattekontrollovens straffebestemmelser ... 74
9.2.1 Oplysningspligt efter skattekontrollovens § 2 ... 75
9.2.2 Skattekontrollovens straffebestemmelser ... 75
9.3 Straffesagens gang ... 77
9.4 Strafferetlig forældelse ... 78

10. Opbevaring af oplysninger og dokumentation ... 80
10.1 Indledning ... 80
10.2 Skattepligtiges opbevaring og sletning af oplysninger ... 80
10.2.1 Gældende ret om skattepligtiges pligt til opbevaring af dokumentation ... 80

10.2.2 Gældende ret om slettefrister ... 81
10.3 Skatteforvaltningens opbevaring og sletning af oplysninger ... 82
10.4 Samspillet med gældende fristregler ... 82

11. Tredjepartsindberetning ... 83
11.1 Hvad er tredjepartsindberetning? ... 83
11.1.1 Hvilke systemer sker der indberetning til ... 83
11.1.1.1 Indberetning til eIndkomst ... 83
11.1.1.2 Indberetning til eKapital ... 84
11.1.2 Hvad anvendes de indberettede oplysninger til ... 84
11.2 Lovgrundlag ... 84
11.3 Hvem er tredjepartsindberetter? ... 85
11.4 Kort om den historiske udvikling i tredjepartsindberetningerne ... 85
11.5 Anvendelsen af tredjepartsdata ... 86
11.6 Tredjepartsdata og fristreglerne i skatteforvaltningsloven ... 88

12. Skatteforvaltningens kontrol ... 89
12.1 Indledning ... 89
12.2 Udvikling i kontrolindsatsen ... 89
12.2.1 Ligningsplaner ... 91
12.3 Kort om selvangivelsens/oplysningsskemaets udvikling ... 91
12.4 Skatteforvaltningens datagrundlag ... 92
12.4.1 Indhentelse af oplysninger i kontrolsager ... 92
12.5 Hvordan har mere end 20 års udvikling i kontrollen påvirket anvendelsen af fristreglerne? ... 93

13. Fristregler i Sverige, Norge og Finland ... 95
13.1 Indledning ... 95
13.2 De svenske regler ... 95
13.2.1 Skatteansættelse og afgiftsangivelse ... 95
13.2.2 Konsekvenser af manglende eller urigtig deklaration ... 96
13.2.3 Ændring af skatteansættelsen eller momsangivelsen ... 96
13.2.3.1 Ændringer på den skatte- og afgiftspligtiges initiativ ... 96
13.2.3.1.1 Fornyet vurdering ... 96
13.2.3.1.2 Klage ... 97
13.2.3.2 Ændringer på Skatteverkets initiativ ... 97
13.2.3.2.1 Ændringer til gunst for den skatte- og afgiftspligtige ... 97
13.2.3.2.2 Ændringer til ugunst for den skatte- og afgiftspligtige ... 97
13.2.3.2.3 Ekstraordinære ændringer ... 98
13.3 De norske regler ... 99
13.3.1 Den almindelige fastsættelse og beregning af skat ... 99
13.3.2 Konsekvenser af manglende eller mangelfuld »skattemelding« ... 99
13.3.2.1 Tvangsbøder ... 99
13.3.2.2 Tillægsskat ... 100
13.3.2.2.1 Skærpet tillægsskat ... 100
13.3.3 Ændring af skattefastsættelsen ... 101
13.3.3.1 Ændring på den skattepligtiges initiativ ... 101
13.3.3.1.1 Den skattepligtiges adgang til at ændre egen fastsættelse ... 101
13.3.3.1.2 Den skattepligtiges adgang til at ændre skattemyndighedernes fastsættelse ... 101
13.3.3.2 Ændring på skattemyndighedernes initiativ ... 101
13.3.3.2.1 Tilfælde, hvor skattemyndighederne »kan« ændre skattefastsættelsen ... 101

13.3.3.2.2 Tilfælde, hvor myndighederne »skal« ændre skattefastsættelsen ... 102
13.4 De finske regler ... 103
13.4.1 Indkomstskat ... 103
13.4.1.1 Angivelse og skatteansættelse ... 103
13.4.1.2 Ændring af skatteansættelsen ... 103
13.4.1.2.1 Ændring på den skattepligtiges initiativ ... 103
13.4.1.2.2 Ændring på Skatteforvaltningens initiativ ... 103
13.4.1.2.2.1 Ændringer til gunst for den skattepligtige ... 103
13.4.1.2.2.2 Ændringer til ugunst for den skattepligtige ... 104
13.4.1.2.2.3 Ekstraordinære ændringer til ugunst for den skattepligtige ... 104
13.4.2 Indirekte skatter ... 105
13.4.2.1 Angivelse ... 105
13.4.2.2 Ændringer på den afgiftspligtiges initiativ ... 105
13.4.2.3 Ændringer på Skatteforvaltningens initiativ ... 105
13.4.2.3.1 Ændringer til gunst for den afgiftspligtige ... 105
13.4.2.3.2 Ændringer til ugunst for den afgiftspligtige ... 105
13.4.2.3.3 Manglende oplysninger ... 106
13.4.2.3.4 Ekstraordinære ændringer til ugunst for den afgiftspligtige ... 106
13.5 Overblik over international ret ... 107

14. Skattelovrådets overvejelser og anbefalinger ... 108
14.1 De overordnede hensyn bag fristreglerne ... 108
14.2 Vurdering af de gældende fristregler ... 109
14.3 Skattelovrådets anbefaling ... 111
14.3.1 Den ordinære frist ... 117
14.3.2 Den korte frist ... 119
14.3.3 Ekstraordinær genoptagelse på Skatteforvaltningens initiativ ... 120
14.3.3.1 Ekstraordinær genoptagelse ved strafbare unddragelser ... 121
14.3.3.2 Ekstraordinær genoptagelse, ved uagtsomhed af særlig grov karakter ... 121
14.3.3.3 Adgang for den skattepligtige til at anmode om ekstraordinær genoptagelse, når Skatteforvaltningen foretager ekstraordinær genoptagelse ... 122
14.3.4 Ekstraordinær genoptagelse på den skattepligtiges initiativ ... 123
14.3.5 Den lille frist-regel ved ekstraordinær genoptagelse ... 123
14.3.6 Indførelse af en enighedsbestemmelse ... 124

Bilag 1: Kommissorium – modernisering af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler ... 127

Bilag 2: Overblik over relevante bestemmelser fra svensk, norsk og finsk ret ... 129
Sverige ... 129
Skatteförfarandelag (2011:1244) ... 129
Förvaltningslag (2017:900) ... 151
Norge ... 151
Lov om skatteforvaltning ... 151
Finland ... 155
Lag om beskattningsförfarande (finsk: Laki verotusmenettelystä) (18.12.1995/1558) ... 155
Lag om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (finsk: Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä) (9.9.2016/768) ... 164

1. Indledning

På skatteområdet gælder særlige frister for genoptagelse af skatteansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27. På moms- og afgiftsområdet gælder skatteforvaltningslovens §§ 31 og 32.

Genoptagelsesreglerne indeholder de tidsmæssige grænser og betingelser for, hvornår henholdsvis skattemyndighederne og den skatte- og afgiftspligtige kan foranledige en fastsættelse eller ændring af en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift (§§ 26 og 27) eller af et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift (§§ 31 og 32).

Den 10. marts 2021 indgik alle Folketingets partier en politisk aftale om *En styrket skattekontrol – etape 2*. Det fremgår blandt andet af aftalen, at skatteministeren ville anmode Skattelovrådet om at se nærmere på relevante retssikkerhedsmæssige problemstillinger, fx skattepligtiges adgang til genoptagelse af skatteansættelser.

På den baggrund anmodede skatteministeren Skattelovrådet om at foretage et eftersyn af, om genoptagelsesreglerne, i mødet mellem borgere, virksomheder og skattemyndigheder, er tidssvarende og har den rette balance, og komme med anbefalinger til eventuelle ændringer af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler. Dette særligt med fokus på skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, om grov uagtsomhed, skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, om særlige omstændigheder og kundskabstidspunktet for reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, samt de tilsvarende regler på moms- og afgiftsområdet i skatteforvaltningslovens § 32. Skattelovrådet kan efter en konkret vurdering vælge at inddrage øvrige problemstillinger, som identificeres vedrørende skatteforvaltningslovens §§ 26, 27, 31 og 32, i undersøgelsen.

Særligt i forhold til reglen om grov uagtsomhed anmodede skatteministeren Skattelovrådet om at komme med en vurdering af, om reglens anvendelse er balanceret og tidssvarende, særligt med hensyntagen til at reglen ofte anvendes af skattemyndighederne over for borgere og virksomheder, der opererer på tværs af landegrænser blandt andet som led i bekæmpelse af skattely. Derudover anmodede ministeren Skattelovrådet om at vurdere og komme med anbefaling af, om der er behov for at give mulighed for nedsættelser efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ved grov uagtsomhed hos skattepligtige i særlige tilfælde. Efter de gældende regler kan der alene ske forhøjelse af skatteansættelsen, men ikke nedsættelse af skatten i tabsgivende år, hvis Skattestyrelsen genoptager flere på hinanden følgende indkomstår.

I Skattelovrådets vurdering skal der tages hensyn til de overordnede samfundsøkonomiske konsekvenser af forslagene, herunder at forslagene fremstår afbalancerede, fx således at eventuelle foreslåede ændringer sker under hensyntagen til, at ændringer i genoptagelsesreglerne kan have væsentlige provenumæssige konsekvenser.

Se Kommissorium til Skattelovrådet om modernisering af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler i *bilag 1* (herefter kommissoriet).

Skattelovrådets rapport indledes med baggrunden for Skattelovrådets eftersyn af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler (kapitel 1) og et afsnit om udsøgning af data (kapitel 2). Herefter en overordnet beskrivelse af skatteforvaltningsloven herunder hensynet bag genoptagelsesreglerne og reglernes systematik (kapitel 3). Dernæst følger en gennemgang af gældende ret (kapitel 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 og 12) og international ret (kapitel 13). Analysen afrundes med Skattelovrådets overvejelser og anbefalinger (kapitel 14).

Boks 1. Skattelovrådets medlemmer

Niels Winther-Sørensen (formand), dr.jur, professor i skatteret ved Syddansk Universitet og partner hos Corit Advisory.

Bo Sandemann Rasmussen, Professor ved Institut for Økonomi, Aarhus Universitet, ph.d.

Inge Langhave, Professor i skatteret ved Juridisk Institut, Aarhus Universitet, ph.d.

Kim Pedersen, Advokat og partner SIRIUS Advokater.

Klaus Okholm, Partner, statsaut. revisor, PwC.

Peter Koerver Schmidt, Ph.d, professor i skatteret ved CBS, professor II ved Universitetet i Bergen og academic advisor ved CORIT Advisory.

Preben Underbjerg Poulsen, Tidl, chefrådgiver i Skatteministeriet, cand.scient.adm.

Ria Falk, Partner hos KPMG Acor Tax, cand.merc.aud, cand.polit.

Skattelovrådet er et uafhængigt, stående udvalg, der blev nedsat i forbindelse med Retssikkerhedspakke II – Borgerne skal stå stærkere. Alle anbefalinger og vurderinger i denne rapport er Skattelovrådets. Skatteministeriet, herunder Skattestyrelsen, har fungeret som sekretariat for Skattelovrådet.

2. Udsøgning af data og resultatet heraf

2.1 Indledning

Udformningen af de nuværende fristregler stammer tilbage fra 2003, og har således haft 20-års jubilæum. I de mere end 20 år, hvor fristreglerne har eksisteret, er der blandt andet sket en stor internationalisering og digitalisering i samfundet.

I de senere år har der været rejst spørgsmål om, hvorvidt der er sket en ændring i anvendelsen af bestemmelserne om ekstraordinær genoptagelse, og om bestemmelserne i dag er tidssvarende og afbalancerede i forhold til både de skattepligtiges og skattemyndighedernes mulighed for at ændre en ansættelse ekstraordinært[1]. Der er blandt andet stillet spørgsmål ved, om der er sket en udvidelse i skattemyndighedernes mulighed for at foretage en ekstraordinær ansættelse som følge af den skattepligtiges forsætlige eller groft uagtsomme adfærd. Der er ligeledes stillet spørgsmål ved, om de skattepligtiges muligheder for genoptagelse i praksis er blevet for snævre.

Derudover har der været rejst spørgsmål om, om der er balance i reglerne om reaktionsfristen, den såkaldte lille fristregel, i forhold til de forskellige bestemmelser om ekstraordinær genoptagelse. Der henvises blandt andet til, at kundskabstidspunktet, jf. praksis fastlægges på grundlag af borgerens konkrete subjektive kendskab til de nødvendige oplysninger[2]. Det betyder, at når det drejer sig om den skattepligtiges adgang til at genoptage skatteansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, fastsættes kundskabstidspunktet, jf. praksis til tidspunktet for modtagelse af årsopgørelsen. I modsætning hertil fastsættes kundskabstidspunktet for skattemyndighederne, jf. praksis til

[1] Se blandt andet Jan Pedersen i SR2015.0160 og Kaspar Bastian i SR2020.0052

[2] Se nærmere om praksis i kapitel 7

det tidspunkt, hvor skattemyndighederne efter en konkret vurdering er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger om det forhold, der begrunder ekstraordinær genoptagelse, hvilket kan afhænge af, hvornår skattemyndighedernes sagsbehandling påbegyndes.

Skattelovrådet har ved hjælp af rådets sekretariat gennemført en række undersøgelser af tilgængelige data med henblik på at opnå et nærmere kendskab til, i hvilket omfang reglerne om genoptagelse som følge af grov uagtsomhed efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3, samt som følge af særlige omstændigheder efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og § 32, stk. 1, nr. 4, anvendes i praksis.

I dette kapitel redegøres der for metoderne til udsøgning af de relevante oplysninger samt udfordringerne herved. Derudover redegøres der for resultatet af undersøgelserne.

2.2 Udsøgning af oplysninger

Undersøgelserne af data har omfattet Skatteforvaltningens og Skatteankestyrelsens systemer og de heri foreliggende oplysninger, ligesom undersøgelserne har omfattet offentliggjorte domme og afgørelser.

Data i Skatteforvaltningen
Det er vanskeligt at få et præcist billede af, i hvilket omfang og hvordan reglerne i dag anvendes i det indbyrdes forhold mellem skattepligtige og Skatteforvaltningen. Det skyldes, at det ikke uden en manuel gennemgang og et dermed forbundet overordentligt stort ressourcetræk, er muligt at udsøge de relevante sager i Skatteforvaltningens systemer.

I forbindelse med en sags oprettelse i Skatteforvaltningen registreres det ikke generelt, som en mulig udsøgningskode, om der er tale om ordinær eller ekstraordinær genoptagelse, ligesom hjemlen til at genoptage sagen, fx skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, eller § 27, stk. 1, nr. 8, heller ikke registreres.

Det er heller ikke muligt på anden vis at udsøge tilstrækkeligt valide data. Det har således fx været undersøgt, om det er muligt at udsøge sager, der indeholder ekstraordinære år, kontrolsager startet på Skatteforvaltningens initiativ eller genoptagelsessager startet på den skattepligtiges initiativ og derefter frasortere særlige sager som fx straffesager og aktindsigtssager. Det er dog vurderingen, at sådanne udsøgninger ikke vil give det fulde retvisende billede.

Hertil kommer, at disse udsøgninger vil skulle kombineres med flere andre udsøgninger for at opnå oplysninger om resultatet af sagerne, herunder fx om en borger har fået adgang til ekstraordinær genoptagelse som følge af særlige omstændigheder eller fået afslag herpå.

I forhold til sager om ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed bemærkes, at det heller ikke vil være muligt at udsøge de sager, hvor Skatteforvaltningen har fundet, at der ikke foreligger som minimum grov uagtsomhed, og der derfor ikke er sket ekstraordinær genoptagelse.

Udfordringerne, forbundet med at finde oplysninger om ekstraordinære genoptagelsessager, skyldes tillige Skatteforvaltningens store samlede portefølje af (ofte ældre) it-systemer.

Det vil på baggrund af ovenstående derfor ikke, uden en manuel gennemgang af et ikke ubetydeligt antal sager i Skatteforvaltningen vedrørende ekstraordinær genoptagelse som følge af grov

uagtsomhed eller særlige omstændigheder, være muligt at opgøre det antal af sager i Skatteforvaltningen, der omhandler ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed eller særlige omstændigheder samt resultatet heraf.

Data i Skatteankestyrelsen
Skatteankestyrelsen er et fælles sekretariat for klageinstanserne i form af Landsskatteretten og skatte-, vurderings- og motorankenævnene. Det betyder, at Skatteankestyrelsen behandler og forbereder afgørelsesudkast i klagesagerne, men at det er Landsskatteretten eller et ankenævn, der træffer den endelige afgørelse i sagen. Der er dog visse sagsområder, hvor Skatteankestyrelsen selv træffer afgørelse.

Alle sager, hvor der klages over en afgørelse fra Skatteforvaltningen, enten fordi det materielle indhold i afgørelsen påklages, og/eller fordi anvendelsen af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler påklages, oprettes derfor i Skatteankestyrelsen.

I Skatteankestyrelsen registreres det dog heller ikke generelt og ensartet, om der er tale om ordinær eller ekstraordinær genoptagelse, på en sådan måde at det er muligt at udsøge de relevante sager. Den præcise hjemmel for genoptagelse, fx skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, eller § 27, stk. 1, nr. 8, registreres ikke, ligesom det heller ikke registreres, hvorvidt det er genoptagelsesspørgsmålet, der er klaget over eller kun det materielle indhold. Ligeledes har fritekstsøgning heller ikke vist tilstrækkeligt brugbare resultater.

Det vil derfor ikke uden en manuel gennemgang og et stort ressourcetræk være muligt at fremfinde relevant praksis fra hverken Landsskatteretten eller ankenævnene.

Offentliggjorte domme og afgørelser
Klage over afgørelser truffet af Skatteforvaltningen behandles enten af Landsskatteretten, Skatteankestyrelsen eller et ankenævn. Derudover kan Skatteforvaltningens afgørelser indbringes direkte for domstolene, ligesom klageinstansernes afgørelser kan indbringes for domstolene.

Landsskatteretten offentliggør som udgangspunkt sine afgørelser om skat, moms, told og afgifter i Afgørelsesdatabasen[3]. Der kan dog være afgørelser, der ikke offentliggøres, fx fordi det ikke er muligt at anonymisere afgørelsen tilstrækkeligt.

De retningsgivende afgørelser fra Landsskatteretten offentliggøres desuden på skat.dk, ligesom domme offentliggøres på skat.dk.

Ankenævnenes afgørelser er ikke offentliggjort.

På den baggrund har det været muligt – med en vis grad af usikkerhed – ved hjælp af en søgemaskine at udsøge de afgørelser fra Landsskatteretten og domme fra domstolene, der omhandler ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed og særlige omstændigheder.

Søgemaskinen har på skat.dk og i Afgørelsesdatabasen søgt på de relevante paragraffer fx "skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5" samt relevante søgeord som fx "grov uagtsomhed" og "særlige omstændigheder". Søgningerne er dog forbundet med en vis grad af usikkerhed, da det ikke er alle afgørelser, der offentliggøres, ligesom der kan være relevante sager, der ikke er medtaget, fordi de ikke indeholder et eller flere af søgeordene, og søgemaskinen derfor ikke har kunnet fremfinde

[3] Afgørelsesdatabase for Landsskatteretten

sagen. Derudover kan enkelte afgørelser være medtaget to gange, da de både kan være offentliggjort på skat.dk og i Afgørelsesdatabasen samtidig.

Alle de afgørelser og domme, som søgemaskinen har udsøgt som relevante, er herefter gennemgået manuelt med henblik på at vurdere relevansen og udfaldet. I forbindelse med denne gennemgang af de enkelte sager, har det været afgørende for, hvorvidt sagen er inddraget i den samlede opgørelse, om Landsskatteretten eller domstolene har foretaget en egentlig realitetsbehandling af, om der i det enkelte tilfælde har foreligget grov uagtsomhed eller særlige omstændigheder.

Opgørelserne over de relevante landsskatteretsafgørelser samt domme vedrørende henholdsvis ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed og særlige omstændigheder fremgår som tabel 1-4 nedenfor under afsnit 2.3.

2.3 Oplysninger om offentliggjorte klagesager og domme

Tabel 1-4 nedenfor indeholder en opgørelse over antallet af landsskatteretsafgørelser samt domme vedrørende henholdsvis ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed og særlige omstændigheder. Derudover indeholder tabellerne en opgørelse over afgørelsernes og dommenes udfald.

Udfaldet i afgørelserne og dommene er opdelt i to kategorier: den skattepligtige har enten fået medhold eller ikke fået medhold. Medholdsspørgsmålet vedrører alene den del af sagen, som omhandler ekstraordinær genoptagelse efter de relevante bestemmelser. I de sager, hvor realitetsbehandlingen også vedrører andre spørgsmål end genoptagelse, er der således alene taget stilling til, hvorvidt den skattepligtige har fået medhold eller ej i forhold til genoptagelsesspørgsmålet.

I de sager, hvor Landsskatteretten eller domstolene har fundet, at der foreligger grov uagtsomhed, men reaktionsfristen ikke er overholdt, anses den skattepligtige for at have fået medhold.

Det bemærkes, at data som angivet ovenfor i afsnit 2.2 har været forholdsvis begrænset, hvorfor de resultater, som tallene i tabel 1-4 nedenfor viser, er baseret på et spinkelt empirisk grundlag.

De afgørelser og domme, der er medtaget i tabel 1-4, viser således langt fra det fulde billede af, hvordan reglerne anvendes. Først og fremmest udgør Landsskatterettens afgørelser samt dommene kun et smalt udsnit af samtlige sager om ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed og særlige omstændigheder. Derudover viser tallene ikke det samlede antal genoptagelsessager i Skatteforvaltningen eller det samlede antal klagesager. Hvert år behandles et stort antal sager, og der træffes et stort antal afgørelser i Skatteforvaltningen. De sager, der indbringes for Landsskatteretten og domstolene udgør kun en lille del af det samlede antal sager. Endelig er Landsskatteretten ikke eneste administrative klagemyndighed, hvorfor klagesagerne fra ankenævnene også mangler i det fulde billede.

Dertil kommer, at der som angivet i afsnit 2.2 er en vis grad af usikkerhed i forhold til, om alle relevante landsskatteretsafgørelser og domme er udsøgt.

Grov uagtsomhed
Domme

Tabel 1. Domme om grov uagtsomhed efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5 og § 32, stk. 1, nr. 3

Afsluttede sager	2020	2021	2022	I alt
Byret	6	8	10	24
Landsret	4	3	6	13
Højesteret	0	2	0	2
I alt	**10**	**13**	**16**	**39**
Indbragt af den skattepligtige	10	11	15	36
Indbragt af Skatteministeriet	0	2*	1	3
Den skattepligtig medhold	0	(1)*	1	1 (1)
Den skattepligtige ej medhold	10	12	15	37

Anm.: 4 sager fremgår af tabellen to gange, da sagerne er medtaget i både 1. og 2. instans.
*SKM2021.707.HR – Højesteret statuerede grov uagtsomhed, men reaktionsristen ansås ikke for overholdt.

Afgørelser fra Landsskatteretten

Tabel 2. Landsskatteretten om grov uagtsomhed efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5 og § 32, stk. 1, nr. 3

Afsluttede sager	2020	2021	2022	I alt
Afgørelser i alt	90	113	135	338
Den skattepligtige medhold	13 (1)*	23 (2)*	18	54** (3)*
Den skattepligtige ej medhold	76(1)*	88 (2)*	117	281*** (3)*

*Delvist medhold i forhold til vurderingen af den grove uagtsomhed. Afgørelserne er angivet som både medhold og ikke medhold hos den skattepligtige.
**I de 24 af sagerne har Landsskatteretten statueret grov uagtsomhed, men reaktionsfristen eller ansættelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2/§ 32, stk. 2, anses ikke for overholdt.
*** Heri er ligeledes medtalt de sager, hvor Landsskatteretten har statueret, at bestemmelserne alene finder anvendelse ved forhøjelser.

Særlige omstændigheder
Domme

Tabel 3. Domme om særlige omstændigheder efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8 og § 32, stk. 1, nr. 4

Afsluttede sager	2020	2021	2022	I alt
Byret	3	5	4	12
Landsret	1	2	4	7
Højesteret	0	2	0	2
I alt	4	9	8	21
Indbragt af den skattepligtige	4	8	7	19
Indbragt af Skatteministeriet	0	1	1	2
Den skattepligtige medhold	0	0	1	1
Den skattepligtige ej medhold	4	9	7	20

Afgørelser fra Landsskatteretten

Tabel 4. Landsskatteretten om særlige omstændigheder efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8 og § 32, stk. 1, nr. 4.

Afsluttede sager	2020	2021	2022	I alt
Afgørelser i alt	56	73	32	161
Den skattepligtige medhold	3	6	0	9
Den skattepligtige ej medhold	53	67	32	152*

*I de 15 af sagerne har Landsskatteretten fundet, at der forelå særlige omstændigheder, men at reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2/§ 32, stk. 2, ikke var overholdt, eller Landsskatteretten har afgjort sagen, "allerede fordi" reaktionsfristen ikke var overholdt.

Tabel 1-4 ovenfor viser, at domstolene og Landsskatteretten hvert år behandler en del sager vedrørende spørgsmålet om grov uagtsomhed og særlige omstændigheder. Det kan dog alene af tallene udledes, at bestemmelserne giver anledning til en vis tvivl eller uenighed, som søges prøvet. Tallene viser derimod ikke nærmere om sagernes indhold og de nærmere årsager til uenigheden.

Tallene i tabel 1-4 viser ligeledes, at langt hovedparten af sagerne for domstolene indbringes af den skattepligtige. Det er dog usikkert, om man i sig selv kan udlede noget af disse tal. Skatteministeriet har gennem de senere år haft en mere restriktiv praksis for indbringelse af sager, hvorfor Skatteministeriet primært ved domstolene fører de sager, hvor det er vurderet, at de vedrører principielle spørgsmål, og hvor der er en begrundet formodning om, at sagen vil ende med et andet resultat. Det fremgår også direkte af Skatteministeriets retssagsvejledning, SKM2018.517.DEP, afsnit 1.1. For de skattepligtige kan der være andre årsager, der har betydning for, om en sag påklages eller ej.

Endelig viser tabel 1-4, at den skattepligtige i majoriteten af sagerne på tværs af år og afgørelsesmyndighed ikke opnår medhold.

Betragter man tallene isoleret – altså uden at tage sagens omstændigheder i betragtning – kan det anføres, at Landsskatteretten og domstolene synes at have en restriktiv vurdering af, hvorvidt der foreligger særlige omstændigheder samt en relativ lav nedre grænse for, hvornår der foreligger grov uagtsomhed. Om det reelt forholder sig sådan, kan dog ikke udledes af tallene.

Det bemærkes, at tallene i tabel 1-4 ikke forholder sig til indholdet af de sager, der er afgjort af Landsskatteretten eller domstolene. Det er de konkrete omstændigheder i den enkelte sag, der er afgørende for, hvordan en sag falder ud. Det er således i sig selv vanskeligt af tallene at udlede, hvorfor sagerne har fået det udfald, som de har.

3. Hensynene bag fristreglerne

3.1 Reglernes systematik

Skatte- og afgiftspligtiges og Skatteforvaltningens muligheder for at ændre en skatteansættelse eller et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift er reguleret i henholdsvis skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27, og skatteforvaltningslovens §§ 31 og 32.

Skatteforvaltningslovens fristregler er processuelle regler, der hører under skatteforvaltningsretten, dvs. den formelle skatteret, da de ikke i sig selv indeholder regler, der bestemmer skattekravets størrelse. Sådanne regler findes i stedet i den materielle skatteret.

Skatteforvaltningsretten er en del af forvaltningsretten. Den almindelige forvaltningsret finder dermed som udgangspunkt anvendelse, medmindre denne er fraveget eller suppleret ved særlige lovregler. Dette er tilfældet i skatteforvaltningsloven, hvor der bl.a. er fastsat regler om den tidsmæssige grænse for, hvornår der kan ske genoptagelse.

Fristreglerne suppleres af forældelsesloven, da det af genoptagelsen afledte skattekrav, med undtagelse af de særlige regler herom i skatteforvaltningsloven, forældes efter forældelsesloven. Krav på betaling af skat og den skattepligtiges krav på tilbagebetaling af for meget betalt skat er således fordringer, som er omfattet af forældelsesloven.

Derudover suppleres fristreglerne af skattekontrolloven og straffeloven, herunder de strafferetlige forældelsesregler, der regulerer, hvornår skattepligtige kan straffes for at unddrage det offentlige skat og afgifter.

3.1.1 Samspillet mellem skatteforvaltningslovens fristregler og forældelse

Skatteforvaltningslovens fristregler er ikke forældelsesregler. Fristreglerne regulerer alene grundlaget for en eventuel fordring, hvorimod forældelsesreglerne regulerer, hvorvidt fordringen kan opkræves.

Fristreglerne i skatteforvaltningsloven fastsætter den yderste tidsmæssige grænse for, hvornår ansættelser kan foretages, varsles og ændres af Skatteforvaltningen, og for hvornår skattepligtige kan

anmode om genoptagelse. Hvis fristreglerne afskærer en skatteansættelse eller en ændring af en skatteansættelse, afskæres også muligheden for at gøre det krav gældende, som ansættelsen kunne resultere i. På den måde kan fristreglerne hindre nye krav i at opstå.

Som det fremgår i Den juridiske vejledning, afsnit A.A.9.7, er der således en tæt sammenhæng mellem fristreglerne og forældelsesreglerne:

"Ved iagttagelse af forældelsesreglerne skal man være opmærksom på fristreglerne og ved iagttagelse af fristreglerne skal man være opmærksom på forældelsesreglerne. Det giver ikke mening at forholde sig til et muligt skattekrav, hvis fristreglerne forhindrer den forudgående ansættelse, ligesom det ikke giver mening at foretage en ansættelse, hvis kravet på forhånd er forældet."

Forældelsesreglerne angår levetiden for selve skattekravet og regulerer, om Skatteforvaltningen kan inddrive selve skattekravet, eller om den skattepligtige kan kræve for meget betalt skat tilbage. Forældelsesreglerne sætter dermed den yderste tidsmæssige grænse for, hvornår et skattekrav kan gøres gældende. På den måde kan forældelsesreglerne hindre, at et skattekrav afledt af en genoptagelse kan kræves betalt. Da det vil være formålsløst at ændre en skatteansættelse, hvis det heraf afledte pengekrav allerede ville være forældet, sætter forældelsesreglerne dermed også en tidsmæssig grænse for genoptagelse. Som angivet af Højesteret i U 2000.2444 H *må en genoptagelse i hvert fald forudsætte, at det tilbagebetalingskrav, en genoptagelse eventuelt kunne resultere i, ikke er forældet.*

Selvom de to regelsæt isoleret set er uafhængige af hinanden, sætter samspillet mellem reglerne i sidste ende visse tidsmæssige grænser for hinanden, som anført af Bo Von Eyben i Specielle forældelsesregler, 2. udgave, 2021, s. 357-358:

"Fristreglerne er ikke forældelsesregler, idet de ikke vedrører fordringer, men betingelserne for en administrativ sagsbehandling om – i første række – at tilvejebringe grundlaget for et eventuelt krav på betaling af skat eller afgift (eller afgiftsgodtgørelse) eller krav om tilbagebetaling af skat eller afgift, hvis sagsbehandlingen viser, at der er blevet betalt for meget. Først når et sådant grundlag er tilvejebragt, kan der opstå en fordring på betaling eller tilbagebetaling af skat eller afgift, der er afledt af den foretagne ansættelse. Fristreglerne gælder således ved siden af forældelsesreglerne, og de to regelsæt er principielt uafhængige af hinanden (...) Alligevel er der en indbyrdes sammenhæng mellem de to regelsæt, netop fordi muligheden for at gøre krav gældende bortfalder, når blot én af betingelserne ikke er opfyldt. Hvis fristreglernes frist er overskredet, får det ingen betydning, at det krav, som ellers ville kunne opstå herved, ikke ville være forældet. Og omvendt: Hvis det krav, som ville kunne opstå ved en skatteansættelse eller afgiftsfastsættelse under alle omstændigheder ville være ramt af forældelse, vil det ikke give nogen mening at foretage en skatteansættelse eller afgiftsfastsættelse, selv om fristerne herfor ikke måtte være overskredet, og derfor kan den ikke finde sted."

3.1.2 Sammenhæng med remonstration

Ved remonstration forstås generelt, at en borger henvender sig til den forvaltningsmyndighed, der har behandlet og afsluttet en sag, og anmoder myndigheden om at genoptage sagen med henblik på, at der træffes ny afgørelse i sagen.

Det er en almen forvaltningsretlig grundsætning, at en borger – som alternativ til at klage – kan henvende sig til den myndighed, der har truffet afgørelse, for at få afgørelsen ændret eller ophævet. Denne såkaldte remonstrationsadgang kræver ikke særlig lovhjemmel og giver adgang til at få genoptaget en afgørelse, hvis der foreligger nye faktiske eller retlige oplysninger af så væsentlig

betydning for sagen, at der er en vis sandsynlighed for, at sagen ville have fået et andet udfald, hvis oplysningerne havde foreligget, da myndigheden oprindelig traf afgørelse. Det er kendetegnende for genoptagelse efter den forvaltningsretlige grundsætning om remonstration, at den oprindelige ansættelse hviler på et ufuldstændigt grundlag.

I visse tilfælde er remonstrationsadgangen reguleret direkte i loven. Dette er fx tilfældet inden for skatte- og afgiftsretten, hvor adgangen til remonstration er lovbestemt, jf. skatteforvaltningslovens §§ 26, 27, 31 og 32. Her har den skattepligtige retskrav på genoptagelse inden for rammerne af den lovbestemte remonstrationsordning. Dette medfører, at myndigheden har en pligt til at realitetsbehandle sagen på ny, hvis betingelserne i loven er opfyldt.

3.2 Hensynene bag reglerne

3.2.1 Hensynene bag fristreglerne

Fristreglerne i skatteforvaltningsloven bygger på anbefalingerne i Fristudvalgets betænkning nr. 1426 fra 2003, og er et resultat af afvejningen af flere forskellige hensyn. Grundlæggende varetager fristreglerne hensynet til en lovmæssig forvaltning, men samtidig varetager fristreglerne også hensynet til en effektiv administration.

Det er et grundlæggende hovedhensyn, at skattemyndighederne skal træffe *materielt lovlige og korrekte afgørelser*. På den måde sikres skattemyndighedernes legitimitet, retssikkerheden og retsfølelsen samt det korrekte provenu i statskassen.

Den enkelte borger og virksomhed skal kunne have tillid til, at der opkræves det korrekte beløb i skat – hverken mere eller mindre. Ligeledes er det afgørende for den kollektive retsfølelse, at der er tiltro til, at alle får korrekte afgørelser, så det er retfærdigt, og alle stilles lige.

Det at opnå den materielt rigtige skatteansættelse sikres blandt andet ved, at en skatteansættelse kan ændres inden for genoptagelsesfristerne både på borgernes/virksomhedernes og skattemyndighedernes initiativ og såvel til gunst som til ugunst for borgere/virksomheder.

Hensynet til at sikre en materiel korrekt afgørelse ligger ligeledes til grund for almindelige forvaltningsretlige regler om remonstration.

Borgere og virksomheder kan desuden klage over en skatteansættelse, ligesom skattemyndighederne er underlagt Skatteministeriets overordnede tilsyn.

Overfor hensynet til at sikre materielt rigtige afgørelser, står et modsatrettet hovedhensyn til, at *skatteansættelser og afgiftstilsvar afklares endeligt inden for en overskuelig tidsperiode,* både af hensyn til borgerne/virksomhederne og af hensyn til samfundets ressourceforbrug.

Borgere og virksomheder har et rimeligt krav på, at de efter et bestemt tidsrum kan være sikre på, at skatter og afgifter er opgjort endeligt, og at de derefter kan indrette sig i tillid til, at der ikke opstår nye krav på skatter og afgifter vedrørende forhold, der ligger langt tilbage i tid.

Derudover er der også et hensyn at tage til en hensigtsmæssig og effektiv administration og kontrol. Det vil sige, at fristreglerne ligeledes skal sikre en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af skattemyndighedernes arbejde og en hensigtsmæssig anvendelse af myndighedernes ressourcer.

Endelig forudsætter hensynet til den enkelte borgers/virksomheds retssikkerhed, at reglerne er udformet på en sådan måde, at *retsstillingen er klar, tydelig og overskuelig* for både borgere, virksomheder og skattemyndigheder.

3.2.2 Hensynene bag de formueretlige forældelsesregler

De almindelige formueretlige forældelsesfrister er i dansk ret reguleret af forældelsesloven, lovbekendtgørelse nr. 1238 af 9. november 2015 om forældelse af fordringer.

Det fremgår af bemærkningerne til forældelsesloven, jf. Folketingstidende 2006-07, tillæg A, side 5577 f, at det generelle formål med forældelsesreglerne er at tilskynde, at fordringer afvikles eller bringes på det rene inden for rimelig tid. Forældelsesreglerne beskytter blandt andet skyldnere, som har indrettet sig på, at et muligt krav ikke vil blive gjort gældende. En hensigtsmæssig afvikling af fordringer medvirker også til at hindre tvister om meget gamle mellemværender, idet sådanne tvister ofte vil være præget af bevistvivl.

Forældelsesloven bygger på betænkning nr. 1460 af 2005 om revision af forældelseslovgivningen, som blev udgivet af Justitsministeriets Forældelsesudvalg. I betænkningens indledning fastsætter udvalget, hvad der er det generelle formål med forældelsesreglerne:

" De generelle formål med forældelsesreglerne er at skabe en vis sikkerhed og klarhed. Reglerne bygger således bl.a. på hensynet til så vidt muligt at undgå procesførelse om meget gamle forhold, dels af procesøkonomiske grunde, dels fordi bevisførelsen ofte vil blive mangelfuld med deraf følgende risiko for forkerte afgørelser. Endvidere tilsigter reglerne at give en rimelig beskyttelse til den, der har indrettet sig på, at krav ikke vil blive gjort gældende, og som måske slet ikke har haft kendskab til kravet".

Forældelsesreglerne sigter således grundlæggende mod at skabe sikkerhed og klarhed i retsforhold.

Klare og håndgribelige regler om forældelse varetager også et hensyn til samfundet, da samfundet også undgår at skulle stille ressourcer til rådighed for at forsøge at gennemtvinge krav, der allerede som følge af deres alder vil være behæftet med usikkerhed. Både partsinteresser og almene interesser taler derfor for, at krav bortfalder, når de ikke er blevet gjort gældende.

Hensynene bag forældelsesloven er således en afvejning af et grundlæggende hensyn til debitor, idet vedkommende befries for en skyld, som ellers ville påhvile vedkommende, og et hensyn til kreditor, der skal have en rimelig mulighed for at gøre sit krav gældende over for en debitor, og om nødvendigt med retsvæsenets hjælp.

3.2.3 Hensynene bag den forvaltningsretlige tilbagekaldelseslære

Tilbagekaldelse foreligger, når den udstedende forvaltningsmyndighed af egen drift ophæver eller ændrer myndighedens egen, gyldige, afgørelse.

Det helt klare udgangspunkt er, at forvaltningsafgørelser er bindende og ikke umiddelbart kan tilbagekaldes og ændres. Tilbagekaldelse kan dog i visse situationer ske på ulovbestemt grundlag.

Tilbagekaldelser, der er begunstigende (set fra partens side), vil stort set altid kunne lade sig gøre, hvis der er hjemmel hertil og med respekt af gældende frist- og forældelsesregler.

Der skal derimod tungtvejende grunde til, før en forvaltningsmyndighed kan ændre en allerede truffet afgørelse til skade for parten. Tilbagekaldelseslærens væsentligste indhold er en proportionalitetsvurdering, som udgør en balance mellem hensynet til partens berettigede forventninger og hensynet til en korrekt afgørelse. På den ene side tages der betydeligt hensyn til partens interesse i at kunne regne med resultatet af en afgørelse. På den anden side kan der i særlige situationer foreligge så tungtvejende modsatrettede hensyn, at det vil være urimeligt at fastholde afgørelsen.

Hensynet bag tilbagekaldelseslæren er således primært hensynet til borgerens berettigede forventning om, at den oprindelse afgørelse står ved magt.

Ordinær og kort frist

4.1 Indledning

På skatteområdet gælder særlige frister for genoptagelse af skatteansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 (fristreglerne). På moms- og afgiftsområdet gælder skatteforvaltningslovens §§ 31 og 32.

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 (for så vidt angår moms og afgifter skatteforvaltningslovens §§ 31 og 32) fastsætter den tids- og kompetencemæssige grænse for, hvornår der kan foretages ændringer i skatteansættelsen for et givent indkomstår[4].

Det bemærkes, at gaveafgiftsområdet ikke er omfattet af fristreglerne, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 9, da der gælder særlige frister i boafgiftsloven for disse. Fristreglerne omfatter heller ikke genoptagelse af ejendomsvurderinger foretaget efter lov om vurdering af fast ejendom, ligesom told heller ikke er omfattet.

Fristreglerne i skatteforvaltningsloven er opdelt i henholdsvis ordinær og ekstraordinær frist. Den ekstraordinære frist finder først anvendelse efter udløbet af den ordinære frist.

De ordinære frister findes i skatteforvaltningslovens § 26, for indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift og i skatteforvaltningslovens § 31 for moms og afgifter.

Uden for den ordinære frist kan en skatteansættelse almindeligvis kun foretages eller ændres, hvis der foreligger en af de særlige grunde, som er opregnet i skatteforvaltningslovens § 27 for skatter – for moms og afgifter skatteforvaltningslovens § 32. Dette betegnes som ekstraordinære genoptagelsesfrister.

Dette kapitel indeholder en beskrivelse af ordinær frist, herunder forlængede ordinære frister og den korte genoptagelsesfrist for skattepligtige med enkle økonomiske forhold. De følgende kapitler indeholder en gennemgang af de ekstraordinære frister som følge af grov uagtsomhed og forsæt samt særlige omstændigheder.

[4] Det er som udgangspunkt et nationalt anliggende at fastlægge de tidsmæssige grænser for, hvornår der kan opkræves en afgift. Det er derfor i vidt omfang op til medlemsstaterne selv at afgøre, hvor lang en genoptagelsesfrist skal være. Medlemsstaterne skal dog overholde de grundlæggende EU-retlige principper i form af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet. Se blandt andet sag C-360/18, Cargill, præmis nr. 46, 47 og 52.

4.2 Ordinære frister

Skattemyndighederne skal varsle en ændring af en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. Ændringen af skatteansættelsen skal ske senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Hvis det har betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen forlænges, skal skattemyndighederne dog imødekomme en anmodning om en rimelig fristforlængelse.

Ønsker skattemyndighederne således fx at ændre en skatteansættelse for indkomståret 2024, skal dette varsles, dvs. skattemyndighederne skal sende et forslag til en afgørelse, senest den 1. maj 2028, og den endelige afgørelse skal træffes senest den 1. august 2028.

Ligeledes skal en skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Hvis en skattepligtig fx ønsker at få ændret sin skatteansættelse for indkomståret 2024, skal anmodning herom altså være skattemyndighederne i hænde senest den 1. maj 2028.

Skatteforvaltningslovens § 26 fastlægger dermed den ordinære frist for henholdsvis skattemyndighedernes mulighed for at foretage eller ændre en skatteansættelse (stk. 1) og de skattepligtiges mulighed for at anmode om ændring af en skatteansættelse (stk. 2).

En årsopgørelse for personer dannes som udgangspunkt omkring starten af marts i året efter indkomstårets udløb, og den endelige årsopgørelse udskrives primo april.

Personer, der modtager en årsopgørelse, har efter skattekontrollovens § 10, stk. 1, oplysningsfrist til den 1. maj i året efter indkomstårets udløb. På dette tidspunkt må det forventes, at alle relevante oplysninger foreligger, og det er først på dette tidspunkt, at Skatteforvaltningen kan starte en egentlig kontrol af skatteansættelsen. Det betyder i praksis, at Skatteforvaltningen reelt har tre år efter den ordinære frist til at behandle en årsopgørelse.

For så vidt angår moms og afgifter er den ordinære genoptagelsesfrist for den afgiftspligtige og skattemyndighederne tre år efter angivelsesfristens udløb eller efter, at kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende, jf. skatteforvaltningslovens § 31.

Der er ikke knyttet særlige betingelser til genoptagelse inden for de ordinære frister. Det kræver blot, at der er kommet nye faktiske eller retlige oplysninger, der kan begrunde en ansættelsesændring.

4.3 Kort frist

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, sidste pkt. indeholder en bemyndigelse for skatteministeren til for grupper af skattepligtige at fastsætte kortere frister end ordinær frist som angivet i 1. og 2. pkt.

Bemyndigelsen blev indsat i skatteforvaltningsloven fra 2005, idet lovgiver ønskede at videreføre den dagældende korte ligningsfrist for skattepligtige med enkle økonomiske forhold, jf. bekendtgørelse nr. 270 af 11. april 2003 om en kort frist for kommunernes skatteansættelse af skatteydere med enkle økonomiske forhold.

Bemyndigelsen er i dag udnyttet ved bekendtgørelse nr. 49 af 24. januar 2025 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold.

Kort historisk perspektiv på kort frist
Allerede før dannelsen af enhedsforvaltningen SKAT i 2005 fandtes der en kortere ligningsfrist. Der fandtes således allerede en kort ligningsfrist i både statsskatteloven og skattestyrelsesloven.

Frem til 1984 var ligningsfristen den 31. marts i det andet år efter indkomståret. Herefter kunne en skatteansættelse alene foretages eller ændres af de kommunale skattemyndigheder efter bemyndigelse fra de statslige skattemyndigheder i den konkrete sag. De statslige skattemyndigheder kunne også selv foretage skatteansættelsen eller ændring heraf efter ligningsfristens udløb.

Ved lov nr. 107 af 39. marts 1984 blev der af administrative hensyn fastsat en bemyndigelse i skattestyrelseslovens § 15, stk. 2 for ministeren til at fastsætte generelle regler, hvorefter de kommunale skattemyndigheder kunne ændre skatteansættelser efter ligningsfristens udløb. Denne bemyndigelse blev udnyttet ved bekendtgørelse nr. 318 af 13. juni 1984 om henlæggelse af visse beføjelser til ligningskommissionerne, skyldrådene og vurderingsrådene således, at de kommunale skattemyndigheder som udgangspunkt, uden for ligningsfristen, kunne ændre skatteansættelser, som en højere myndighed ikke havde taget stilling til, med undtagelse af tilfælde hvor a) forhøjelsen måtte anses at være af uvæsentlig betydning, b) ændringen havde sammenhæng med ansvarspådragende forhold, og hvor der kunne ske efterbetaling af skat uden egentlig ændring af selve skatteansættelsen, samt c) hvor skatteansættelsen var under behandling ved en højere myndighed.

Det fremgår af bemærkningerne til loven, jf. Folketingstidende 1983-84, 2. samling, tillæg A, spalte 244-245, at hovedområdet for ordningen i almindelighed var tiltænkt tilfælde, hvor de kommunale skattemyndigheder ville nedsætte skatteansættelsen, og at det derudover ville være nærliggende også at give adgang til at foretage tilsvarende forhøjelser af skatteansættelsen, når den skattepligtige var indforstået hermed.

Frem til 1989 var der ikke nogen tidsmæssig begrænsning for skattemyndighedernes ændring af skatteansættelser uden for ligningsfristen, medmindre der var tale om skønsmæssige forhøjelser. En sådan frist blev indsat ved § 35 i skattestyrelsesloven, lov nr. 824 af 19. december 1989, hvorefter skattemyndighedernes forhøjelse af en skatteansættelse kun kunne ske inden for en frist på tre år. Tilsvarende gjaldt nedsættelse af en skatteansættelse efter anmodning fra den skattepligtige. Der blev ikke fastsat nogen frist for skattemyndighedernes mulighed for at nedsætte skatteansættelser af egen drift.

Formålet med den tidsmæssige begrænsning var, ifølge bemærkningerne til § 35 (lovforslagets § 40), jf. Folketingstidende 1989-90, tillæg A, spalte 257, at beskytte skattepligtige mod efter længere tids forløb at blive stillet over for yderligere skattekrav.

Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev der for første gang fastsat regler i skattestyrelsesloven om ekstraordinær genoptagelse, som gjaldt for både de kommunale og statslige skattemyndigheder.

Reglerne om de kommunale skattemyndigheders adgang til at ændre skatteansættelser uden for ligningsfristen blev videreført indtil 2003, hvor den første bekendtgørelse om kort frist, bekendtgørelse nr. 270 af 11. april 2003 om en kort frist for kommunernes skatteansættelse af skatteydere med enkle økonomiske forhold, blev udstedt.

Hensigten med kort frist var – som det blandt andet fremgår af bemærkningerne til loven, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 45893. – at skatteborgere med enkle økonomiske forhold (som lønmodtagere, pensionister og studerende) skulle opleve større tryghed i form af en begrænset adgang for myndighederne til at ændre skatteansættelsen.

Ved bekendtgørelsen fra 2003 blev det fastsat, at de kommunale myndigheder kunne foretage eller forhøje en skatteansættelse i perioden efter udløbet af ligningsfristen til og med den 1. oktober i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Nedsættelse kunne ske indtil udløbet af den ordinære frist i den nye § 34, der blev indsat i skattestyrelsesloven, ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. Derudover gjaldt den korte frist ikke ved ændringer; som følge af ændring af helt tilsvarende forhold i et senere indkomstår, ved den skattepligtiges anmodning om genoptagelse, ved ændringer som direkte følge af ændring af ægtefællens skatteansættelse, eller for skattepligtige, der havde ikke-fortrykt indkomst eller fradrag, havde deltaget i et anpartsprojekt, havde status som hovedaktionær eller havde indkomst fra udlandet eller fradrag vedrørende aktiver eller passiver i udlandet.

Bekendtgørelsen fra 2003 omfattede alene kommunernes skatteansættelse, hvorimod de statslige skattemyndigheder (den centrale told- og skatteforvaltning) fortsat havde en selvstændig kompetence til at foretage og ændre skatteansættelsen for fysiske personer i perioden fra udløbet af ligningsfristen og indtil udløbet af den ordinære frist i § 34.

Med dannelsen af enhedsforvaltningen SKAT i 2005 forsvandt den opbygning af skattesystemet og organisationen, som fristreglerne tidligere var bygget op om, med skatteansættelser, der i første omgang blev foretaget ved en kommunal myndighed, hvorefter en række statslige myndigheder, der førte tilsyn med de kommunale myndigheders arbejde, kunne foretage revision af skatteansættelsen. Fristreglerne blev i den forbindelse i vidt omfang videreført, blandt andet blev den korte frist opretholdt med bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold. Ligningsfristen havde en selvstændig betydning for kommunerne. Det fremgår ikke af forarbejderne, hvilken betydning den nye enhedsforvaltning havde for anvendelsen af bestemmelserne om kort ligningsfrist. Efter sammenlægningen blev den korte ligningsfrist til en "kort genoptagelsesfrist", og blev en undtagelse til skatteforvaltningslovens udgangspunkt i § 26.

I 2013 blev bekendtgørelsen om kort frist fra 2005 erstattet af bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold, som kom til at afspejle, at langt de fleste borgere nu modtog en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse.

Der er derudover sket mindre ændringer i bekendtgørelsen om kort frist i 2015, 2018 og 2025.

Gældende bekendtgørelse om kort frist
Bekendtgørelse nr. 49 af 24. januar 2025 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold (herefter bekendtgørelsen) fastsætter i § 1, at uanset den ordinære frist (jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt.) skal skattemyndighederne afsende varsel om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat eller grundskyld for fysiske personer senest den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb.

Den varslede ansættelse skal foretages senest den 1. oktober i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Hvis det har betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen forlænges, skal skattemyndighederne dog imødekomme en anmodning om en rimelig fristforlængelse.

Hvis skattemyndighederne fx for indkomståret 2024 ønsker at ændre en skatteansættelse for en person omfattet af den korte frist, skal dette således varsles senest den 30. juni 2026, og den endelige afgørelse skal træffes senest den 1. oktober 2026.

Der gælder for den korte frist det samme som for ordinær frist, dvs. at alle relevante oplysninger må forventes at foreligge efter oplysningsfristen udløb.

Når det gælder den korte frist, betyder det i praksis, at Skatteforvaltningen reelt har 1 år og 2 måneder til at nå at behandle en årsopgørelse, idet en årsopgørelse fx for 2024 først dannes omkring primo april 2025, oplysningspligten først udløber 1. maj 2025, og det derfor først er på dette tidspunkt, at Skatteforvaltningen kan starte en egentlig kontrol af skatteansættelsen.

Personkreds
Den korte frist gælder for fysiske personer, som har enkle økonomiske forhold.

Langt de fleste fysiske personer er omfattet af kort frist.

Det er nærmere uddybet i bekendtgørelsens § 2, hvornår fysiske personer ikke har enkle økonomiske forhold. Det drejer sig om:

1. Personer, som ikke modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema, jf. bekendtgørelse nr. 1302 af 14. november 2018 om fysiske personers modtagelse af en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema, som ændret ved bekendtgørelse nr. 166 af. 28. februar 2020.
2. Visse personer, som modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema, herunder fysiske personer, der for indkomståret forventes at skulle give Skatteforvaltningen oplysninger om selvstændig erhvervsvirksomhed, indkomst fra udlandet eller ejendom i udlandet.
3. Personer, der har status som hovedaktionær efter aktieavancebeskatningsloven.
4. Personer, der har aktiver eller passiver af betydning for skatteansættelsen i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.
5. Personer, der har valgt at blive beskattet efter kildeskattelovens regler om grænsegængere.

Ligeledes vil fysiske personer, der for indkomståret forventes at skulle give Skatteforvaltningen oplysninger om indkomster, der helt eller delvist er fritaget for indeholdelse af dansk skat, heller ikke være omfattet af kort frist, medmindre fritagelsen angår indeholdelse i dansk pension eller indkomster, der optjenes som vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført uden for landet, og for hvilke der gives nedslag i skatteberegningen efter en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning eller efter danske regler.

Fysiske personer vil heller ikke være omfattet af kort frist, hvis de har været både fuldt og begrænset skattepligtige i løbet af indkomståret, hvis de er fuldt skattepligtige her til landet og samtidig er skattemæssigt hjemmehørende i et andet land, eller hvis de er selvstændigt erhvervsdrivende og anvender forskudt indkomstår.

Derudover vil fysiske personer, der er sambeskattede ægtefæller til personer, som modtager oplysningsskema efter skattekontrollovens § 5, heller ikke være omfattet af kort frist.

Endelig vil fysiske personer, der anmoder Skatteforvaltningen om at få tilsendt et oplysningsskema i stedet for en årsopgørelse, ikke være omfattet af kort frist.

For så vidt angår fysiske personer, der har aktiver eller passiver af betydning for skatteansættelsen i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, indebærer bestemmelsen fx at en person, der modtager renter af indestående på en udenlandsk bankkonto, ikke er omfattet af den korte frist.

Hvis en person fx modtager udbytte fra udenlandske aktier i Værdipapircentralen, er personen heller ikke omfattet af den korte frist, da det er udenlandske aktier uanset registreringen i Værdipapircentralen. Udbytte af udenlandske børsnoterede aktier i dansk depot indberettes til Skatteforvaltningen, men uanset dette er ansættelsen ikke omfattet af den korte frist, da der er tale om indkomst vedrørende aktiver i udlandet.

En skattepligtig borger, som modtager udbytte fra Nordea-aktier, er ikke omfattet af kort frist, mens en skattepligtig borger, som modtager udbytte fra Danske Bank-aktier er omfattet af kort frist. Forskellen skyldes her ikke umiddelbart en forskel i kompleksiteten i de skattepligtiges økonomiske forhold, men alene at Nordea Bank AB har hovedsæde i Finland, hvorfor aktierne er udenlandske, mens Danske Bank har hovedsæde i Danmark, og aktierne dermed er danske.

Kort frist omfatter alle den skattepligtiges skattemæssige forhold
Hvis en skattepligtig anses for at have enkle økonomiske forhold, gælder den korte ligningsfrist for alle den pågældendes skattemæssige forhold, uanset typen af beskatning.

Det kan fx have den betydning, at lønmodtagere på samme arbejdsplads bliver behandlet forskelligt i relation til Skatteforvaltningens ændring af disses skatteansættelser på baggrund af de samme oplysninger fra arbejdsgiver. Har arbejdsgiver fx fejlagtigt udbetalt skattefri godtgørelse til alle medarbejdere i indkomståret 2021, og får Skatteforvaltningen først oplysninger om dette i forbindelse med en arbejdsgiverkontrol i efteråret 2023, vil Skatteforvaltningen ikke kunne forhøje skatteansættelsen for de medarbejdere, der er omfattet af kort frist, men alene for de medarbejdere, der ikke er omfattet af kort frist og som dermed er omfattet af den ordinære genoptagelsesfrist. For eksempel kan nogle af medarbejderne være omfattet af ordinær frist, fordi de ejer udenlandske aktier, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4. Det forhold, der her får betydning for, om den pågældende medarbejder er omfattet af kort frist eller ej, har altså ikke sammenhæng med den skattefri godtgørelse fra arbejdsgiveren i øvrigt.

Undtagelser
I nogle situationer finder den korte frist ikke anvendelse, selvom den skattepligtige er omfattet heraf.

Kort frist gælder, jf. § 1 i bekendtgørelsen, ikke i følgende tilfælde:
1. Når den skattepligtige selv anmoder om genoptagelse af sin skatteansættelse.
2. Når Skatteforvaltningen agter at nedsætte en skatteansættelse.
3. Når en ændring af en skatteansættelse er begrundet i et forhold, og et helt tilsvarende forhold gør sig gældende for et tidligere indkomstår.

Ad 1. og 2.
Er en skattepligtig omfattet af kort frist, kan der efter udløbet af den korte frist som udgangspunkt alene ske nedsættelse af skatteansættelsen, men ikke forhøjelser. Dette indebærer fx at tredjepartsindberetninger, som begrunder en forhøjelse af skatteansættelsen, alene kan resultere i en

ændring af skatteansættelsen, hvis der er tale om helt tilsvarende forhold, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1, nr. 4, eller hvis der er hjemmel til ekstraordinær genoptagelse, jf. bekendtgørelsens § 3. Er der derimod tale om tredjepartsindberetninger, som begrunder en nedsættelse af skatteansættelsen, vil ændringen af skatteansættelsen kunne gennemføres, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1, nr. 3.

Ad 3.
For så vidt angår undtagelsen om "helt tilsvarende forhold", omfatter dette den samme skatteretlige vurdering af de samme civilretlige forhold mellem de samme parter. For eksempel beskatning af fri bil i samme ansættelsesforhold, befordringsfradrag vedrørende kørsel for samme arbejdsgiver eller ejendomsværdiskat på samme ejendom.

Derudover gælder kort frist ikke, hvis en af betingelserne for ekstraordinær ansættelse er opfyldt vedrørende et punkt i ansættelsen, jf. bekendtgørelsens § 3. Kort frist gælder stadig for de punkter i skatteansættelsen, som ikke er omfattet af den ekstraordinære ansættelse.

Hvis en af betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27, er opfyldt, kan Skatteforvaltningen altså foretage ændring i den skattepligtiges skatteansættelse også efter udløbet af kort frist den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. For fysiske personer omfattet af kort frist indtræder ekstraordinær genoptagelse derfor tidligere end for skattepligtige omfattet af ordinær frist.

Reaktionsfristen på seks måneder skal fortsat iagttages, også selvom forhøjelsen finder sted inden for ordinær frist. Ligesom afgørelsen om ændring skal sendes senest tre måneder efter varslingen.

Følgeændringer hos ægtefællen
Bekendtgørelsens § 4 fastsætter frister for foretagelse af afledte ægtefælleansættelser hos en ægtefælle, som den skattepligtige var samlevende med ved indkomstårets udløb. Den afledte ændring skal være en direkte følge af en ansættelse for samme eller et andet indkomstår vedrørende en samlevende ægtefælle.

Den afledte ændring skal varsles senest 30 dage efter, at den anden ægtefælles ansættelse er foretaget, og den afledte ansættelse skal foretages senest tre måneder efter varslingen. Hvis det har betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen forlænges, skal Skatteforvaltningen dog imødekomme en anmodning om en rimelig fristforlængelse.

Kort frist og finansielle instrumenter, herunder værdipapirer
Finansielle instrumenter, fx værdipapirer, er et område, der har været under stor udvikling i de seneste årtier både i relation til typen og anvendelsen. Langt flere skattepligtige investerer i fx aktier, hvilket har betydning for den enkelte skattepligtiges skatteansættelse.

Det forhold, at en skattepligtig har investeret i værdipapirer eller andre finansielle instrumenter, er i dag ikke til hinder for, at den pågældende anses for at have enkle økonomiske forhold. Af flere årsager synes værdipapirområdet dog ofte ikke at kunne betegnes som "enkle økonomiske forhold".

Der har igennem de seneste år været en tendens til en øget investorkultur i Danmark. Det fremgår blandt andet af Investering Danmarks løbende undersøgelser af, hvordan danskerne sparer op og investerer. Senest den 3. maj 2024 offentliggjorde foreningen en analyse, der konkluderer, at trods høj inflation, stigende renter og faldende aktie- og obligationskurser fortsatte antallet af investorer med at stige i 2022. En af begrundelserne er blandt andet, at unge investerer i højere grad end hidtil. Det fremgår af analysen, at antallet af investorer steg med næsten en kvart million i perioden 2020-

2022 således, at der ved udgangen af 2022 var ca. 1,4 mio. investorer i Danmark. Det er en stigning på 21 procent. Antallet af investorer mellem 18 og 29 år voksede fra 131.000 til 216.000 i perioden 2019-2022. Det er en stigning på 65 procent.

Derudover har der været en udvikling i de forskellige værdipapirer, der investeres i.

Den efterhånden meget lettilgængelige adgang til at kunne foretage investeringer i værdipapirer igennem forskellige online handelsplatforme hos banker og andre gør, at mange almindelige skattepligtige er begyndt at købe værdipapirer, herunder også værdipapirer, der ikke tidligere er investeret i, og som ikke allerede kendes i dansk skatteret.

Den skatteretlige kvalifikation af værdipapirer kan være vanskelig. Både indberetningspligtige, skattepligtige og Skatteforvaltningen kan opleve udfordringer med korrekt klassificering af de enkelte værdipapirer, hvilket har stor betydning for beregningen og beskatningen.

Ligeledes er reglerne om opgørelse af gevinst og tab på værdipapirer ikke så enkle. Beskatningen er forskelligartet, og for en lang række værdipapirer sker der ikke en automatisk beregning af gevinst og tab, heller ikke selvom tredjepartsindberetningen er sket korrekt. Dette skyldes blandt andet komplicerede materielle regler, der gør det vanskeligt at automatisere en beregning af gevinst og tab, hvorfor Skatteforvaltningens værdipapirsystem alene kan benyttes til aktier, der er handlet på et reguleret marked.

Helt generelt er værdipapirområdet relativt kompliceret at kontrollere, fordi beskatningen er fortløbende og betinget af de foregående indkomstårs handler m.m.

Hvis handlen er foretaget via en dansk platform, sker der hel eller delvis indberetning fra tredjepart, der driver virksomheden i Danmark, idet virksomheden er underlagt reglerne om indberetning efter skatteindberetningsloven. Der forekommer imidlertid stadig fejl og rettelser fra tredjeparts indberetter, som kan relatere sig til gamle indkomstår.

Tredjepartsindberetninger medfører, at skattepligtige ofte er af den opfattelse, at de ikke skal foretage sig noget, hvorfor gevinster fx ikke oplyses. Det er imidlertid ikke alle indberetninger, der direkte indgår i den skattepligtiges årsopgørelse. Nogle indberetninger oplyses alene i den skattepligtiges samlede skatteoplysninger, hvorefter den skattepligtige selv skal overføre de relevante og korrekte oplysninger til årsopgørelsen.

Herudover er der udfordringer på området, fordi mange skattepligtige ikke har grundregistreret deres aktier, hvorfor Skatteforvaltningens systemer ikke kan beregne hverken gevinster eller tab automatisk.

Endelig er der på værdipapirområdet også en del udfordringer med selskabshændelser (dvs. emissioner, spaltninger, fusioner m.m.). Udfordringerne skal ses i lyset af, at Skatteforvaltningen ofte ikke har kendskab til disse selskabshændelser, eller at den skattepligtige ikke har grundregistreret aktiebeholdningen korrekt. Dette kan medføre, at Skatteforvaltningen, for at kunne beregne gevinst eller tab, via historiske data, skal finde tilbage til en anskaffelsessum for en given aktie, der er handlet på et reguleret marked.

Vedrørende beskatning af kryptovaluta fremgår det af SKM2025.380.ØLR, at den skattepligtiges indkomst ved handel med kryptovaluta er fritaget for indeholdelse af dansk skat og ikke indberettes til skattemyndighederne af tredjepart. Den skattepligtige modtog derfor ikke en årsopgørelse i

stedet for en selvangivelse, og kunne ikke anses for at have enkle økonomiske forhold. Den skattepligtige var derfor ikke omfattet af kort frist.

4.4 Forlænget frist ved kontrollerede transaktioner

For skattepligtige omfattet af skattekontrollovens kapitel 4 og tonnageskattelovens § 13, udløber de ordinære frister for ansættelse og anmodning om genoptagelse vedrørende kontrollerede transaktioner først i det sjette år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Sådanne sager om kontrollerede transaktioner kræver typisk langvarig sagsbehandling og udveksling af oplysninger med udlandet, hvorfor der er behov for længere frister.

Bestemmelsens historiske udvikling
Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, blev første gang indført i den tidligere gældende skattestyrelseslov ved lov nr. 131 af 25. februar 1998. Bestemmelsen havde følgende ordlyd:

»For skattepligtige omfattet af skattekontrollovens § 3 B udløber fristerne i 1.-3. pkt., for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, i det 6. år efter indkomstårets udløb."

Formålet med indførelse af en forlænget frist for kontrollerede transaktioner var ifølge bemærkningerne til loven, jf. Folketingstidende 1997-98, 1. samling, tillæg A, side 1896 f. *"at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne (transfer pricing)."*

Man foreslog derfor en udvidet selvangivelsespligt samt en pligt til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner.

Det fremgår videre af bemærkningerne, jf. Folketingstidende 1997-98, 1. samling, tillæg A, side 1896, at:

"Lovforslaget indebærer, at skattepligtige, der er interesseforbundne med selskaber, personer m.v. i udlandet, i selvangivelsen skal afgive oplysninger om art og omfang af de handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med disse (kontrollerede transaktioner). Der vil alene blive tale om summariske oplysninger. Der vil efter indstilling fra Ligningsrådet blive udarbejdet særlige oplysningsfelter til selvangivelserne, hvor disse oplysninger skal angives.

Endvidere skal der ved kontrollerede transaktioner udarbejdes dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.
[...]

Ved lovforslaget forlænges fristen for skattemyndighedernes korrektioner vedrørende de kontrollerede transaktioner med to år. Dette skyldes, at transfer pricing sager ofte er særdeles komplicerede, tidskrævende og forudsætter udveksling af oplysninger fra udlandet, samt at skattemyndigheden skal indhente en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning.
[...]"

Bestemmelsen blev med få ændringer videreført i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Den 3. juni 2025 blev lovforslag L 194 A 2024-2025, vedtaget.

Det fremgår af både loven og lovforslaget, at betingelserne, for at der skal udarbejdes transfer pricing dokumentation, lempes (færre skattepligtige bliver omfattet af pligten til at udarbejde transfer pricing dokumentation), og at muligheden for Skatteforvaltningen til at indhente en revisorerklæring ophæves. Det er som udgangspunkt alene større koncerner, der er omfattet af reglerne, og med L 194 A er kravene til størrelsen øget væsentligt.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, jf. Folketingstidende 2024-25. tillæg A, L 194 som fremsat, side 33, at:

"Det overordnede formål med kravet om, at der skal udarbejdes transfer princing dokumentation, er, at der skal være et grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt. Bl.a. ressourcehensyn tilsiger, at der ikke vil blive foretaget en kontrol af alle kontrollerede transaktioner. Det er nødvendigt at foretage en prioritering, og i den forbindelse er det naturligt at inddrage et proportionalitetshensyn ud fra væsentlighed og risikoen for fejl ved fastsættelsen af priser og vilkår. Det er vurderingen, at der er situationer, hvor risikoen for fejl er så minimal, at der reelt ikke er behov for at belaste den skattepligtige med et krav om udarbejdelse af transfer pricing dokumentation. Det er i lyset heraf opfattelsen, at reglerne om transfer pricing dokumentation bør justeres dels i forhold til afgrænsningen af skattepligtige med pligt til at udarbejde dokumentation, dels i forhold til afgrænsningen af de kontrollerede transaktioner, der skal udarbejdes dokumentation for. Det er samtidig opfattelsen, at Skatteforvaltningen uagtet en justering af dokumentationsreglerne fortsat skal have mulighed for at kunne stille spørgsmål til transaktionerne og anmode om dokumentation. Uanset lempelsen bør de pågældende skattepligtige således fortsat skulle være forpligtet til at opgøre indkomsten i overensstemmelse med armslængdeprincippet for kontrollerede transaktioner, og såvel de omhandlede skattepligtige som de omhandlede transaktioner bør fortsat være omfattet af oplysningspligten efter skattekontrollovens § 38."

Det fremgår videre af bemærkningerne, jf. Folketingstidende 2024-25. tillæg A, L 194 som fremsat, side 33-34, at:

"Der ikke vil skulle udarbejdes transfer pricing dokumentation for kontrollerede transaktioner, hvor den skattepligtiges samlede kontrollerede transaktioner, bortset fra tilgodehavender og gæld, i indkomståret omfattet af dokumentationspligten udgør mindre end 5 mio. kr., og den skattepligtiges samlede kontrollerede tilgodehavender og gæld ved indkomstårets udløb udgør mindre end 50 mio. kr. Undtagelsen vil dog ikke omfatte transaktioner, der vedrører immaterielle aktiver, eller transaktioner med koncernforbundne parter, der er hjemmehørende eller beliggende i en fremmed stat, der ikke udveksler skatteoplysninger med Danmark. Det foreslås endvidere, at der ikke vil skulle udarbejdes transfer pricing dokumentation for kontrollerede transaktioner i form af udbytter, tilskud og lignede, forudsat at der er tale om kontant betaling. Yderligere foreslås det, at der ikke vil skulle udarbejdes transfer pricing dokumentation for visse investeringer via skattetransparente enheder eller andre tilfælde, hvor der er fælles bestemmende indflydelse. Undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation vil omfatte kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, hvor den skattepligtige sammen med eventuelle koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og mindre end 5 pct. af stemmerettighederne, og hvor den skattepligtige deltager i en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over det pågældende underliggende datterselskab. Det vil dog være en forudsætning for undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation, at de pågældende kontrollerede transaktioner ikke foretages som led i aftalen om fælles bestemmende indflydelse. Undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation vil

tillige gælde for skattepligtige underliggende datterselskabers transaktioner med deltagerne i aftalen om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over datterselskabet. Undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation vil også omfatte kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, der ejes af en juridisk person, som ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvor den skattepligtige enten opgør det skattepligtige afkast efter reglerne i selskabsskattelovens § 13 F eller reglerne i pensionsafkastbeskatningslovens § 14."

Udviklingen på transfer pricing-området
Siden 1998 er der sket en betydelig udvikling i størrelsen af de koncerner, der er omfattet af dokumentationspligten, og dermed også i omfanget af dokumentationsmaterialet. Oplysninger i dokumentationsmaterialet skal i dag desuden sammenholdes med de mange yderligere oplysninger, som Skattestyrelsen modtager fx gennem den automatiske udveksling af oplysninger efter DAC6[5]. En transfer pricing gennemgang er i dag derfor langt mere kompliceret og tager typisk et til to år, og omfatter, af ressourcemæssige hensyn, normalt tre til fire indkomstår.

Med L 194 A lempes kravet om, hvilke skattepligtige, der skal indsende transfer pricing dokumentation. Det er en lettelse for de selskaber, der er omfattet af lempelsen. L 194 A ændrer dog ikke på, at der forsat er tale om store komplicerede sager, hvor der indgår en betydelig mængde oplysninger/materiale, og hvor der ofte skal indhentes yderligere oplysninger.

4.5 Forlænget frist ved visse omstruktureringer

De ordinære frister i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2, udløber først i det sjette 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, jf. skatteforvaltningsloven § 26, stk. 8.

En i udgangspunktet skattefri omstrukturering bliver skattepligtig, hvis der sker nærmere definerede afståelser inden for tre år efter omstruktureringen. Dette ejertidsvilkår kan i 3-års perioden overføres til andre aktier. Skatteforvaltningens frist til at opdage og reagere på brud på ejertidsvilkåret skal ske inden for gældende genoptagelsesfrister.

Hensigten med en længere frist er derfor at kunne håndhæve værnsreglerne i de nævnte bestemmelser i aktieavancebeskatningsloven og fusionsskatteloven. Som følge heraf gælder den forlængede frist kun i det omfang, en ansættelsesændring er en direkte følge af de nævnte værnsregler.

Den forlængede frist for sådanne ændringer omfatter også skattepligtige, der i øvrigt er omfattet af den korte ligningsfrist.

[5] DAC6 er en forkortelse for en af de bekendtgørelser, der fastlægger indberetningspligter, og som er fastlagt med udgangspunkt i EU-Rådets direktiv (EU) 2018/822 omhandlende obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Skattestyrelsen modtager oplysninger via DAC6. Oplysningerne udveksles automatiske efter DAC6.

4.6 Særlige regler for afskrivningsgrundlag

En ansættelse, der beror på en ændret bedømmelse af et afskrivningsgrundlag for et indkomstår, der ligger uden for fristerne efter skatteforvaltningslovens 26, kan foretages eller ændres efter bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, medmindre ansættelsen beror på et skøn, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 3.

Det er ifølge bestemmelsen et krav, at ansættelsen foretages inden for den ordinære frist, men det særlige ved bestemmelsen er, at det accepteres, at den ansættelse, der foretages inden for ordinær frist, kan vedrøre et afskrivningsgrundlag, som 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.

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 skatteforvaltningslovens § 26, stk. 3, skal klagen angå de indkomstår, der ligger inden for ordinær frist.

4.7 Særlige regler for fremførselsberettiget underskud eller tab

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 4, at en ansættelse ikke kan 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 (Skatteforvaltningen) efter skattekontrollovens § 2 i et indkomstår, der ligger uden for fristerne efter denne bestemmelse. Bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse vedrørende opgørelserne efter selskabsskattelovens § 13, stk. 4-10.

4.8 Særlige regler for balanceposter

Hvis en ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 eller stk. 2, vedrører 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. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, 1. pkt. Dvs. at den ordinære ansættelsesfrist ikke må være udløbet vedrørende det forudgående indkomstår, hvor den tilsvarende ultimoregulering skal foretages. Herved opnås kontinuitet mellem primoposten i det år, der ligger inden for den ordinære ansættelsesfrist og ultimoposten i det år, der ligger uden for fristen, så dobbelt fradrag, henholdsvis dobbelt beskatning, undgås.

Ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed og forsæt

5.1 Indledning

Reglerne om ekstraordinær genoptagelse findes i skatteforvaltningslovens §§ 27 og 32. Disse bestemmelser giver visse muligheder for ændringer i en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift eller et afgiftstilsvar/en godtgørelse af afgift, når de ordinære ansættelsesfrister i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 31, er udløbet.

Skatteforvaltningslovens §§ 27 og 32, indeholder en udtømmende oplistning af de situationer, der giver anledning til ekstraordinær genoptagelse. Falder den konkrete situation uden for de i bestemmelserne oplistede situationer, vil genoptagelse uden for den ordinære frist i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 31, derfor være udelukket.

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, er der adgang til ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse, hvis:

1) Der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for ansættelsen.
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.
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.
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.
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.
6) Skatterådet udnytter sin kompetence efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3, til at ændre en skatteankenævnsafgørelse. Det er dog en betingelse, at den skattepligtige senest tre måneder efter skatteankenævnets afgørelse er underrettet om, at afgørelsen er udtaget til ændring.
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 tre år forud for underkendelsen af praksis.

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

Skatteforvaltningslovens § 32, indeholder lignende bestemmelser om adgang til ekstraordinær genoptagelse af et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift, som angivet i § 27, stk. 1, nr. 1, 2, 5, 7 og 8, dog tilpasset moms- og afgiftsområdet.

Ekstraordinær genoptagelse kræver, at genoptagelsen varsles af skattemyndighederne, eller at genoptagelsesanmodning fremsættes af den skattepligtige, senest seks måneder efter, at skattemyndighederne henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningsloven, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2.

Derudover er genoptagelsen betinget af, at det af ændringen afledte krav, ikke er forældet efter 10-årsfristen i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4.

På baggrund af kommissoriet har Skattelovrådets rapport fokus på ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed og forsæt samt særlige omstændigheder.

Nedenfor beskrives bestemmelserne om grov uagtsomhed og forsæt, mens bestemmelserne om særlige omstændigheder beskrives i kapitel 6.

Grov uagtsomhed og forsæt
Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3, kan Skatteforvaltningen, uanset de ordinære ansættelsesfrister i §§ 26 og 31, ekstraordinært foretage ændring i henholdsvis skatteansættelsen, afgiftstilsvaret eller -godtgørelsen, hvis den skattepligtige eller afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at en ansættelse, et afgiftstilsvar eller -godtgørelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Dette betegnes også som en suspensionsregel, da reglen medfører, at de ordinære frister suspenderes, dvs. sættes ud af kraft.

Ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, eller § 32, stk. 1, nr. 3, kræver, at der som minimum er udvist grov uagtsomhed af den skattepligtige, afgiftspligtige eller godtgørelsesberettigede eller af nogen på dennes vegne. Afgørende i denne sammenhæng er en afgrænsning af den grove uagtsomhed over for den simple uagtsomhed på baggrund af en konkret vurdering af sagens omstændigheder. Se nærmere herom i afsnit 5.3.1.

Bestemmelserne finder udelukkende anvendelse i forbindelse med skatteansættelser, afgiftstilsvar eller -godtgørelse, der foretages på Skatteforvaltningens initiativ, og kan kun anvendes i forbindelse med forhøjelser. Se nærmere herom i afsnit 5.3.2 og 5.3.3.

Skatteansættelsen eller afgiftstilsvaret/-godtgørelsen kan alene ændres, for så vidt angår den del, der har været årsag til den ekstraordinære genoptagelse. Det er derfor kun muligt at ændre forhold, der er direkte medvirkende til, at fristerne kan suspenderes. Forhold, der ikke selvstændigt kan medvirke suspension, kan som udgangspunkt ikke medtages under en varslet ændring vedrørende andre forhold.

I det følgende omtales primært bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3, er dog indholdsmæssigt parallelle, hvorfor beskrivelsen nedenfor af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, medmindre andet er angivet, tillige gør sig gældende for skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3.

5.2 Bestemmelsernes historiske udvikling

5.2.1 Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5´s historiske udvikling

Efter den gældende skatteforvaltningslovs § 27, stk. 1, nr. 5, kan en ekstraordinær ændring af en ansættelse foretages, når:

"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 i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, blev indført i 2005 med skatteforvaltningslovens vedtagelse, jf. lov nr. 427 af 6. juni 2005. Bestemmelsens ordlyd er ikke ændret siden dens indførelse.

Det fremgår af bemærkningerne til skatteforvaltningslovens § 27, jf. Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, side 4218 f., at bestemmelsen er en videreførelse af den dagældende skattestyrelseslovs § 35.

Fristudvalgets betænkning og skattestyrelsesloven af 2003
I oktober 2001 nedsatte den daværende skatteminister på baggrund af Skatteretsrådets anbefaling herom et bredt sammensat udvalg, der skulle komme med forslag til forbedrede fristregler (Fristudvalget). Skatteretsrådet havde på baggrund af kritik af 1999-lovændringen af skattestyrelsesloven taget emnet op og fandt, at fristreglerne rummede væsentlige problemer, hvorfor der fandtes behov for et gennemgribende arbejde med at foreslå omorganisering og ændring af fristreglerne med henblik på at gøre disse mere velafbalancerede, gennemskuelige og entydige. Fristudvalget afgav sin betænkning den 19. december 2002, betænkning nr. 1426 fra 2003.

Fristudvalget fandt ikke anledning til at foreslå en ændret formulering af bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6, hvoraf fremgik, at der kunne ske genoptagelse, *hvis 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*.

Det var udvalgets opfattelse, at bestemmelsens formulering "forsætligt eller groft uagtsomt" udtrykte de tilfælde, der burde være omfattet af bestemmelsen.

Fristudvalget anførte videre om bestemmelsen, at:

"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. 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."

Fristudvalget overvejede i forbindelse med betænkning nr. 1426 fra 2003, hvordan sammenhængen mellem genoptagelsesreglen og skattekontrollovens regler var og skulle være. Det var udvalgets opfattelse, at der for så vidt var tale om samme uagtsomhedsbegreb skatteretligt som strafferetligt, men at det ikke var ensbetydende med, at frifindelse i straffesagen nødvendigvis ville betyde, at forholdet ikke var omfattet af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6. Udvalget anførte, at der således var mange eksempler på, at der var sket frifindelse strafferetligt, mens der skatteretligt var gennemført beskatning.

Fristudvalget overvejede på det grundlag, om det måtte anses for problematisk, at der ikke altid ville være parallelitet mellem udfaldet af den strafferetlige vurdering efter skattekontrolloven, og spørgsmålet om, hvorvidt forholdet var omfattet af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6. Da baggrunden for straffesagen og skattesagens forskellige udfald udspringer af straffesagens særlige karakter, fandt udvalget ikke anledning til at anbefale ændringer i den henseende.

Ved lov nr. 410 af 2. juni 2003, blev Fristudvalgets forslag til bestemmelsen indsat i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5.

I bemærkningerne hertil, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4608, der ligeledes bygger på Fristudvalgets betænkning, fremgår, at:

"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. 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."

S*kattestyrelsesloven af 1989 og retstilstanden forud herfor*
Skattestyrelseslovens § 35 blev oprindeligt indført ved lov nr. 824 af 19. december 1989. Bestemmelsen i § 35, stk. 3, havde følgende ordlyd:

"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."

Ifølge bestemmelsens ordlyd skulle der blot være handlet *uagtsomt*.

I bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 1989-90, tillæg A, spalte 226, fremgår, at:

"Der foreslås indført en generel regel om, at en skatteansættelse kan genoptages inden for 3 år, når den skattepligtige fremlægger nye oplysninger. Skattemyndighedernes adgang til at foretage ansættelsesforhøjelser og tidsrummet for adgangen til domstolsprøvelse nedsættes tilsvarende. For at hindre, at væsentlige offentlige hensyn tilsidesættes, foreslås det dog, at ældre ansættelser fortsat kan optages til revision, såfremt der foreligger egentlige strafbare forhold."

"Uagtsom" synes derfor ikke at være tilstrækkeligt efter bemærkningerne.

Det fremgik også af bemærkningerne, jf. Folketingstidende 1989-90, tillæg A, spalte 258, at bestemmelsen var en lovfæstelse af den gældende praksis om, at fristen blev suspenderet, når den skattepligtige havde begået positive fejl.

Den tidligere gældende praksis var skabt ved domstolene, og det fremgik af Ligningsvejledningen fra 1980, side 910, at der efter denne praksis kun kunne ske fristgennembrud ved forsæt og grov uagtsomhed:

"Domstolene har derimod ikke været betænkelige ved at bortse fra fristen i tilfælde, hvor skatteyderen enten svigagtigt har udeholdt oplysninger eller meddelt urigtige oplysninger, eller ved grov uagtsomhed ved udfærdigelsen af sin selvangivelse eller ved meddelelse af supplerende oplysninger har begået en positiv fejl, jf. UfR 1964, s. 691".

Østre Landsret henviste ligeledes hertil i TfS 1992,19 Ø. Af Skatteministeriets kommentar til dommen, TfS 1992.260, fremgår, at:

"Med dommen er det således fastslået, at suspensionen af den 3-årige frist i den dagældende skattestyrelseslovs § 15, stk. 3, forudsætter at der er udvist grov uagtsomhed fra skatteyderens side (...) Imidlertid må dommen også anses for at have betydning ved fortolkningen af de nye regler i skattestyrelsesloven (...) Efter ordlyden af § 35, stk. 3, synes simpel uagtsomhed umiddelbart også at kunne medføre suspension. Imidlertid fremgår det af forarbejderne til bestemmelsen, at der for så vidt angår suspension er tale om en lovfæstelse af hidtidig praksis. Da Østre Landsret med den foreliggende dom har fastslået, at simpel uagtsomhed – i overensstemmelse med ligningsvejledningens beskrivelse af hidtidig praksis – ikke kan suspendere fra 3-års-fristen, må denne retstilstand

således siges fortsat at være gældende efter den nye skattestyrelseslov. Simpel uagtsomhed fra skatteyderens side vil således ikke kunne suspendere 3-års-fristen i § 35, stk. 1."

Allerede før den tidligere praksis og lovfæstelsen heraf ved skattestyrelsesloven i 1989 bestod der en udvidet adgang for skattemyndighederne til at forhøje skatteansættelser ved positive fejl fra den skattepligtiges side, jf. statsskattelovens § 34, lov nr. 149 af 10. april 1922. Reglen blev senere indsat i landsskatteretsloven fra 1938 § 3, stk. 5, med følgende ordlyd:

"Forhøjelse af Ansættelser vedrørende Indkomst- og Formueskat kan i det Omfang, hvori Ansættelsen beror paa et skøn, ikke finde Sted senere end 2 aar efter Udløbet af det paagældende skatteaar".

Skattestyrelsesloven af 1995
Den 13. oktober 1995 bad skatteministeren Skattelovrådet om at se på, hvordan man kunne give skattemyndighederne nogle muligheder for en forlænget ansættelsesfrist med henblik på at imødegå tekniske ulemper ved 3-års-fristen i skattestyrelseslovens § 35. Skattelovrådet afgav på den baggrund udtalelse den 5. november 1995, offentliggjort som TfS 1995, 790.

Skattelovrådet henviste til Skatteministeriets domskommentar i TfS 1992.260 (som angivet ovenfor en domskommentar til TfS 1992, 19 Ø), hvoraf fremgår, at da det i forarbejderne til bestemmelsen er anført, at denne er en lovfæstelse af hidtidig praksis i relation til suspension af fristen for skønsmæssige ansættelser, vil der kun kunne ske suspension, hvis de skattepligtige har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Videre henviste Skattelovrådet til Told- og Skatteforvaltningens cirkulæreskrivelse nr. 1994-15 af 29. november 1994, hvor det blev præciseret, at der skal rejses en ansvarssag, som skal resultere i, at der gøres et strafansvar gældende, hvis skattemyndighederne ønsker at forhøje en skatteansættelse med henvisning til skattestyrelseslovens § 35 stk. 3. Skattelovrådet fandt, at denne retsstilling burde bevares.

Told- og Skattestyrelsen ophævede dog cirkulæreskrivelse nr. 1994-15 ved en intern meddelelse af 30. januar 1997 (TfS1997,156). Ophævelsen blev blandt andet begrundet i de forskellige krav til bevisets styrke i civile sager og straffesager.

Skattelovrådets udtalelse dannede grundlag for den efterfølgende ændring af skattestyrelsesloven ved lov nr. 1104 af 20. december 1995.

Ved lov nr. 1104 af 20. december 1995, blev ordlyden ændret, så det nu kom til at fremgå direkte af ordlyden i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, at fristgennembrud efter bestemmelsen krævede, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne havde handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 1995-96, tillæg A, side 2587, at der alene var tale om en redaktionel præcisering, der sprogligt skulle bringe bestemmelsen bedre i overensstemmelse med den måde, bestemmelsen blev anvendt i praksis.

Skattestyrelsesloven af 1999
Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999, blev de dagældende regler i skattestyrelseslovens § 4 om frister for skattepligtiges adgang til at få en skatteansættelse genoptaget, og lovens § 35, om frister for myndighedernes adgang til at forhøje en skatteansættelse, sammenskrevet. Suspensionsreglen blev herefter placeret i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 6, med følgende formulering:

"§ 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."

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4565, at *"bestemmelsens anvendelse ikke forudsætter, 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"*.

Fristudvalget fandt det, ligesom Skatteretsrådet[6], problematisk, at det i bemærkningerne var anført, at der skulle være udvist *mere end almindelig uagtsomhed*, idet dette kan give indtryk af, at der herved er indført en tredje form for uagtsomhed.

5.2.2 Skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3´s historiske udvikling

Fristudvalget anbefalede i udvalgets betænkning, betænkning nr. 1426 fra 2003, at der indførtes en adgang til ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret i særlige tilfælde, herunder hvis afgiftstilsvaret som følge af grov uagtsomhed eller forsæt fra den afgiftspligtiges side, var fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Dette førte til, at der ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 blev indsat en selvstændig bestemmelse herom i skattestyrelseslovens § 35 C, stk. 1, nr. 3.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4613, at bestemmelsen indholdsmæssigt er parallel med bestemmelsen på skatteområdet:

"Ved forslaget til § 35 C, stk. 1, nr. 3, foreslås det, at de ordinære frister, jf. forslaget til § 35 B, 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.

Forslaget svarer til den tilsvarende bestemmelse i skattestyrelsesloven vedrørende skatteansættelser, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 5. Myndighederne vil således ikke være bundet af de 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, har fortiet oplysninger til brug for afgiftskontrollen eller kontrollen med udbetalinger, eller hvor den pågældende har drevet uregistreret virksomhed.

Tilsvarende vil myndighederne 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 (...)".

[6] Skatteretsrådet blev etableret i 1997 ved en sammenlægning af Retssikkerhedsudvalget og Skattelovrådet. Skatteretsrådet foretog på baggrund af kritik af lovændringen i 1999 en overordnet belysning af en række af de problemstillinger, som fristreglerne på skatteområdet rejste. Skatteretsrådets overvejelser fremgår af deres notat "Fristregler mv. i skattestyrelsesloven".

Bestemmelsen blev videreført i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3, ved dennes indførelse ved lov nr. 427 af 6. juni 2005.

5.3 Reglens anvendelsesområde

For alle bestemmelser om ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27, er det grundlæggende en betingelse, at den ordinære ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, herunder den forkortede ligningsfrist, er udløbet. Det er desuden en betingelse, at reaktionsfristen på seks måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er overholdt. Se nærmere om reaktionsfristen i kapitel 7. Ansættelsen skal foretages af skattemyndighederne senest tre måneder efter den dag, hvor varslingen er afsendt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 2. pkt.
Derudover er genoptagelsen betinget af, at det af ændringen afledte krav, ikke er forældet efter 10-årsfristen i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4.

5.3.1 Forsæt og grov uagtsomhed

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, giver Skatteforvaltningen hjemmel til at foretage ekstraordinær genoptagelse efter udløbet af den ordinære frist i § 26, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at en ansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Det er først og fremmest en betingelse for reglens anvendelse, at skatteansættelsen er urigtig eller ufuldstændig. Derudover er det en betingelse, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skatteansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Ifølge bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4608, er vurderingen af, om der foreligger "forsæt" eller "grov uagtsomhed" i forhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, identisk med vurderingen i forhold til de tilsvarende begreber i skattekontrolloven. Det er derfor en betingelse for anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at der foreligger et strafbart forhold efter skattekontrollovens afsnit 3, kap. 9.

Videre fremgår det dog af bemærkningerne, at anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke er betinget af, at der tillige gøres et strafansvar gældende mod den skattepligtige, eller at en gennemført straffesag resulterer i en fastsættelse af straf. Begrundelsen herfor er, at udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter, herunder at der fx gælder andre krav til bevisets styrke end i en civil skattesag.

Dette er ligeledes fastslået i retspraksis blandt andet i SKM2011.209.HR (og de helt parallelle domme i SKM2011.210.HR og SKM2011.211.HR). Den skattepligtige var frifundet i straffesagen, men uanset dette fandt Højesteret, at der som følge af den skattepligtiges groft uagtsomme adfærd kunne ske skønsmæssig forhøjelse efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist.

I SKM2024.193.ØLR fandt landsretten, at den skattepligtige havde handlet groft uagtsomt ved at undlade at selvangive sine aktieindkomster. Landsretten bemærkede i den forbindelse, at det var uden betydning, at Skattestyrelsen havde vurderet, at der ikke havde været grundlag for at rejse en straffesag mod den skattepligtige.

Spørgsmålet om samspillet mellem begrebet grov uagtsomhed i skatteforvaltningsloven og i strafferetten, herunder skattekontrolloven, har generelt været drøftet siden bestemmelsens indførelse. For en nærmere gennemgang af de tidligere forarbejder herom henvises til afsnit 5.2. ovenfor.

Det nærmere indhold af begreberne "forsæt" og "grov uagtsomhed" må udledes af praksis.

Om den skattepligtige har handlet forsætligt eller groft uagtsomt, afhænger af en konkret og samlet vurdering af de faktiske omstændigheder i sagen.

En objektivt forkert skatteansættelse er ikke i sig selv nok til, at Skatteforvaltningen kan genoptage ansættelsen ekstraordinært. Skatteforvaltningen skal kunne løfte bevisbyrden for, at den forkerte skatteansættelse kan tilregnes den skattepligtige eller nogen på dennes vegne som forsætligt eller groft uagtsomt.

Den nærmere afgrænsning af bestemmelsens anvendelsesområde afhænger af en nærmere fastlæggelse af begreberne "forsæt" og "grov uagtsomhed", herunder en afgrænsning af "grov uagtsomhed" over for "simpel uagtsomhed".

Vurderingen af, hvorvidt der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed har derimod ingen selvstændig betydning i forbindelse med ansættelsesændringer. Skatteforvaltningen behøver ikke i skattesagen at sondre mellem, om den skattepligtige har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Sondringen mellem forsæt og grov uagtsomhed er derfor alene relevant i en eventuel straffesag.

I SKM2008.702.HR tilkendegav Højesteret, at selve sondringen mellem grov uagtsomhed og forsæt ikke er et administrativt skøn, og at det ikke kan betragtes som en fejl eller mangel, at de konkrete afgørelser ikke indeholdt en yderligere begrundelse for dette subjektive element.

Forsæt foreligger, når den skattepligtige har bevidsthed om en given indtægts eksistens og skattepligt, men undlader at oplyse herom og derved foranlediger, at skatteansættelsen foretages på et urigtigt grundlag. Tilsvarende hvis den skattepligtige har foretaget et fradrag med bevidsthed om, at dette er ukorrekt, hvorved den skattepligtige tilsvarende har foranlediget en urigtig ansættelse.[7]

Uagtsomhed foreligger, når den skattepligtige har tilsidesat den agtpågivenhed, der må kræves i den konkrete situation til behørig oplysning af indtægter og udgifter. Grov uagtsomhed indebærer, at tilsidesættelsen af denne agtpågivenhed i særlig grad er bebrejdelsesværdig.[8]

Det er som nævnt afgørende at afgrænse grov uagtsomhed over for simpel uagtsomhed i relation til anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, da det alene er grov uagtsomhed, der kan medføre ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen.

I begrebet grov uagtsomhed ligger, at der er foretaget en særlig bebrejdelsesværdig afvigelse fra normal handlemåde.

Der findes en righoldig praksis vedrørende anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, om grov uagtsomhed. Da vurderingen af den grove uagtsomhed forudsætter en meget konkret vurdering af sagens omstændigheder, er det imidlertid vanskeligt at sammenfatte denne praksis til

[7] Se Jan Pedersen, Skatteforvaltning – Skatteproces – Skattekontrol, 1. udgave fra 2020, side 134

[8] Se Jan Pedersen, Skatteforvaltning – Skatteproces – Skattekontrol, 1. udgave fra 2020, side 135

nærmere retningslinjer eller momenter for, hvornår der foreligger grov uagtsomhed. Der kan dog ud fra praksis udledes nogle helt overordnede momenter, der blandt andet lægges vægt på, når det vurderes, om der foreligger grov uagtsomhed eller ej:

Fejlens karakter
Tilsidesættelse af enkle, klare og velkendte bestemmelser vil i højere grad kunne anses som groft uagtsomt, end tilsidesættelse af komplekse og mindre kendte bestemmelser. Der kan også lægges vægt på, om den skattepligtige har søgt rådgivning eller anden afklaring vedrørende indholdet af komplekse bestemmelser.

Den skattepligtige kan normalt ikke påberåbe sig ukendskab til reglerne som argumentation for ikke at have handlet groft uagtsomt. Der vil efter omstændighederne også kunne foreligge grov uagtsomhed i tilfælde, hvor den skattepligtige oplyser, at denne ikke kender til reglerne, eller anser reglerne for at være særlig komplicerede.

Det vil ligeledes indgå i vurderingen, om der er tale om flere, gentagne eller enkeltstående tilfælde. Gentagne og systematiske unddragelser vil i modsætning til enkeltstående tilfælde lettere blive anset for at være groft uagtsomme.

SKM2011.209.HR og SKM2011.211.HR drejede sig om systematisk udeholdt omsætning i forbindelse med, at tre brødre sammen drev pizzeriaer. Højesteret fandt, at der kunne ske forhøjelse af skatteansættelserne efter den dagældende bestemmelse i skattestyrelsesloven om grov uagtsomhed.

I SKM2024.69.HR fandt Højesteret, at den skattepligtige groft uagtsomt havde bevirket, at ansættelserne for indkomstårene 2007 og 2008 var foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, ved ikke at have oplyst om skattepligtige hævninger fra sit selskab. Højesteret lagde blandt andet vægt på, at der ikke var tale om enkeltstående hævninger fra virksomhedens bankkonti, og at der i disse år blev hævet beløb på i alt ca. 1 mio. kr.

I SKM2020.488.VLR fandt landsretten, at det måtte tilregnes den skattepligtige som groft uagtsomt, at skatteansættelsen var sket på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Den skattepligtige skulle således beskattes af ti overførsler på i alt 162.681 kr., som var foretaget til hans konto fra hans selskab i Spanien. Landsretten lagde vægt på indbetalingernes størrelse, at den skattepligtige selv havde foretaget overførslerne og for en del heraf selv betegnede dem som løn.

Det ses af SKM2024.69.HR og SKM2020.488.VLR, at der ligeledes bliver lagt vægt på udeholdelsens størrelse. Større beløb må kræve, at der udvises en vis agtpågivenhed.

I SKM2016.327.ØLR var der overført to beløb på i alt 110.000 USD til den skattepligtiges konto fra en udenlandsk bank. Landsretten fandt, at den skattepligtige havde handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at medregne beløbet til sin skattepligtige indkomst. Retten lagde blandt andet vægt på beløbenes størrelse.

I SKM2018.56.ØLR tiltrådte landsretten byrettens dom, hvori byretten fandt, at den skattepligtige via sin stilling burde have vidst, at købet af aktier ville udløse en avancebeskatning, hvorfor den skattepligtige ved ikke at selvangive avancen havde udvist en sådan grad af uagtsomhed, at der kunne fortages en ekstraordinær ændring af skatteansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 5. Landsretten henviste ligeledes til den skattepligtiges aktiebesiddelser og størrelsen af de foreliggende aktiekøb.

I SKM2017.473.BR fandt byretten – henset til den betydelige størrelse af de skattepligtige beløb, som den skattepligtige havde undladt at selvangive vedrørende en pengeoverførsel i 2006 på 323.212 kr. og hans schweiziske bruttoløninditægt på 678.141 kr. – at den manglende selvangivelse måtte tilregnes den skattepligtige som groft uagtsom. Ligeledes fandt byretten – henset til størrelsen af det skattepligtige beløb på 588.665,36 kr., som den skattepligtige undlod at selvangive vedrørende 2007 – at den manglende selvangivelse måtte tilregnes den skattepligtige som groft uagtsom.

Den skattepligtiges forhold
Den skattepligtiges uddannelse og stilling kan have betydning for uagtsomhedsvurderingen, da der i praksis normalt stilles højere krav til en skattepligtig, der har indsigt i regnskabsmæssige eller skattemæssige forhold, ligesom det kan have betydning, at den skattepligtige er selvstændig erhvervsdrivende.

Højesteret har blandt andet i SKM2006.190.HR lagt vægt på den skattepligtiges uddannelse og stilling. Sagen omhandlede en ansat i en kommunal skatteforvaltning, der drev selvstændig virksomhed ved siden af sit sædvanlige ansættelsesforhold. Den skattepligtige havde taget fradrag for udgifter til husleje og køb af inventar i den virksomhed, som han drev, hvilket han ikke var berettiget til. Højesteret lagde ved vurderingen af den grove uagtsomhed vægt på den skattepligtiges stilling og uddannelsesmæssige baggrund. Den omstændighed, at der ikke var rejst straffesag mod den skattepligtige eller foretaget indberetning om forholdene til skattemyndighederne, fandtes at være uden betydning.

I SKM2018.230.ØLR havde den skattepligtige som investor i et K/S i en årrække fra 2007 og fremefter foretaget fradrag for afskrivninger og underskud angående drift af en ejendom i Tyskland. Landsretten fandt med henvisning til det skattemæssige sigte med den skattepligtiges erhvervsmæssige deltagelse i K/S'et, at der påhvilede ham en særlig forpligtelse til selv at sikre sig, at grundlaget for fradrag var til stede, og at han dermed ikke kunne forlade sig på oplysninger fra administrator og revisor.

I SKM2014.565.BR havde en økonomidirektør i en stor virksomhed ikke selvangivet bestyrelseshonorarer fra Schweiz. Byretten fandt, at han havde handlet mindst groft uagtsomt og lagde i den forbindelse vægt på hans uddannelse og stilling samt på, at der var tale om store beløb over en længere årrække.

I SKM2018.182.ØLR blev der lagt vægt på den skattepligtiges konkrete kendskab til reglerne, idet landsretten lagde vægt på, at den skattepligtige i de forudgående år havde selvangivet sin indtægt i Danmark. Den skattepligtige var således bekendt med reglerne, hvorfor han havde handlet groft uagtsomt ved den manglende selvangivelse af indtægterne fra England.

SKM2017.125.BR angik anvendelsen af et grænsehandelskoncept med salg af campingvogne til danske kunder via en tysk samarbejdspartner. Det var ubestridt, at det anvendte grænsehandelskoncept ikke havde forretningsmæssig baggrund, men alene havde til formål at sælge campingvogne med den lavere tyske moms. Byretten fandt, at der under sådanne omstændigheder påhvilede selskabet en særlig forpligtelse til som erhvervsdrivende at sikre, at salgene skete i overensstemmelse med de danske momsregler. Videre fandt byretten, at selskabet ikke havde efterlevet de strenge krav, der stilles til den registreringspligtiges omhu og påpasselighed i relation til overholdelse af momsloven. Byretten fremhævede i den forbindelse, at selskabet ved et bindende svar

tidligere havde fået underkendt et påtænkt grænsehandelskoncept, der i det væsentligste var identisk med den fremgangsmåde, hvorunder selskabet efterfølgende solgte campingvogne.

Rådgivning
Hvis den skattepligtige har modtaget konkret rådgivning, og er i stand til at overskue situationen, vil det almindeligvis være groft uagtsomt, hvis der ikke handles i overensstemmelse med rådgivningen. Hvis den skattepligtige modsat ikke har søgt rådgivning, men burde have gjort det, kan det efter omstændighederne også føre til, at der foreligger grov uagtsomhed.

I SKM2018.520.HR fandt Højesteret, at et ægtepar havde handlet groft uagtsomt ved at have indgivet selvangivelse som begrænset skattepligtige. Højesteret fandt ikke, at det kunne føre til et andet resultat, at ægteparret havde indhentet advokatrådgivning vedrørende den planlagte flytning.

SKM2020.523.ØLR omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt den skattepligtige skulle beskattes af beløb, som over en årrække var overført fra hans selskab på Belize til hans F3-bankkonti. Landsretten fandt, at den skattepligtige ved den manglende selvangivelse af pengeoverførslerne groft uagtsomt havde bevirket, at skatteansættelserne var foretaget på et urigtigt grundlag. Det moment, at den skattepligtige havde modtaget rådgivning fra sin bank, ændrede ikke herved.

I SKM2020.317.ØLR havde den skattepligtige overladt udarbejdelse af sine selvangivelser til sin revisor, og han havde hverken kontrolleret selvangivelserne eller årsopgørelserne. Landsretten fandt, at den skattepligtige havde handlet groft uagtsomt ved ikke at have indberettet det korrekte lønbeløb, værdien af bil og fri telefon. Det havde ikke betydning, at den skattepligtige ikke havde til hensigt at skjule noget for skattemyndighederne, og at han havde overladt det til revisor at udarbejde og indsende selvangivelser.

I SKM2016.387.BR og SKM2016.388.BR havde den skattepligtige og dennes ægtefælle modtaget rådgivning fra deres revisor om, at friboligen ikke var skattepligtig. Revisoren havde imidlertid ved sin rådgivning indlagt den forudsætning, at den gave, friboligen indebar, ville være gaveafgiftspligtigt 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. Byretten fandt på denne baggrund, at den skattepligtige 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 den skattepligtige ved grov uagtsomhed bevirket, at skatteansættelserne var foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

5.3.2 Alene på myndighedens initiativ i forbindelse med forhøjelser

Det er forudsat i bemærkningerne til den dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5 (nu skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5), jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4608, at bestemmelsen alene finder anvendelse i forbindelse med ansættelser, der foretages på myndighedens initiativ.

Bestemmelsen kan således ikke anvendes af den skattepligtige. Det gælder også, hvor den forkerte ansættelse skyldes forsæt eller grov uagtsomhed hos den skattepligtiges repræsentant.

Bestemmelsen kan heller ikke anvendes til at nedsætte skatteansættelsen for et indkomstår, uanset at Skatteforvaltningen forhøjer andre indkomstår, der handler om samme forhold.

Højesteret fastslog i SKM2021.576.HR, at der ikke kunne ske genoptagelse af indkomstårene 2009 og 2011 som følge af den skattepligtiges groft uagtsomme eller forsætlige undladelse af at

selvangive et engagement med en udenlandsk bank, uagtet skattemyndighederne havde forhøjet skatteansættelserne for indkomstårene 2005-2008 og 2010. Højesteret fandt, at bestemmelsen herom i skatteforvaltningsloven ikke gav skattemyndighederne adgang til at nedsætte en skatteansættelse. Højesteret lagde herved blandt andet vægt på, at den manglende selvangivelse alene kunne bebrejdes den skattepligtige.

5.3.3 "Nogen på dennes vegne"

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, finder både anvendelse, hvor det er den skattepligtige selv, der har handlet forsætligt eller groft uagtsomt, og hvor nogen på dennes – den skattepligtiges – vegne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

I bemærkningerne til den tilsvarende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4608, er der anvendt den formulering, at myndighedernes ansættelsesfrist suspenderes, hvis den skattepligtige eller *dennes repræsentant* har handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Begrebet "nogen på dennes vegne" omfatter således de situationer, hvor den skattepligtige har ladet sig repræsentere, dvs. hvor en anden person handler på den skattepligtiges vegne fx en advokat, en revisor eller en ansat i henhold til en stillingsfuldmagt.

Bestemmelsen omfatter derimod ikke de situationer, hvor en tredjemand, der ikke repræsenterer den skattepligtige, har bevirket den urigtige ansættelse, jf. Skattelovrådets betænkning nr. 1339 fra 1997, s. 17.

I de situationer, hvor den skattepligtige har ladet sig repræsentere, er der altså som udgangspunkt identifikation mellem den skattepligtige og dennes repræsentant, medmindre repræsentanten klart handler uden for sin bemyndigelse.

På momsområdet har byretten i SKM2015.107.BR fundet, at det ikke kunne føre til et andet resultat, at den momspligtige havde overladt det til revisor at foretage konteringen og regnskabsarbejdet i øvrigt, og at det var revisor, der på den momspligtiges vegne havde angivet den forkerte moms.

5.4 Særregler om strafbare forhold

Skatteforvaltningslovens § 34 b indeholder særregler, der forlænger Skatteforvaltningens adgang til at pålægge skatter i forbindelse med skattestraffesager, hvor den tiltalte findes skyldig.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 34 b, at:

"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."

Efterbeskatning gennemføres som alt overvejende hovedregel i form af en skatteansættelse, inden der rejses en straffesag. Det har været praksis i Skatteforvaltningen i de seneste mange år, at

Skatteforvaltningen træffer afgørelse i skattesagen, inden der eventuelt rejses en straffesag (administrativt eller ved domstolene). Se nærmere herom i kapitel 9.

I de sjældne tilfælde, hvor der undtagelsesvist gennemføres en straffesag, uden at der foreligger en egentlig skatteansættelse efter reglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27, har Skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 89 og skatteforvaltningslovens § 34 b, 1. pkt., mulighed for at pålægge tiltalte at betale de unddragne skatter.

Skattekontrollovens § 89 giver mulighed for, at unddragne skatter kan indtales direkte under straffesagen og påkendes af retten efter reglerne i retsplejelovens kapitel 89. Bestemmelsen er begrænset til sager om overtrædelse af skattekontrollovens §§ 82 og 83 samt sager om skattelovsovertrædelser af særlig grov karakter efter straffelovens § 289. Bestemmelsen finder i praksis navnlig anvendelse i sager, hvor den ændrede skatteansættelse vedrører fx et selskab, men hvor der findes grundlag for at rejse tiltale mod den, der ejer eller behersker selskabet, og pålægge denne at hæfte solidarisk med selskabet for de unddragne skatter.

I disse situationer vil skattekravet blive fastslået og være indeholdt i straffedommen. Skatten kan således i disse situationer opkræves uden iagttagelse af fristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Det er en betingelse, at den tiltalte findes skyldig i det strafbare forhold.

Skatteforvaltningslovens § 34 b, 2. pkt., giver derudover mulighed for, at skattekravet – som alternativ til at inddrage det i straffesagen – kan gøres gældende efter, at straffesagen er afsluttet, forudsat at dette sker inden et år efter straffedommen eller vedtagelsen af en bøde eller anden strafferetlig sanktion. Det er også her en betingelse, at den tiltalte findes skyldig under straffesagen.

Højesterets flertal (tre ud af fem dommere) har i SKM2018.58.HR fastslået, at der i medfør af skatteforvaltningslovens § 34 b, kan gennemføres en forhøjelse i anledning af strafbar skatteunddragelse, selv om skatteforvaltningslovens almindelige varslings- og ansættelsesfrister er udløbet. I SKM2018.58.HR fandt Højesterets flertal således, at § 34 b, 2. pkt., måtte opfattes som en særlig fristregel, der finder anvendelse i den situation, hvor den skattepligtige er fundet skyldig i en skattestraffesag om det forhold, som skatteforhøjelsen angår, og at skattefordringen, som følger af skatteforhøjelsen, således kan gøres gældende over for den skattepligtige, hvis varsel om forhøjelse afsendes inden et år fra den endelige afgørelse.

Ekstraordinær genoptagelse som følge af særlige omstændigheder

6.1 Indledning

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og § 32, stk. 1, nr. 4, kan Skatteforvaltningen, uanset de ordinære ansættelsesfrister i §§ 26 og 31, efter anmodning fra den skattepligtige eller afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede give tilladelse til ændring af skatteansættelsen, afgiftstilsvaret eller -godtgørelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Reglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er en opsamlingsregel, der efter omstændighederne kan finde anvendelse, når ingen af de øvrige genoptagelsesgrunde i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, kan medføre ekstraordinær genoptagelse.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, kan kun anvendes efter anmodning om genoptagelse fra en skattepligtig, og kan kun anvendes til at foretage ændringer til gunst for den skattepligtige.

Nedenfor behandles primært ændringer af skatteansættelser efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, men tilsvarende gælder for moms og afgifter efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4.

6.2 Bestemmelsernes historiske udvikling

6.2.1 Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8´s historiske udvikling

Efter skatteforvaltningslovs § 27, stk. 1, nr. 8, kan en ekstraordinær ændring af en ansættelse foretages, når:

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

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, blev indført i 2005 med skatteforvaltningslovens vedtagelse, jf. lov nr. 427 af 6. juni 2005. Bestemmelsens ordlyd er ikke ændret siden dens indførelse.

Det fremgår af bemærkningerne til skatteforvaltningslovens § 27, jf. Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, side 4218 ff., at bestemmelsen er en videreførelse af den dagældende skattestyrelseslovs § 35.

Skattestyrelsesloven af 1995 og retstilstanden forud herfor
Forud for skattestyrelsesloven af 1989 var der ikke en lovfæstet nedsættelsesfrist på skatteområdet, men ifølge praksis kunne der ske genoptagelse inden for en 5-årig frist. Efter udløbet af 5-års fristen kunne skatteministeren ifølge praksis bevillingsmæssigt tillade genoptagelse. Om denne bevillingsmæssige praksis anføres i bemærkningerne til Skattestyrelsesloven, jf. Folketingstidende 1995-96, tillæg A, side 2584, at omfanget af denne praksis ikke er præcis, men at kerneområdet er tilfælde, hvor der af ligningsmyndigheden er begået ansvarspådragende fejl, eller hvor den forkerte ansættelse skyldtes svig fra tredjemand.

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse blev ved, lov nr. 1104 af 20. december 1995, indsat i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2. Skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, fik følgende ordlyd:

"Stk. 2. Skatteministeren kan tillade, at en genoptagelsesanmodning som nævnt i stk. 1, 1. pkt., der fremsættes skriftligt efter udløbet af fristen i stk. 1, 2. pkt., imødekommes, når forholdene i særlig grad taler derfor".

Skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, havde virkning fra indkomståret 1990.

Om bestemmelsens baggrund og anvendelsesråde fremgår følgende af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 1995-96, tillæg A, side 2585:

"Det foreslås at bemyndige skatteministeren til at tillade genoptagelse (nedsættelse) efter 3-årsfristens udløb, når forholdene i særlig grad taler derfor (ekstraordinær genoptagelse).

Den foreslåede regel vil kunne anvendes til genoptagelse på den skattepligtiges anmodning, når forholdene i særlig frad taler derfor. Herved opnås en mere individuel bedømt adgang til genoptagelse end en fast ansættelsesfrist giver mulighed for. Det tillægges betydning, at der er ikke tale om en bevilling til genoptagelse, således at domstolene i givet fald kan bedømme, om forholdene i særlig grad taler for genoptagelse, f.eks. med henblik på at undgå materielt helt utilfredsstillende ansættelser.

Denne bemyndigelse omfatter som udgangspunkt tilfælde, hvor den skattepligtige er blevet beskattet af en indtægt, der efterfølgende reguleres, således at den skattepligtige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen. Tilsvarende hvis er udgift er fratrukket ved skatteansættelsen, og det efterfølgende viser sig, at den fradragsberettigede udgift bliver større.

Bemyndigelsen vil også omfatte genoptagelse som følge af at et vilkår om skatteforbehold i en privatretlig aftale, der ligger til grund for skatteansættelsen, bliver aktuelt.

Bemyndigelsen vil også omfatte genoptagelse som følge af at en omgørelse af en privatretlig disposition, der ligger til grund for skatteansættelsen, tillægges skattemæssig virkning. Ekstraordinær genoptagelse tillades kun, hvis den skattepligtige dokumenterer, at den privatretlige disposition omgøres uden unødigt ophold, og at den sene omgørelse ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Bemyndigelsen omfatter endvidere tilfælde, hvor der er begået fejl ved ligningen, der må anses for ansvarspådragende for myndighederne, eller hvor den urigtige ansættelse skyldes svig fra tredjemand. Den hidtidige administrative praksis med bevillingsmæssig genoptagelse forudsættes at bortfalde med dette forslags vedtagelse.

Bemyndigelsen vil også afgive hjemmel for de tilfælde, hvor hidtidig ligningsmæssig praksis er blevet tilsidesat af Landsskatteretten eller af domstolene. Her kan den hidtidige administrative praksis som gengivet i Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1993-9 fortsætte. Efter dette cirkulære tillades genoptagelse 3 år tilbage fra den første underkendende kendelse eller dom, og Told- og Skattestyrelsen udsender et særskilt cirkulære, hver gang der forekommer en sådan kendelse eller dom, der begrunder praksisændring med tilbagevirkende kraft.

(...)

I alle tilfælde er det en forudsætning for ekstraordinær genoptagelse, at den skattepligtige uden unødigt ophold overfor skattemyndighederne fremsætter anmodning om genoptagelse, når den skattepligtige er blevet opmærksom på det forhold, der kan begrunde genoptagelsen.
Det skal i den forbindelse bemærkes, at der i lovforslaget ikke er nogen formel grænse for, hvor gamle indkomstår, der kan gives tilladelse til at genoptage. Men det ligger i omstændighederne, at jo ældre år, der ønskes genoptaget, jo større krav vil der blive stillet til den skattepligtiges sandsynliggørelse af, hvorfor genoptagelsesanmodning ikke er fremsat tidligere.

Det er endvidere en forudsætning for ekstraordinær genoptagelse, at det forhold, der begrunder genoptagelsen, er klart dokumenteret af den skattepligtige. Anmodning om genoptagelse af komplicerede skatteforhold i en gammel skatteansættelse skal ikke imødekommes.

Kompetencen er formelt tillagt skatteministeren, men den påregnes delvist udlagt til told- og skatteregionerne med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen, delvis til Ligningsrådet."

Skattestyrelsesloven af 1999
I 1999 blev de gældende regler i skattestyrelseslovens § 4 om frister for skattepligtiges adgang til at få en skatteansættelse genoptaget – og skattestyrelseslovens § 35 om frister for myndighedernes adgang til at forhøje en skatteansættelse – sammenskrevet.

Den såkaldte "sikkerhedsventil" blev i den forbindelse indsat i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, ved lov nr. 381 af 2. juni 1999, med følgende formulering:

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

9) I det omfang skatteministeren tillader, at skatteansættelsen ændres som følge af fejl begået af en skatteansættende myndighed."

Ifølge bemærkningerne til bestemmelsen var bestemmelsens anvendelsesområde som udgangspunkt ansvarspådragende fejl fra skattemyndighederne, som et alternativ for de skattepligtige til et erstatningssøgsmål ved domstolene. Det fremgår således af bemærkningerne, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4565, at

"Under nr. 9 foreslås, at skatteministeren bemyndiges til at tillade en skatteansættelse ændret som følge af fejl begået af en skatteansættende myndighed.

Bestemmelsens anvendelsesområde er som udgangspunkt tilfælde, hvor en skatteansættende myndighed har begået ansvarspådragende fejl. Bestemmelsen skal således ses som et alternativ til en erstatningssøgsmål ved domstolene. Bestemmelsen kan kun anvendes, hvor den begåede fejl har resulteret i en materielt urigtig ansættelse.

Det er hensigten at henlægge denne kompetence til told- og skatteregionerne med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen."

Retstilstanden efter indførelsen af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, i 1999 blev kritiseret fra flere sider, da det i teorien blev anset for at være en indskrænkning af anvendelsesområdet i forhold til den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 2.

Bestemmelsen blev blandt andet kritiseret af Hanne Søgaard Hansen i TfS 1999, 710. Hanne Søgaard Hansen anførte blandt andet, at bestemmelsen er en skærpelse af de skattepligtiges adgang til at søge genoptagelse, idet der ikke længere er mulighed for at bevilge genoptagelse, hvis en urigtig skatteansættelse skyldes svig fra tredjemand, eller hvis de skattepligtiges personlige, sociale eller økonomiske forhold eller andre årsager gør, at man må sige, at der foreligger helt særlige omstændigheder. Det blev ligeledes kritiseret, at der er uoverensstemmelse mellem bestemmelsens ordlyd og bemærkningerne, idet ordlyden alene nævner fejl, hvorimod det af bemærkningerne fremgår, at bestemmelsens anvendelsesområde som udgangspunkt er tilfælde, hvor der er begået ansvarspådragende fejl.

Fristudvalgets betænkning og skattestyrelsesloven af 2003
Den vedtagne formulering fra 1999 blev efterfølgende ændret som en følge af Fristudvalgets betænkning nr. 1426 fra 2003. I forhold til Fristudvalgets overvejelser om § 35, stk. 1, nr. 9, er anført følgende i betænkningen:

"Fristudvalget har drøftet, hvilke fejl fra myndighedernes side der berettiger til ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen, herunder hvorvidt formelle fejl er omfattet, idet det af loven alene fremgår, at der skal være tale om »fejl«.

Af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. L192, Folketingsåret 1998/99, fremgår, at bestemmelsens anvendelsesområde som udgangspunkt er tilfælde, hvor en skatteansættende myndighed har begået en ansvarspådragende fejl. Det anføres videre, at bestemmelsen kun kan anvendes, hvis der er tale om en fejl, der har medført en materielt urigtig ansættelse.

Det er udvalgets opfattelse, at det er uheldigt, at der ikke er fuldstændig overensstemmelse mellem lovens ordlyd og forarbejderne, idet det påpeges, at bestemmelsens anvendelsesområde er indskrænket i bemærkningerne i forhold til, hvad der kan udledes af en umiddelbar læsning af bestemmelsens ordlyd.

Udvalget anbefaler, at der skabes overensstemmelse mellem loven og bemærkningerne, således at det ikke i lovteksten angives »fejl« og i bemærkningerne ansvarspådragende fejl.

Udvalget finder endvidere, at der kan være anledning til genoptagelse også uden for tilfælde, hvor myndighedernes fejl kan betegnes som ansvarspådragende. Det er således udvalgets opfattelse, at bestemmelsen formentlig også anvendes i praksis i de tilfælde, hvor der ikke strengt taget er tale om ansvarspådragende fejl. Udvalget finder således, at genoptagelse efter bestemmelsen bør kunne ske, også hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden af 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.

Endelig anbefaler udvalget, at genoptagelse i de tilfælde, der i dag er omfattet af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, henføres under den af udvalget anbefalede

sikkerhedsventil, jf. afsnit 7.2.1.2. Der henvises endvidere til kapitel 8, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8."

Fristudvalgets anbefalinger blev ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 indsat i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8. Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8, fik i den forbindelse følgende ordlyd, der i overvejende grad svarer til den nuværende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8:

"§ 35. Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter skattemyndighedernes bestemmelse i følgende tilfælde:
(...)
8) Skatteministeren giver efter anmodning fra den skattepligtige tilladelse til ændring af skatteansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder."

Om baggrunden for bestemmelsens indførelse fremgår følgende af bemærkningerne, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4597:

"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."

Af bemærkningerne fremgår videre følgende om bestemmelsens anvendelsesområde jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4609:

"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 af 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 udbetalinger 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, med mindre 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 begrunder 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.

Den skattepligtige skal endvidere dokumentere eller sandsynliggøre, at betingelserne for genoptagelse er opfyldt. Den skattepligtige bærer således 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 skattemyndighederne af denne grund ikke længere er i besiddelse af selvangivelsesmateriale, må der stilles krav om, at den skattepligtige fuldt og helt kan dokumentere ændringens berettigelse eksempelvis ved fremlæggelse af kopi af det relevante selvangivelsesmateriale.

Efter forslaget tilkommer kompetencen til at tillade ansættelsen ændret skatteministeren. Det er hensigten, at skatteministeren henlægger kompetencen til de regionale told- og skattemyndigheder med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen dog således, at Told- og Skattestyrelsen tillægges kompetencen i sager, hvor Ligningsrådet eller Told- og Skattestyrelsen er skatteansættende myndigheder."

Med lovændringen i 2003 blev anvendelsesområdet således udvidet til ikke alene at omfatte ansvarspådragende fejl fra skattemyndighedernes side.

6.2.2 Skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4´s historiske udvikling

Fristudvalget anbefalede i udvalgets betænkning nr. 1426 fra 2003, at der indførtes en adgang til ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvar i særlige tilfælde, herunder hvis afgiftstilsvaret som følge af særlige omstændigheder var fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Dette førte til, at der ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 blev indført en selvstændig bestemmelse herom i skattestyrelseslovens § 35 C, stk. 1, nr. 4, som fik følgende ordlyd:

"§ 35 C. Uanset fristerne i § 35 B, kan et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller efter told- og skattemyndighedernes bestemmelse, i følgende tilfælde:

(...)

4) Skatteministeren efter anmodning fra den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede giver tilladelse til ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder".

Det kan af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4613, udledes, at bestemmelsen må betragtes som en parallelbestemmelse til den tilsvarende bestemmelse på skatteområdet:

"Det foreslås, jf. forslagets § 35 C, stk. 1, nr. 4, at skatteministeren, som på skatteområdet, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, bemyndiges 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. forslaget til § 35 B, som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Der henvises til bemærkningerne til forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8".

Bestemmelsen blev efterfølgende videreført i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4, ved dennes indførelse ved lov nr. 427 af 6. juni 2005.

6.3 Reglens anvendelsesområde

Som allerede anført tidligere er det en generel betingelse for ekstraordinær genoptagelse, at den ordinære ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, herunder den forkortede ligningsfrist, er udløbet.

Det er derudover en forudsætning for at anvende skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at der ikke kan ske ekstraordinær genoptagelse i medfør af én af de øvrige (objektive) fristgennembrudsbestemmelser i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1. Som det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4597, finder skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, anvendelse, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan foretages efter de objektive grunde i bestemmelsen. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er således tænkt som en opsamlingsbestemmelse.

I SKM2019.192.HR fastslog Højesteret, at der ikke allerede ved EU-Domstolens domme af 12. december 2002, 12. juni 2003 og 1. juli 2004 reelt var sket en underkendelse af den danske praksis i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7´s forstand, og at genoptagelse efter denne bestemmelse

derfor først kunne ske på grundlag af styresignalet fra 2013 med virkning fra og med indkomståret 2010. Højesteret fandt endvidere, at det herefter ikke alene med henvisning til disse domme kunne statueres, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at genoptagelse fra tidligere indkomstår i stedet kunne ske efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, om særlige omstændigheder. Hvis skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, kunne anvendes alene med henvisning hertil, ville det således indebære en ophævelse af den tidsmæssige begrænsning, der er fastsat i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, 2. pkt.

Endelig er genoptagelsen betinget af, at reaktionsfristen på seks måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er overholdt, og at det underliggende skattekrav ikke er forældet efter 10-årsfristen i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4.

6.3.1 Særlige omstændigheder

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, kan Skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige give tilladelse til ændring af skatteansættelsen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Det fremgår af bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4597, at bestemmelsens anvendelsesområde er de 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*.

Vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse, indeholder et vist subjektivt element, hvorfor vurderingen bliver en konkret vurdering af forholdene i den enkelte sag.

I bemærkningerne til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4609, er imidlertid oplistet en række situationer, der forudsættes at falde ind under reglens anvendelsesområde.

Ifølge bemærkningerne finder bestemmelsen blandt andet anvendelse i de tilfælde, der var omfattet af den dagældende § 35, stk. 1, nr. 9, i skattestyrelsesloven, dvs. tilfælde, hvor der er begået ansvarspådragende fejl af skattemyndighederne.

Bestemmelsen finder efter bemærkningerne ligeledes anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden at fejlen 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.

Bemærkningerne angiver videre, at bestemmelsen kan anvendes i de tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Derudover vil særlige konsekvensændringer – der falder uden for de øvrige genoptagelsesmuligheder i bestemmelsen – ifølge bemærkningerne kunne være omfattet af bestemmelsen. Som eksempel angives den situation, hvor der er sket beskatning af udbetalinger til medarbejdere som løn, og hvor skattemyndighederne efterfølgende nægter arbejdsgiveren fradrag for udbetalingerne under henvisning til, at der er tale om afdrag på lån. I en sådan situation vil konsekvensændringer vedrørende medarbejdernes skatteansættelse kunne være omfattet af bestemmelsen.

Ligesom bestemmelsen ifølge bemærkningerne kan anvendes, hvis skattemyndighederne har foretaget en åbenbart urimelig skønsmæssig ansættelse.

Endelig angiver bemærkningerne, at bestemmelsen kan anvendes, 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.

Udover en positiv oplistning af situationer, der forudsættes omfattet af bestemmelsen, fremgår det af bemærkningerne, at bestemmelsen derimod ikke giver 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.

Til brug for myndighedens vurdering af, om der foreligger sådanne særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, fremgår det til slut af bemærkningerne, at det kan 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. Ved genoptagelse af 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.

Udover bemærkningerne ovenfor er begrebet "særlige omstændigheder" nærmere fastlagt i domstolspraksis, jf. nærmere nedenfor.

Højesteret har blandt andet i SKM 2017.224.HR, SKM2021.161.HR, SKM2019.192.HR og SKM2024.148.HR udtalt, at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, om særlige omstændigheder efter sin ordlyd, placering og forarbejder må antages at have et snævert anvendelsesområde.

6.3.1.1 Myndighedsfejl

Det centrale anvendelsesområde for genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er, når en skatteansættelse er forkert som følge af, at Skatteforvaltningen har begået ansvarspådragende fejl, dvs. erstatningslignende situationer. Der kan tillige være grundlag for genoptagelse, selvom fejlen hos Skatteforvaltningen ikke har en ansvarspådragende karakter, hvis fejlen har været årsag til en materielt forkert ansættelse, som det efter en konkret vurdering må anses for urimeligt at opretholde.

I TfS 1999.557 VLD fandt landsretten, at Skatteforvaltningen i Århus havde handlet ansvarspådragende, hvorfor der kunne ske genoptagelse efter den dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2. Skatteforvaltningen i Århus havde nægtet den skattepligtige befordringsfradrag for brug af egen bil efter den dagældende bestemmelse i ligningslovens § 9 C, stk. 4, da den skattepligtige ifølge registreringsattesten ikke var ejer af bilen. Landsretten fandt derimod, at den skattepligtige havde dokumenteret at være den reelle ejer af bilen. Skatteforvaltningen Århus havde – ved udelukkende at have lagt vægt på registreringsattesten – begået en fejl ved ligningen, der måtte anses for at være ansvarspådragende. Landsretten henviste i den forbindelse til, at det udtrykkeligt fremgik af ligningsvejledningerne for 1991 og 1992, at skattepligtige kunne tilvejebringe dokumentation for ejerforholdene på en række forskellige måder. Skatteforvaltningen i Århus administrerede imidlertid, uanset dette og i strid med almindelige forvaltningsretlige regler, bestemmelsen på en sådan måde, at der udelukkende blev lagt vægt på registreringsattesten.

I SKM2019.132.ØLR havde den skattepligtige solgt sin ejendom i 2008, men fortsatte med at betale ejendomsværdiskat af ejendommen frem til 2014. De to nye ejere af ejendommen betalte også ejendomsværdiskat i de pågældende år. Der var under sagen enighed om, at skatteansættelserne for 2008-2011 var materielt forkerte, idet den skattepligtige ikke skulle have betalt ejendomsværdiskat for 2009-2011 og kun delvist for 2008. Den skattepligtige 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 ansvarspådragende fejl hos SKAT. Landsretten foretog herefter en samlet, konkret bedømmelse af, om det måtte anses for urimeligt at opretholde ansættelsen, herunder om den urigtige ansættelse skyldtes særlige omstændigheder, der ikke kunne bebrejdes den skattepligtige. Landsretten lagde i den samlede vurdering afgørende vægt på, at ejendomsværdiskatten tydeligt fremgik af den skattepligtiges årsopgørelser i form af angivelse af ejendommens adresse med fed skrift. Den skattepligtige kunne ved en gennemgang af i hvert fald nogle af årsopgørelserne ikke være i tvivl om, at pligten til at betale ejendomsværdiskat vedrørende ejendommen var ophørt, og at der dermed måtte foreligge en fejl. Landsretten fandt, at den skattepligtige klart havde tilsidesat sin pligt til at kontrollere, at de fortrykte oplysninger i årsopgørelsen var rigtige, hvilket kunne bebrejdes den skattepligtige. På denne baggrund og i øvrigt af de grunde, byretten havde anført, fandt landsretten ikke, at den skattepligtige havde godtgjort, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, der kunne begrunde en ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit A.A.8.2.2.2.2.8, at det som udgangspunkt ikke er en myndighedsfejl, hvis Skatteforvaltningen ikke af egen drift har korrigeret fejl i selvangivelsesmateriale, men at passivitet hos Skatteforvaltningen dog efter omstændighederne efter en konkret vurdering vil kunne kvalificeres som fejl hos Skatteforvaltningen, fx hvis Skatteforvaltningen ved aktiv behandling af det modtagne materiale overser iøjnefaldende fejl.

Bemærkningerne til bestemmelsen omtaler alene fejl begået af skattemyndighederne som en begrundelse for ekstraordinær genoptagelse. I SKM2017.224.HR havde den skattepligtige tilbagebetalt kontanthjælp, men kommunen havde ikke indberettet dette til SKAT. Den skattepligtige havde derfor ikke fået fradrag for det tilbagebetalte beløb. Højesteret fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder, der kunne begrunde ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8. Højesteret lagde blandt andet vægt på, at den manglende indberetning ikke skyldtes fejl begået af SKAT, og den skattepligtige ikke havde reageret på, at fradraget var indberettet med et åbenlyst forkert beløb, selvom den skattepligtige på tidspunktet for årsopgørelsen havde de faktiske oplysninger.

Ved uberettiget opkrævet kirkeskat kan der efter omstændighederne ske ekstraordinær genoptagelse.

I SKM2011.448.LSR blev det i en sag, hvor en skattepligtig havde betalt kirkeskat uden at være medlem af folkekirken, konkret vurderet, at den forkerte betaling af kirkeskat skyldtes skattemyndighedernes fejl. Den skattepligtige havde i sagen fremlagt dokumentation fra kordegnen om, at der aldrig havde været tale om medlemskab af Folkekirken. Landsskatteretten lagde til grund, at fejlen, hvorved den skattepligtige var blevet registreret som medlem af folkekirken, formentlig var sket i forbindelse med den elektroniske overførsel af data til skattemyndighederne, hvorfor fejlen skyldtes skattemyndighederne. Efter en konkret vurdering blev det derfor anset for særlige omstændigheder, at der fejlagtigt var betalt kirkeskat.

Særligt om Skatteforvaltningens forkerte retsanvendelse

Af bemærkningerne til skattestyrelsesloven, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4609, fremgår det, at bestemmelsen ikke giver grundlag for ekstraordinær genoptagelse i tilfælde, hvor skattemyndighederne har fortolket lovgivningen forkert, medmindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende.

Forkert retsanvendelse er ikke ansvarspådragende i det omfang, den forkerte retsanvendelse ligger inden for rammerne af sædvanlig retsanvendelse. Rammerne for sædvanlig retsanvendelse er afgrænset således, at en myndighed har et vist fortolkningsrum, når der skal træffes afgørelse. Den fejlagtige lovfortolkning kan dermed ikke give grundlag for genoptagelse, hvis den beror på en undskyldelig retsvildfarelse.

I de fleste sager, hvor der nedlægges påstand om, at der skal tillades ekstraordinær genoptagelse som følge af Skatteforvaltningens forkerte retsanvendelse, opnår Skatteforvaltningen medhold i, at retsanvendelsen lå inden for den sædvanlige fortolkningsramme. Som eksempler kan blandt andet nævnes SKM2018.261.ØLR, SKM2001.183.HR, SKM2001.181.VLR, og SKM2001.69.ØLR.

I SKM2023.250.BR fandt byretten det ikke godtgjort, at SKATs sagsbehandling havde haft en sådan karakter, at der var tale om kvalificerede fejl, herunder ansvarspådragende fejl. Retten fandt det herudover ikke godtgjort, at en genoptagelse ville kunne føre til en ændret skatteansættelse.

Særligt om myndighedsfejl af formel art
Bemærkningerne nævner ikke i sig selv formelle fejl ved skatteansættelsen som en særlig omstændighed, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse.

Det fremgår dog af Den juridiske vejledning afsnit A.A.8.2.2.2.2.8., at der kan være grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, hvis Skatteforvaltningens afgørelse lider af en formel mangel, der medfører ugyldighed. Hvis en formel mangel derimod ikke medfører ugyldighed, danner fejlen ikke i sig selv grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

I SKM2006.488.Ø tog Skatteministeriet bekræftende til genmæle overfor en påstand om ekstraordinær genoptagelse for indkomstårene 1996-1998, da afgørelsen om forhøjelse af indkomsten fandtes ugyldig som følge af manglende partshøring og manglende begrundelse efter forvaltningsloven.

I SKM2016.76.ØLR fandtes den skattepligtige ikke at have godtgjort, at der forelå særlige omstændigheder, der kunne begrunde en ekstraordinær genoptagelse. Landsretten lagde i den forbindelse blandt andet vægt på, at grundlaget for skatteansættelsen måtte anses for at have været kendt for den skattepligtige allerede efter modtagelsen af indkaldelsesskrivelsen, hvorfor det ikke kunne antages at have haft betydning for sagens udfald, at den skattepligtige ikke modtog forslaget, og at SKAT havde anset den skattepligtige for indkomstskattepligtig som anført i afgørelsen.

6.3.1.2 Åbenbart urimelige skønsmæssige ansættelser
Det fremgår af bemærkningerne, at der kan ske ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, hvis Skatteforvaltningen har foretaget en åbenbar urimelig skønsmæssig ansættelse.

Udgangspunktet er, at der ikke er tale om en myndighedsfejl, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse, hvis Skatteforvaltningen som følge af manglende oplysninger og dokumentation har foretaget en skønsmæssig ansættelse, der efterfølgende dokumenteres som ansat for højt.

Hvis det derimod 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.

Det er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at anvende ekstraordinær genoptagelse, at den skønsmæssige ansættelse er for høj. I SKM2017.242.VLR havde den skattepligtiges revisor udarbejdet en råbalance, der viste, at skatteansættelsen skulle være 100.000 kr. lavere end det af skattemyndighederne fastsatte. Landsretten betragtede dog ikke dette som en særlig omstændighed i sig selv.

I SKM2013.846.BR fandt byretten, 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 derfor burde have givet tilladelse til ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4.

Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit A.A.8.2.2.2.2.8., at uanset om den skønsmæssige ansættelse viser sig at være for højt ansat, er der grundlag for ekstraordinær genoptagelse, hvis Skatteforvaltningen, hen mod slutningen af den ordinære ansættelsesfrist, har fastsat dagbøder for at fremtvinge oplysninger fra den skattepligtige uden at gøre opmærksom på, at modtagelse af eventuelle oplysninger efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist ikke nødvendigvis kan resultere i genoptagelse.

6.3.1.3 Forhold, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, kan ifølge bemærkningerne ligeledes anvendes, hvis den urigtige ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

I forhold til spørgsmålet om svig fra tredjemand, fandt landsretten i SKM2016.585.VLR det efter bevisførelsen ikke for godtgjort, at administrator af den skattepligtiges ejendomme havde udøvet svig over for sagsøgeren, hvorfor der efter en samlet vurdering ikke kunne foretages ekstraordinær genoptagelse.

I forhold til "andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige", vil fx alvorlig sygdom, der har været årsag til mangelfulde eller forkerte skatteansættelser, kunne medføre tilladelse til ekstraordinær genoptagelse.

Derimod vil den skattepligtiges sociale, personlige eller økonomiske forhold normalt ikke i sig selv kunne bevirke, at der gives tilladelse til ekstraordinær genoptagelse, jf. fx SKM2013.739.ØLR, hvor der ikke blev tilladt genoptagelse trods skilsmisse, søsters sygdom, faders dødsfald og den skattepligtiges depression.

I SKM2025.252.VLR fandt landsretten, at en lægeerklæring og den skattepligtiges egen forklaring om sit sygdomsforløb ikke godtgjorde, at den skattepligtige havde været ude af stand til at anmode om ordinær genoptagelse inden for fristen herfor. Landsretten udtalte også, at resultatet af den skønsmæssige ansættelse navnlig beroede på den skattepligtiges egne forhold, da den skattepligtige ikke havde selvangivet fyldestgørende og ikke reagerede på forslaget til afgørelse, ligesom den

skattepligtige havde sammenblandet sine private og erhvervsmæssige forhold ved anvendelse af samme konti.

I SKM2017.242.VLR havde den skattepligtige 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.

I SKM2017.22.BR havde den skattepligtige ikke godtgjort, at han i den relevante periode på grund af sine hjerteproblemer eller sin sygdom, der blev diagnosticeret i november 2015, havde været forhindret i at bede om genoptagelse af skatteansættelsen for 2006. Retten lagde navnlig vægt på de lægelige oplysninger i sagen og på de forklaringer, der var afgivet af den skattepligtige og hans søn.

Bemærkningerne angiver tillige, at bestemmelsen kan anvendes i de situationer, hvor den skattepligtige, som følge af et fejlagtigt genoptagelsestilsagn fra skattemyndigheden, ikke rettidigt har klaget eller anmodet om genoptagelse af ansættelsen.

Det er forudsat, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, ikke kan benyttes som et alternativ til at påklage urigtige skatteansættelser. Dermed kan bestemmelsen ikke anvendes som alternativ til at klage, hvis den skattepligtige efterfølgende fortryder sin manglende udnyttelse af klageretten. Hvis den skattepligtige under hele forløbet har været bekendt med det forhold, der begrunder genoptagelsesanmodningen, foreligger der således ikke "særlige omstændigheder". For at bestemmelsen kan finde anvendelse, skal den skattepligtige altså ikke have haft anledning til at klage eller decideret været forhindret i at klage.

I SKM2013.804.BR havde en kommanditist undladt at klage over en afgørelse om beregning af gældspost, hvorimod de øvrige kommanditister havde klaget og fået medhold i en nedsættelse. Byretten fandt, at der ikke var tale om sådanne særlige omstændigheder, at førstnævnte kommanditist var berettiget til ekstraordinær genoptagelse.

I SKM2023.631.BR lagde byretten således vægt på, at den skattepligtige hele tiden havde været bekendt med de forhold, genoptagelsesanmodningen var støttet op på, ligesom den skattepligtige havde haft adgang til sine årsopgørelser og dermed haft mulighed for at påklage disse rettidigt.

6.3.1.4 Oversete eller glemte fradrag

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, kan ifølge bemærkningerne ikke medføre tilladelse til genoptagelse i tilfælde, hvor baggrunden for anmodningen alene er, at en skattepligtig ved en fejl har overset eller glemt et fradrag. Det gælder også glemte fradrag for indbetalinger til pensionsordninger. Tilsvarende gælder, hvis den skattepligtige ved en fejl har selvangivet for store beløb eller uberettiget er blevet beskattet af et beløb.

I SKM2015.509.BR fandt byretten med henvisning til bemærkningerne til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at selvangivelse af ejendomsværdiskat på en udlejet ejendom måtte sidestilles med et glemt fradrag, der ikke berettiger til genoptagelse. Selvom oplysningerne havde været fortrykt på den skattepligtiges selvangivelser, havde den skattepligtige selv pligt til at kontrollere, at selvangivelserne var korrekte.

I SKM2008.902.BR havde den skattepligtiges revisor bogført en indkomst to gange. Byretten fastslog, at da den skattepligtige skulle identificeres med sin revisor, var der tale om en situation, der kunne sidestilles med glemte fradrag, hvorfor genoptagelse blev nægtet.

I SKM2007.44.VLR havde den skattepligtige i årene 1991-1996 bogført for store indkomster. For at udligne dette foretog den skattepligtige i 1997 et modsvarende fradrag. Landsretten nægtede fradraget, fordi landsretten sidestillede situationen med en situation med glemte fradrag vedrørende indkomstårene 1991-1996.

6.3.2 Efter anmodning fra den skattepligtige

Det fremgår udtrykkeligt af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at der alene kan ske genoptagelse af skatteansættelsen "efter anmodning fra den skattepligtige". Bestemmelsen kan således ikke anvendes på Skatteforvaltningens initiativ, ligesom bestemmelsen udelukkende kan anvendes til den skattepligtiges gunst. Bestemmelsen giver ligesom de øvrige betingelser for ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, alene hjemmel til en ændring af ansættelsen, for så vidt angår det punkt, der er årsag til genoptagelsen.

I almindelighed kan Skatteforvaltningen foretage konnekse ændringer for samme indkomstår ved genoptagelsen af en ansættelse. Dette er imidlertid udelukket ved ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, hvis genoptagelsen samlet set vil føre til en nettoforhøjelse, da dette vil være i strid med bestemmelsens formål.

Princippet om, at der alene kan foretages genoptagelse til gunst for den skattepligtige og dermed ikke nettoforhøjelser, har byretten taget stilling til i SKM2012.87BR, idet byretten udtalte: "*Herefter og da SKAT ikke kan foretage en nettoforhøjelse ved en ekstraordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, tages sagsøgtes påstand til følge som nedenfor bestemt.*"

Den skattepligtige skal ifølge bemærkningerne kunne dokumentere eller sandsynliggøre, at betingelserne for genoptagelse er opfyldt. Det er således den skattepligtige, der blandt andet bærer bevisbyrden for, at ansættelsen er materielt forkert. Den skattepligtige bærer dermed også risikoen for, at bevisbyrden kan være tungere, jo ældre år, der er tale om.

Lille fristregel - kundskabstids-punktet

7.1 Indledning

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2, kan en ansættelse eller et afgiftstilsvar eller godtgørelse af afgift, kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis det varsles af told- og skatteforvaltningen (Skatteforvaltningen), eller genoptagelsesanmodning fremsættes af den skatte- eller afgiftspligtige senest seks måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skatte- eller afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i henholdsvis §§ 26 og 31.

En ansættelse eller en afgiftsændring eller ændring af godtgørelse af afgift, der er varslet af told- og skatteforvaltningen (Skatteforvaltningen), skal foretages senest tre måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. På skatteområdet gælder denne frist ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen.

Har det betydning for den skatte- eller afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.

Skatteforvaltningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2, knytter sig til betingelserne for ekstraordinær genoptagelse, som er nævnt i § 27, stk. 1, og § 32, stk. 1, og medfører, at ekstraordinær genoptagelse kun kan foretages, hvis der reageres inden for den lovbestemte frist.

Bestemmelserne regulerer både Skatteforvaltningens og den skatte- eller afgiftspligtiges pligt til at reagere inden for den angivne frist.

For ændringer eller fastsættelse på Skatteforvaltningens initiativ er bestemmelsen toleddet. Skatteforvaltningen skal ved ekstraordinær genoptagelse først og fremmest varsle en ændring inden for seks måneder efter kundskab om det forhold, der medfører fravigelse af de ordinære fristregler. En varsling er en agterskrivelse, jf. skatteforvaltningslovens § 20 eller en sagsfremstilling med høring, jf. skatteforvaltningslovens § 19. Dernæst skal ansættelsen eller afgifts- eller godtgørelsesændringen foretages senest tre måneder efter den dag, hvor varslingen er foretaget.

For den skatte- eller afgiftspligtige gælder det, at genoptagelsesanmodningen skal fremsættes af den skatte- eller afgiftspligtige senest seks måneder efter, at den skatte- eller afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af de ordinære frister. Hvis genoptagelsesanmodningen fremsættes efter seks måneders fristen, kan Skatteforvaltningen – hvis særlige omstændigheder taler derfor – alligevel behandle anmodningen.

Hvis reaktionsfristen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2, overskrides, kan der ikke ske genoptagelse på samme måde, som hvis en betingelse efter § 27, stk. 1, eller § 32, stk. 1, ikke er opfyldt.

Bestemmelserne om reaktionsfristen skal på den ene side sikre den skatte- og afgiftspligtige en rimelig sagsbehandlingstid i forbindelse med ekstraordinære genoptagelsessager, og samtidig på den anden side sikre, at skattemyndighederne ikke kan blive mødt med krav, der burde være opdaget på et meget tidligere tidspunkt.

7.2 Bestemmelsernes historiske udvikling

7.2.1 Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2´s historiske udvikling

Den gældende skatteforvaltningslovs § 27, stk. 2, har følgende ordlyd:

"Stk. 2. 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. Told- og skatteforvaltningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige omstændigheder taler derfor."

Bestemmelsen blev indført i skatteforvaltningsloven i 2005, jf. lov nr. 427 af 6. juni 2005, med følgende formulering:

"Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesanmodningen 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. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den skattepligtige, dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor".

Det fremgår af bemærkningerne til den oprindelige § 27, stk. 2, jf. Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, side 4218 f., at bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattestyrelseslovs § 35.

Fristen for, hvornår et varsel skal følges op af en konkret ansættelse fra skattemyndighederne, blev først indført i 2008, ved lov nr. 1341 af 19. december 2008, med følgende formulering:

"En ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varslingen 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. Told- og skatteforvaltningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige omstændigheder taler derfor."

Af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 2008-09, tillæg A, side 1169, fremgår videre, at:

"Det foreslås, at der indsættes parallelle tilføjelser i de to bestemmelser om, at en varsling fra SKATs side af en ekstraordinær ændring skal følges op af en afgørelse senest tre måneder fra varslingens datering. Fristen på tre måneder svarer til den frist, der gælder efter varsling af en ordinær skatte- og afgiftsansættelse eller – ansættelsesændring jf. henholdsvis § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 31, stk. 1, 3. pkt.

Det foreslås at fristen for så vidt angår en ekstraordinær skatteansættelse kun skal gælde for selve afgørelsen, ikke for den beregning af skat, der skal gennemføres i konsekvens af afgørelsen. Dette svarer også til, hvad der gælder inden for de ordinære frister jf. § 26, stk. 1, 4. pkt. En tilsvarende regel gælder ikke for ordinære afgiftsansættelser og godtgørelser af afgift, og der foreslås ikke indført en sådan vedrørende de ekstraordinære afgiftsansættelser og godtgørelser af afgift.

Det foreslås at alle 3 måneders fristerne kan forlænges efter anmodning fra borgeren eller virksomheden, hvis forlængelse har betydning for den pågældendes mulighed for at varetage sine interesser; i så fald imødekommes en anmodning om en rimelig forlængelse. Dette svarer til, hvad der gælder for ordinære ansættelser m.v. efter henholdsvis § 26, stk. 1, 5. pkt., og § 31, stk. 1, 4. pkt.

Endelig foreslås det, at SKAT skal kunne dispensere fra fristen for at indsende anmodning om ekstraordinær genoptagelse, hvis særlige omstændigheder taler derfor. Hvilket efter praksis f.eks. er sygdom. (...)"

Fristudvalgets betænkning og skattestyrelsesloven af 2003
På tidspunktet for Fristudvalgets arbejde fremgik det af skattestyrelseslovens bestemmelser, at en ansættelse kun kunne foretages, hvis den blev varslet af skattemyndighederne, eller genoptagelsesanmodning blev fremsat af den skattepligtige, *inden rimelig tid* efter, at skattemyndighederne eller den skattepligtige var kommet til kundskab om det forhold, der begrundede fravigelsen af fristerne. Det kunne ikke af selve lovteksten nærmere udledes, hvad der måtte anses for "rimelig tid".

Det fremgår af Fristudvalgets betænkning, at Fristudvalget ikke fandt dette hensigtsmæssigt:

"Fristudvalget finder, at det af lovteksten direkte bør fremgå, at reaktionsfristen er 6 måneder. Af hensyn til, at der i særlige tilfælde kan være behov for at bortse fra denne frist, bør der endvidere i loven gives skatteministeren bemyndigelse til, i særlige tilfælde at give dispensation fra fristen.

De hensyn, der herefter efter en konkret vurdering af de foreliggende omstændigheder vil kunne begrunde dispensation fra 6 måneders fristen, bør endvidere være de samme hensyn, der i dag inddrages i vurderingen af, om anmodningen er indgivet inden rimelig tid efter det tidspunkt, hvor den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder anmodningen. Sagens karakter og den skattepligtiges personlige forhold kan herefter begrunde, at der gives dispensation".

På baggrund af Fristudvalgets betænkning blev det ved lov nr. 410 af den 2. juni 2003 skrevet direkte ind i bestemmelsen i skattestyrelsesloven, at reaktionsfristen var seks måneder.

Af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4609 f., fremgår:

"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.

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

Kundskabstidspunktet er ikke i øvrigt behandlet i Fristudvalgets betænkning.

S*kattestyrelsesloven af 1999 og retstilstanden forud herfor*
Den første lovbestemte affattelse af »reaktionsfristen« blev indsat i skattestyrelseslovens § 35, stk. 2 ved lov nr. 381 af 2. juni 1999.

Det fremgår heraf, at:

"En ansættelse kan kun foretages efter stk. 1, hvis den varsles af myndighederne eller genoptagelsesanmodning fremsættes af den skattepligtige inden rimelig tid efter, at den skatteansættende myndighed, henholdsvis den skattepligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 34. § 34, stk. 3, 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse."

Inden reaktionsfristen blev udtrykkeligt angivet i loven, fremgik den af bemærkningerne til den dagældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 2 (i dag skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 om særlige omstændigheder), der blev indsat ved lov nr. 1104 af 20. december 1995.

I bemærkningerne hertil, jf. Folketingstidende 1995-96, tillæg A, side 2585, fremgår, at:

"I alle tilfælde er det en forudsætning for ekstraordinær genoptagelse, at den skattepligtige uden unødigt ophold overfor skattemyndighederne fremsætter anmodning om genoptagelse, når den skattepligtige er blevet opmærksom på det forhold, der kan begrundet genoptagelsen.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at der i lovforslaget ikke er nogen formel grænse for, hvor gamle indkomstår, der kan gives tilladelse til at genoptage. Men det ligger i omstændighederne, at jo ældre år, der ønskes genoptaget, jo større krav vil der blive stillet til den skattepligtiges sandsynliggørelse af, hvorfor genoptagelsesanmodning ikke er fremsat tidligere."

Bemærkningernes angivelse af en reaktionsfrist blev efterfølgende nærmere præciseret i cirkulær nr. 71 af 12. april 1996 om skattemyndighedernes skatteansættelsespligter efter skattestyrelsesloven, pkt. 5.3, hvoraf fremgår:

"Efter § 4, stk. 2, er der med virkning fra den 1. januar 1996 indført en ret til ekstraordinær genoptagelse udover retten til ordinær genoptagelse – når forholdene i særlig grad taler derfor.

(...)

Ekstraordinær genoptagelse forudsætter, at genoptagelsesanmodningen er fremsat uden ugrundet ophold (vejledende inden 3 måneder) efter at den skattepligtige er kommet i besiddelse af de oplysninger, der berettiger til en ekstraordinær genoptagelse."

I cirkulæret blev det altså præciseret, at reaktionsfristen som udgangspunkt blev anset for at være tre måneder.

I 1997 afgav Skattelovrådet en udtalelse om sammenspillet mellem fristreglerne i skattestyrelsesloven og de formueretlige forældelsesregler. I forhold til reaktionsfristen lagde Skattelovrådet op til en konkret lovfæstelse i den dagældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 2, 2. pkt. Det fremgår af Skattelovrådets udtalelse, at:

"Derfor foreslås bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, præciseret og klargjort, navnlig således at de betingelser, der hidtil har været beskrevet i Skatteministeriets cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 indføjes i loven, så det klart fremgår af denne, i hvilke tilfælde skatteydere har krav på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen:

§ 4, stk. 2: Skatteministeren kan tillade, at en genoptagelsesanmodning som nævnt i stk. 1, 1. pkt., der fremsættes skriftlig efter udløbet af fristen i stk. 1,2. pkt., imødekommes, når
1) den skattepligtige er blevet beskattet af en indtægt, der efterfølgende reguleres således, at den skattepligtige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen,

(...)

Anmodningen efter 1. pkt. må fremsættes inden rimelig tid efter den skattepligtige er blevet opmærksom på det forhold, der kan begrunde genoptagelsen. Genoptagelse kan endvidere kun ske, hvis ændringen er væsentlig."

På baggrund af Skattelovrådets udtalelse blev det ved lov nr. 381 af 2. juni 1999, lovfæstet at reaktionsfristen var "inden for rimelig tid". Det fremgår heraf, at bestemmelsen skulle formuleres således:

"20. § 34 og § 35 affattes således:

(...)

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

(...)

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

Det fremgår videre af bemærkningerne, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4566, at denne frist om, at der skal handles inden rimelig tid, anses for at være en generel betingelse og dermed en forudsætning for at kunne fravige de almindelige ansættelsesfrister:

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

Lovgiver fastsatte ikke nærmere, hvad der menes med "rimelig tid", men overlod dette til en konkret vurdering ud fra sagernes konkrete omstændigheder. Det blev dog i bemærkningerne angivet, at der normalt skulle reageres inden for seks måneder:

"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 inden for 6 måneder."

Den 1. juli 1999 blev cirkulære nr. 116 offentliggjort, hvor man præciserede, hvordan skattestyrelseslovens bestemmelser skulle fortolkes:

"Efter bestemmelsen begrænses adgangen til ekstraordinær skatteansættelse derved, at den skatteansættende myndighed, respektive den skattepligtige skal reagere inden for rimelig tid efter at den pågældende er blevet opmærksom på det forhold, der begrunder fristforlængelsen.

(...)

I tilfælde, hvor Told- og Skattestyrelsen har udsendt en meddelelse om at en praksis er underkendt jf. omtalen ovenfor af § 35, stk. 1, nr. 7, må den skattepligtige normalt anses senest at være kommet til kundskab om det forhold, der begrunder den ekstraordinære skatteansættelse, i forbindelse med meddelelsens udsendelse.

Efter § 35, stk. 3, 2. pkt., skal den afledte skatteberegning foretages inden rimelig tid efter at ansættelsen er foretaget".

7.2.2 Skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2´s historiske udvikling

Fristudvalget anbefalede i udvalgets betænkning, betænkning nr. 1426 fra 2003, at der indførtes ensartede regler på skatte- og afgiftsområdet:

"Det er Fristudvalgets opfattelse, at flere hensyn taler for en harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet. Først og fremmest tilsiger retssikkerhedsmæssige hensyn, at fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet samordnes. Fristreglerne har således karakter af formelle regler, og bør derfor som udgangspunkt ikke give anledning til forskelligartede resultater i skatte- og afgiftssager.

(...)

Endvidere taler regelforenklingshensyn for ensartede regler på området. Herved skal de skatte- eller afgiftspligtige samt myndighederne ikke operere med forskelligartede regelsæt. En harmonisering af reglerne må således antages at lette administrationen af reglerne, ligesom det må antages at være nemmere at gennemføre automatiske konsekvensændringer på de respektive områder.

(...)

Udvalget foreslår således, at en harmonisering af fristreglerne tager udgangspunkt i skattestyrelseslovens §§ 34 og 35, således at samme systematik overføres til afgiftsområdet.

Udvalget fremhæver i den forbindelse, at det er nødvendigt at fravige udgangspunktet om ensartede fristregler, såfremt skatternes og afgifternes forskelligartede natur tilsiger dette, eller hvor særlige hensyn kan begrunde en forskelligartethed i reglernes udformning".

På baggrund af Fristudvalgets betænkning blev der ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 indsat en parallelbestemmelse om en reaktionsfrist vedrørende afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift i § 35 C, stk. 2.

Det fremgår således af bemærkningerne, jf. Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4613, at bestemmelsen indholdsmæssigt er parallel med bestemmelsen på skatteområdet:

"Det er en betingelse for genoptagelse efter § 35 C, stk. 1, jf. forslaget til § 35 C, stk. 2, at ændringen af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen varsles af myndighederne eller anmodningen fremsættes af den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede inden 6 måneder efter, at told- og skattemyndigheden, henholdsvis den afgiftspligtige eller godtgørelsesberettigede, er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af de ordinære frister efter forslagets § 35 B.

Bestemmelsen svarer til forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 2, idet der henvises til bemærkningerne hertil."

Som ved skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, blev ansættelsesfristen på 3 måneder efterfølgende indført ved lov nr. 1341 af 19. december 2008.

7.3 Reglens anvendelsesområde

Bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2, anvendes udelukkende i forbindelse med ekstraordinær genoptagelse, hvor én af betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henholdsvis skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, eller § 32, stk. 1, er opfyldt. Bestemmelserne om reaktionsfrist kan således ikke selvstændigt danne grundlag for en genoptagelse.

Reaktionsfristen finder anvendelse på samtlige genoptagelsesbetingelser efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, og § 32, stk. 1, og dermed både på genoptagelsessager, der rejses på skattemyndighedernes initiativ samt sager, der rejses på den skatte- eller afgiftspligtiges initiativ.

Som det fremgår af bemærkningerne til skattestyrelsesloven fra 1999 § 35, stk. 3, skal reglen sikre, at henholdsvis skattemyndighederne og den skatte- eller afgiftspligtige reagerer inden for rimelig tid, når vedkommende bliver opmærksom på, at der kan ske ekstraordinær genoptagelse. Rimelig tid blev senere – på baggrund af Fristudvalgets betænkning fra 2003 – erstattet af seks måneder.

7.3.1 Begyndelsestidspunktet – "Kundskabstidspunktet"

Reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2, begynder at løbe på dét tidspunkt, hvor henholdsvis skattemyndighederne eller den skatte- eller afgiftspligtige får kundskab om det forhold, der begrunder den ekstraordinære genoptagelse. Dette tidspunkt kaldes for "kundskabstidspunktet".

Kundskabstidspunktet markerer således begyndelsen af reaktionsfristen, dvs. at reaktionsfristen – 6-måneders fristen – begynder ved kundskabstidspunktet. Reaktionsfristen skal med andre ord afbrydes inden for seks måneder efter kundskabstidspunktet.

Kundskabstidspunktet er ikke nærmere defineret i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2. Bestemmelserne indeholder således ikke en angivelse af, hvornår kundskabstidspunktet indtræder.

Det fremgår af både forarbejder og praksis, at kundskab fastlægges på baggrund af en konkret vurdering af sagens omstændigheder. Der er således ikke en entydig definition af kundskabstidspunktet, der passer på alle genoptagelsessituationer.

Kundskabstidspunktet afhænger af, hvilken betingelse for ekstraordinær genoptagelse, der anvendes, og fastlæggelsen af kundskabstidspunktet vil derfor afhænge af en konkret vurdering ud fra de konkrete oplysninger i sagen sammenholdt med genoptagelsesbestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, og § 32, stk. 1.

Bestemmelsen om reaktionsfristen, særligt fastlæggelse af kundskabstidspunktet for enten den skatte- og afgiftspligtige eller skattemyndighederne, giver anledning til en del sager både i det administrative klagesystem og hos domstolene. Bestemmelsen angiver som nævnt ikke tidspunktet for, hvornår kundskab indtræder, og praksis er også forskellig i forhold til, hvordan det kan dokumenteres for henholdsvis den skatte- eller afgiftspligtige og skattemyndighederne.

Da fastlæggelse af kundskabstidspunktet forudsætter en meget konkret vurdering af sagens omstændigheder, er afgørelserne og dommene ofte konkret begrundet. Det kan på denne baggrund være vanskeligt at udlede, hvilken betydning de konkrete afgørelser og domme har for den generelle forvaltning på området.

Det er derfor ligeledes vanskeligt at sammenfatte praksis til entydige retningslinjer for, hvornår kundskab foreligger.

Der kan dog ud fra praksis udledes nogle helt overordnede momenter, der blandt andet lægges vægt på i vurderingen af, hvornår kundskabstidspunktet indtræder. Denne rapport behandler reglerne om grov uagtsomhed (kapitel 5) og reglerne om særlige omstændigheder (kapitel 6), hvorfor disse bestemmelser anvendes nedenfor til en nærmere belysning af kundskabstidspunktet:

Særligt om kundskabstidspunktet ved grov uagtsomhed
Efter bestemmelserne om grov uagtsomhed i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3, kan skattemyndighederne foretage en ansættelsesændring eller en ændring af afgiftstilsvaret eller -godtgørelsen efter udløbet af de ordinære frister, hvis den skatte- eller afgiftspligtige, eller nogen på dennes vegne, har bevirket, at skatteansættelsen eller afgiftstilsvaret eller -godtgørelsen var urigtig eller ufuldstændig, og dette skyldes mindst grov uagtsomhed hos den skatte- eller afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne.

Bestemmelserne om grov uagtsomhed kan alene anvendes på skattemyndighedernes initiativ, hvorfor det alene er relevant at se nærmere på, hvornår myndighederne har kundskab og dermed pligt til at varsle en ansættelsesændring inden for seks måneder.

Som beskrevet ovenfor, afhænger vurderingen af reaktionsfristen af, hvornår skattemyndighederne kommer til kundskab om det forhold, der danner grundlag for ansættelsesændringen.

Bestemmelserne om grov uagtsomhed kan anvendes, dels hvis en skatteansættelse eller et afgiftstilsvar eller -godtgørelse er *urigtig eller ufuldstændig*, og dels, hvis dettes skyldes *mindst grov uagtsomhed* hos den skatte- eller afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne. Begge dele skal være opfyldt, førend der kan ske genoptagelse.

Det afgørende er således, hvornår skattemyndighederne i praksis anses for at have viden både om, at ansættelsen er urigtig, og at dette skyldes mindst grov uagtsomhed hos den skatte- eller afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne.

I SKM2018.481.HR fandt Højesteret efter bevisførelsen, at reaktionsfristen ikke var begyndt at løbe, uanset at skattemyndighederne den 7. december 2010 havde modtaget oplysninger fra en udenlandsk bank om indsætninger på en skattepligtig persons konto, og om at beløbene var betalt af et selskab. Skattemyndighederne fik først kundskab om forholdet ved i forlængelse heraf at have indhentet yderligere oplysninger fra den skattepligtige og dennes ægtefælle i perioden fra marts til maj 2011. Højesteret fandt derfor, at varslingsfristen i § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke var overskredet, da skattemyndighederne sendte agterskrivelse af 13. juli 2011 til den skattepligtige. Af præmisserne fremgår blandt andet:

"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 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. Højesteret finder herefter, 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 ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5.

Højesteret lægger 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 SKAT 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."

I SKM2018.520.HR udtalte Højesteret i tråd med SKM2018.481.HR, at det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, at varslingsfristen på seks måneder begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes et groft uagtsomt eller forsætligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant. Kundskabstidspunktet anses således for at være det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at fastslå, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5.

Som det fremgår af disse højesteretsdomme, er det afgørende, hvornår skattemyndighederne kommer i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at det kan konstateres, at den skattepligtiges ansættelse er urigtig eller ufuldstændig, samt at dette skyldes minimum grov uagtsomhed hos den skattepligtige eller nogen på dennes vegne.

Højesteretsdommene suppleres blandt andet af en række landsretsdomme, herunder SKM2025.374.ØLR, SKM2024.557.ØLR, SKM2022.369.ØLR og SKM2022.287.ØLR.

I SKM2025.374.ØLR fandt landsretten, at skattemyndighederne først måtte anses for at være kommet til kundskab om det forhold, der begrundede fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, den 4. februar 2016, hvor skattemyndighederne modtog den skattepligtiges mail med besvarelse af skattemyndighedernes anmodning om oplysninger om pengeoverførslerne mv. Landsretten fandt således, at skattemyndighederne på baggrund af de oplysninger, der blev modtaget som led i det såkaldte "Projekt Money Transfer", ikke havde tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, var opfyldt. Den omstændighed, at skattemyndighederne havde været i besiddelse af oplysningerne om overførslerne siden januar-maj 2014, men først anmodede om nærmere oplysninger herom den 25. januar 2016, kunne ikke føre til et andet resultat i den foreliggende situation, hvor det måtte lægges til grund, at oplysningerne ikke havde været undergivet egentlig, ligningsmæssig sagsbehandling hos skattemyndighederne i den pågældende periode. Dette henset til, at der ikke i skatteforvaltningsloven er fastsat frister for, hvornår den egentlige, ligningsmæssige sagsbehandling skal påbegyndes og afsluttes i det tilfælde, hvor kundskabstidspunktet i § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke er sammenfaldende med tidspunktet for modtagelsen af de oplysninger, der giver anledning til sagsbehandlingen med henblik på at opnå kundskab.

I SKM2024.557.ØLR modtog skattemyndighederne den 9. juni 2017 oplysninger fra den skattepligtiges bank om overførsler til den skattepligtiges private konto. Den skattepligtiges bank uploadede disse "Projekt Money Transfer" oplysninger i skattemyndighedernes datawarehouse. Den 9. marts 2021 blev den skattepligtige anmodet om at redegøre for og dokumentere, hvad de modtagne beløb vedrørte. Den skattepligtige reagerede ikke på henvendelsen eller på den efterfølgende rykkerskrivelse, hvor der var givet svarfrist til den 12. april 2021. Landsretten stadfæstede byrettens dom i henhold til byrettens begrundelse, hvorefter det først var efter udløbet af fristen den 12. april 2021, at skattemyndighederne på baggrund af den manglende dokumentation og redegørelse for overførslerne kunne vurdere, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse. Den omstændighed, at der i 2017 som led i projekt Money Transfer blev uploadet oplysninger i skattemyndighedernes datawarehouse kunne ikke føre til, at fristen skulle regnes fra et tidligere tidspunkt. Reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, var derfor overholdt.

I SKM2022.369.ØLR modtog skattemyndighederne oplysninger fra en udenlandsk skattemyndighed om et større antal depoter i en udenlandsk bank, herunder oplysninger om den skattepligtiges tidligere engagement med banken. Den skattepligtige og de danske skattemyndigheder havde en verserende korrespondance om forholdet, ligesom skattemyndighederne flere gange sendte materialeindkaldelser. Skattemyndighederne meddelte på et tidligt tidspunkt i sagen, at man ville sende sagen til ansvarsvurdering. Landsretten fandt – på trods af dette – at skattemyndighederne først på et senere tidspunkt, da den skattepligtige tilkendegav, at der ikke ville komme flere oplysninger, var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse.

I SKM2022.287.ØLR havde skattemyndighederne modtaget oplysninger fra Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet (SØK). Oplysningerne blev modtaget den 26. oktober 2012. Skattemyndighederne kunne på baggrund af oplysningerne konkludere, at der kunne være grundlag for fristgennembrud, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Det var dog først efter afholdelse af et møde med den skattepligtiges repræsentant, at skattemyndighederne endeligt kunne afgøre, at der kunne gennemføres en ekstraordinær ansættelsesændring. På mødet med repræsentanten blev de faktiske omstændigheder suppleret, da det på mødet kom frem, at også andre aftaler og indkomstår kunne være relevante. Landsretten fandt, at skattemyndighederne først fik kundskab efter afholdelse af mødet med den skattepligtiges repræsentant, uanset de tidligere oplysninger fra SØK også indgik i vurderingen af fristgennembrud.

Som det fremgår af SKM2018.481.HR, begynder reaktionsfristen først på det tidspunkt, hvor oplysningerne tilkommer skattemyndighederne i læsbar og fuldstændig form. Dette kan ligeledes udledes af SKM2006.153.HR, der dog omhandlede den tidligere regel i skattestyrelsesloven. I SKM2006.153.HR tiltrådte Højesteret landsrettens begrundelse, hvoraf det fremgik, at skattemyndighederne måtte have en vis rimelig tid til at bearbejde og komplettere de modtagne, ufuldstændige og til dels misvisende oplysninger.

Ved vurderingen af, hvornår skattemyndighederne er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger, og kundskabstidspunktet dermed indtræder, skal officialprincippet ligeledes tages i betragtning. Som det blandt andet ses af SKM2018.481.HR, er det afgørende ikke, hvorvidt skattemyndighederne indledningsvist får oplysninger om, at en skattepligtig har indsætninger på en bankkonto. Det afgørende for reaktionsfristen er, hvornår skattemyndighederne er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til først og fremmest at vurdere, hvorvidt indsætninger er skattepligtige i Danmark, og at den tidligere skatteansættelse derfor var urigtig eller ufuldstændig, og dernæst at dette skyldtes mindst grov uagtsomhed hos den skattepligtige eller nogen på dennes vegne.

Kravene til skattemyndighedernes varsling fremgår af skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20. Begge bestemmelser foreskriver, at varslingen skal opfylde forvaltningslovens bestemmelser om begrundelse, jf. forvaltningslovens §§ 22-24. Herudover skal varslingen sendes i høring hos den skattepligtige. På det tidspunkt, hvor skattemyndighederne ønsker at varsle en ansættelsesændring, skal sagen således være tilstrækkeligt oplyst i henhold til officialprincippet. Dette fremgår ligeledes af bemærkningerne til den tidligere gældende skattestyrelseslovs §§ 34 og 35, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4563:

"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".

Officialprincippet indebærer, at skattemyndighederne skal sikre, at en sag er tilstrækkeligt oplyst til, at der kan træffes en afgørelse på et korrekt og fyldestgørende grundlag. Skattemyndighederne skal derfor sørge for, at alle relevante oplysninger fremskaffes og inddrages i sagen. Dette gælder både vedrørende de faktiske og de retlige forhold.

Det er en konkret vurdering, hvornår der foreligger et tilstrækkeligt grundlag til, at skattemyndighederne kan varsle en ansættelsesændring. Det afgørende er, at skattemyndighederne, forinden afgørelse træffes, har gjort sædvanlige og rimelige bestræbelser på at indhente oplysninger og i øvrigt har foretaget undersøgelser, der må kræves efter officialprincippet.

Hvis skattemyndighederne ikke er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger og herefter anmoder om yderligere oplysninger, vil reaktionsfristen blive skubbet til det tidspunkt, hvor skattemyndighederne modtager oplysningerne, eller til det tidspunkt, hvor det er klart, at oplysningerne ikke bliver sendt ind[9].

[9] Se SKM2018.481.HR, SKM2022.369.ØLR samt Jan Pedersen, Skatteforvaltning – Skatteproces – Skattekontrol, 1. udgave fra 2020, side 123

Skattemyndighederne kan dog omvendt ikke udskyde reaktionsfristen yderligere ved at indkalde nyt materiale, hvis skattemyndighederne allerede er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at gennemføre fristgennembrud, jf. blandt andet SKM2021.707.HR.

I SKM2021.707.HR fandt Højesteret, at den skattepligtige eller nogen på hendes 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 skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 nr. 5, var opfyldt. Det var for Højesteret ubestridt, at skattemyndighederne mere end seks måneder forud for afsendelsen af varslingsskrivelsen var i besiddelse af de oplysninger, der dannede grundlag for den ekstraordinære forhøjelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2011-2015.

Højesteret lagde til grund, at skattemyndighederne alene ved at sammenholde oplysningerne i årsopgørelserne, registreringerne i værdipapirsystemet og indberetningerne fra banken kunne konstatere, at den skattepligtiges skatteansættelser var urigtige, og at dette skyldtes et groft uagtsomt forhold hos hende eller hendes repræsentant. Højesteret fandt derfor, at reaktionsfristen på seks måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke var overholdt.

Som det fremgår af SKM2021.707.HR, kan skattemyndighederne altså ikke varsle en ansættelsesændring efter 6-måneders fristen, hvis skattemyndighederne tidligere end 6-måneder før varslingen kunne foretage ændringen. Skattemyndighederne bærer selv risikoen for, at sagsbehandling ikke påbegyndes tidligere. Ressourcehensyn og lignende kan ikke føre til, at reaktionsfristen forlænges.

Det er ikke afgørende, om skattemyndighedernes sagsbehandling rent faktisk fører til nye oplysninger, men om der sker en sagsbehandling, der potentielt kan være med til at belyse sagen yderligere. Dette fremgår blandt andet af SKM2024.69.HR.

I SKM2024.69.HR indledte politiet i september 2013 en efterforskning for grov skattesvig mod den skattepligtige. Til brug for politiets efterforskning udarbejdede skattemyndighederne den 20. februar 2014 et notat. Den 30. september 2014 sendte politiet sagen til skattemyndighederne, og oplyste i den forbindelse, at der ikke ville blive foretaget afhøring af den skattepligtige i skattesvigssagen. Skattemyndighederne varslede den skattepligtige om ansættelsesændringen den 24. februar 2015. Højesteret fandt, at skattemyndighederne havde overholdt reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2. Skattemyndighederne kunne først efter den 30. september 2014, hvor politiet havde oplyst, at der ikke ville blive foretaget afhøring i skattesvigssagen, lægge til grund, at der ikke ville fremkomme yderligere oplysninger, der kunne belyse, hvad de nævnte hævninger var anvendt til, og om den skattepligtige havde handlet groft uagtsomt eller forsætligt. Det kunne ikke føre til et andet resultat, at skattemyndighederne ikke ved udarbejdelsen af varslingsbrevet havde modtaget flere oplysninger om hævningerne, end de var i besiddelse af ved udarbejdelsen af notatet den 20. februar 2014 som bistand til politiets efterforskning.

Særligt om kundskabstidspunktet ved særlige omstændigheder
Bestemmelserne om genoptagelse som følge af særlige omstændigheder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 og § 32, stk. 1, nr. 4, kan alene anvendes på den skatte- eller afgiftspligtiges initiativ, hvorfor det interessante i relation til særlige omstændigheder er den skatte- og afgiftspligtiges kundskabstidspunkt.

Reaktionsfristen begynder at løbe på det tidspunkt, hvor den skatte- eller afgiftspligtige kommer til kundskab om det forhold, der begrunder ændringen. Det betyder med andre ord, at

kundskabstidspunktet er det tidspunkt, hvor den skatte- eller afgiftspligtige får kundskab om, at der kan foreligge særlige omstændigheder.

Af domspraksis kan blandt andet udledes følgende momenter, der kan indgå i vurderingen af, hvornår kundskabstidspunktet indtræder:

I SKM2013.124.VLR sendte skattemyndighederne en skatteansættelse til en forkert adresse, men gjorde samtidig årsopgørelsen tilgængelig via TastSelv. Landsretten udtalte, at uanset om det lægges til grund, at årsopgørelsen for 2003 blev sendt til en forkert adresse, eller at den slet ikke blev sendt, må ligningen anses for endeligt afsluttet den 12. marts 2007, hvor årsopgørelsen blev gjort tilgængelig for den skattepligtige på TastSelv. Den skattepligtige fremsatte først en genoptagelsesanmodning i oktober 2008. Landsretten fandt derfor, at den skattepligtige havde anmodet for sent, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

I SKM2016.574.ØLR fandt landsretten, at da et af skattemyndighedernes breve dokumenteret var kommet frem, samt at der var en formodning for, at også skattemyndighedernes øvrige breve var sendt til og modtaget i den skattepligtiges postkasse, måtte risikoen for den skattepligtiges manglende kontrol med, hvad der blev modtaget i og fjernet fra hans postkasse under hans seks måneders lange fravær fra adressen, påhvile den skattepligtige selv. Den skattepligtige skulle således have reageret inden for seks måneder fra modtagelsen af brevene.

SKM2013.343.ØLR omhandlede en lignende problemstilling. I sagen sendte skattemyndighederne først en agterskrivelse til den skattepligtige og dennes revisor, som dog kom retur med posten fra den skattepligtige. Herefter sendte skattemyndighederne en årsopgørelse til den skattepligtige og revisoren, der ikke kom retur. Landsretten lagde derfor til grund, at årsopgørelsen var kommet frem til den skattepligtige, og at reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., skulle beregnes fra tidspunktet for kendskabet til den ændrede skatteansættelse.

I SKM2016.585.VLR, der omhandlede anmodning om genoptagelse for en række fradrag og en påstået forkert opgørelse efter virksomhedsordningen, udtalte landsretten, at den skattepligtiges anmodning om ekstraordinær genoptagelse udelukkende blev støttet på forhold, som han hele tiden havde mulighed for at gøre sig bekendt med. Anmodningen blev ikke indgivet inden seks måneder fra modtagelsen af afgørelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, men først mere end to år efter, at skattemyndighederne havde truffet afgørelse.

Af ovenstående retspraksis kan udledes, at den skatte- eller afgiftspligtige, hvis denne modtager en afgørelse fra skattemyndighederne, og denne afgørelse angiveligt indeholder en fejl, der kan være genoptagelsesberettigende som en særlig omstændighed, skal fremsætte en anmodning om genoptagelse senest seks måneder efter den dato, hvor afgørelsen kommer til kundskab. Tidspunktet for meddelelsen af afgørelsen fra skattemyndighederne bliver derved et afgørende moment i vurderingen af kundskabstidspunktet. Det kan i øvrigt tillægges vægt, hvornår den skattepligtige har mulighed for at gøre sig bekendt med det forhold, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse som en særlig omstændighed.

7.3.2 Afbrydelse af reaktionsfristen på myndighedens initiativ

Når skattemyndighederne er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder den ekstraordinære ændring af skatteansættelsen, afgiftstilsvaret eller -godtgørelsen, skal skattemyndighederne efter bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 og § 32, stk. 2, inden for seks måneder afbryde reaktionsfristen.

Afbrydelse af reaktionsfristen sker for skattemyndighedernes vedkommende ved, at myndighederne varsler en ansættelsesændring, som nævnt i skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20.

7.3.3 Afbrydelse af reaktionsfristen på den skatte- og afgiftspligtiges initiativ

Afbrydelse af reaktionsfristen på den skatte- og afgiftspligtiges initiativ sker ved, at den skatte- og afgiftspligtige fremsætter en anmodning om genoptagelse. Den skatte- eller afgiftspligtiges anmodning må være så klar, at den ønskede ansættelsesændring i retlig og faktisk henseende kan individualiseres[10].

7.3.4 Ansættelsesfristen

Når skattemyndighederne har varslet en ændring af skatteansættelsen, afgiftstilsvaret eller -godtgørelsen, skal skattemyndighederne foretage ansættelsen senest tre måneder efter den dag, hvor varslingen er afsendt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 2. pkt., og § 32, stk. 2, 2. pkt.

På skatteområdet gælder tre måneders fristen ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen.

Den skatte- eller afgiftspligtige har mulighed for at få forlænget ansættelsesfristen, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 3. pkt., og § 32, stk. 2, 3. pkt. Fristen kan udelukkende forlænges på den skatte- eller afgiftspligtiges initiativ.

Hvis det har betydning for den skatte- eller afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen forlænges, skal en anmodning om rimelig udsættelse imødekommes. Bestemmelsen udgør således et retskrav for den skatte- og afgiftspligtige, da bestemmelsen foreskriver, at en anmodning, så længe den er rimelig, skal imødekommes.

7.3.5 Dispensationsmulighed

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, sidste pkt., og § 32, stk. 2, sidste pkt., kan skattemyndighederne behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt. (seks måneders fristen), hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Skattemyndighederne kan altså i særlige tilfælde, efter anmodning fra en skatte- og afgiftspligtig, dispensere fra reaktionsfristen.

Bestemmelsen indebærer, at skattemyndighederne efter en konkret vurdering af sagen, herunder sagens karakter og den skatte- eller afgiftspligtiges forhold, kan dispensere fra reaktionsfristen.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 2008-09, tillæg A, side 1143 f., at særlige omstændigheder fx kan være sygdom hos den skatte- eller afgiftspligtige.

Dispensationsmuligheden i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, sidste pkt., og § 32, stk. 2, sidste pkt. formodes påberåbt og dermed anvendt sjældent, hvorfor der ligeledes findes sparsom praksis på området.

I SKM2025.252.VLR og SKM2025.202.BR fandt landsretten og byretten ikke, at den skattepligtiges helbredsmæssige tilstand i de konkrete sager kunne begrunde dispensation efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, sidste pkt.

[10] Se Jan Pedersen, Skatteforvaltning – Skatteproces – Skattekontrol, 1. udgave fra 2020, side 121

I SKM2012.170.ØLR fandt landsretten det ikke godtgjort, at den skattepligtiges personlige udfordringer, der skyldtes udfordringer med dennes børn, herunder dødsfald i familien, kunne betegnes som særlige omstændigheder, der kunne begrunde en dispensation efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 2. pkt., og § 32, stk. 2, 2. pkt., for overskridelsen af fristen.

I SKM2013.124.VLR fandt landsretten, at uanset den skattepligtige havde været påvirket af psykiske problemer, havde denne påvirkning ikke betydning for vedkommendes mulighed for at varetage sine skattemæssige interesser. Landsretten fandt efter en konkret vurdering af de foreliggende omstændigheder, herunder sagens karakter og den skattepligtiges personlige forhold, at der ikke forelå særlige omstændigheder, der talte for en dispensation fra seks måneders fristen, jf. § 27, stk. 2, sidste pkt.

I SKM2017.177.BR udtalte byretten, at den skattepligtiges udfordringer med at anvende elektroniske løsninger ikke kunne betragtes som en særlig omstændighed, der kunne give dispensation efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, sidste pkt.

I SKM2025.671.BR fandt byretten, at alle de forhold, som den skattepligtige henviste til, lå forud for det tidspunkt, hvor reaktionsfristen begyndte at løbe. Uanset om de pågældende hændelser hver for sig eller sammen kunne betragtes som særlige omstændigheder i lovens forstand, havde de derfor ingen betydning i denne sag.

På baggrund af ovenstående sparsomme praksis må bestemmelsen dog nok anses for at have et snævert anvendelsesområde.

Forældelse af skatte-, moms- og afgiftskrav

8.1 Indledning

Forældelsesloven omfatter fordringer på penge og andre ydelser, herunder Skatteforvaltningens krav på betaling af skat, moms og afgifter samt den skatte- og afgiftspligtiges krav på tilbagebetaling af for meget betalt skat, moms og afgift.

Forældelse af skatte-, moms- og afgiftskrav reguleres således af forældelsesloven, medmindre andet følger af særlige bestemmelser om forældelse i anden lov, herunder skatteforvaltningsloven, jf. forældelseslovens § 1. Er der i anden lov fastsat særlige forældelsesfrister eller andre særlige bestemmelser om forældelse, finder forældelseslovens bestemmelser dog fortsat anvendelse, i den udstrækning andet ikke følger af den anden lov eller af forholdets særlige beskaffenhed, jf. forældelseslovens § 28.

I skatteforvaltningslovens kapitel 12 a findes i §§ 34 a og 34 b særlige regler om forældelse af det krav, der er en følge af skatteansættelsen.

Skatteforvaltningslovens § 34 b er omtalt nærmere ovenfor i afsnit 5.4, mens skatteforvaltningslovens § 34 a behandles nærmere nedenfor.

8.2 Historikken bag skatteforvaltningslovens forældelsesregler

Skatteforvaltningslovens kapitel 12 a om forældelse blev indsat i 2007 som en konsekvens af den nye forældelseslov.

Med den nye forældelseslov blev forældelsesfristen blandt andet nedsat fra fem år til tre år. Om baggrunden for nedsættelsen af forældelsesfristen fremgår blandt andet af betænkning nr. 1460/2005 om revision af forældelseslovgivningen, som den nye forældelseslov bygger på:

"For at forkorte denne »korte« frist på 5 år til 3 år taler efter udvalgets opfattelse, at en frist på 3 år under nutidens forhold normalt må anses for tilstrækkelig til, at fordringshaveren kan tage stilling til eventuelle indsigelser mod kravet og om fornødent foretage retslige skridt. Samtidig taler de hensyn, som ligger bag forældelsesreglerne, herunder bevismæssige forhold og indretningshensyn, generelt for, at forældelsesfristen ikke gøres længere end nødvendigt.

En forældelsesfrist på 3 år må endvidere anses for at være i overensstemmelse med udviklingen internationalt. ....."

Den nye forældelseslov indebar således en generel ændring i samfundet i retning af, at der skulle reageres hurtigere som fordringshaver. Blandt andet betød ændringen af forældelsesfristerne fra fem år til tre år - sammenholdt med den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningsloven - at der kunne være meget kort tid til at inddrive skattekravet. Derfor blev tillægsfristen på et år i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2, indsat, så det afledte krav fra en ansættelse, som er varslet indenfor den ordinære frist, tidligst forældes et år efter, at Skatteforvaltningen har givet meddelelse om ansættelsen.

8.3 Forældelse af krav afledt af ordinær genoptagelse

Skattekrav forældes som udgangspunkt efter forældelseslovens almindelige forældelsesfrist på tre år, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 1, hvoraf det fremgår:

"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."

Efter skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2, vil forældelse dog først indtræde tidligst ét år efter, der er givet meddelelse om afgørelsen om skatteansættelsen, hvis der er sendt varsel om ansættelsen – fx fremsendelse af en sagsfremstilling til udtalelse hos den skattepligtige efter skatteforvaltningslovens § 19, stk. 3 – inden den ordinære forældelsesfrists udløb.

Transfer Pricing (TP) krav, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og krav afledt af en ansættelse vedrørende overdragelse af aktier, aktiver og passiver som led i en aktieombygning, spaltning eller tilførsel af aktiver, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 8, er dog undergivet en 5-årig forældelse, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 3.

Den 3-årige henholdsvis 5-årige forældelsesfrist kombineres med en ultimativ forældelsesfrist på ti år i de tilfælde, hvor forældelsesfristen suspenderes, jf. forældelseslovens § 3, stk. 3. 10-års fristen sætter den tidsmæssige grænse for, hvor længe 3-års og 5-års fristen kan være suspenderet.

Forældelsesfristen regnes som udgangspunkt fra det tidligste tidspunkt, hvor fordringshaveren kunne kræve at få fordringen betalt (dvs. forfaldstidspunktet), jf. forældelseslovens § 2. Hvis der i loven er indrømmet skyldneren løbedage eller i øvrigt en frist for, hvornår betaling anses for rettidig, regnes forældelsesfristen først fra betalingsfristens udløb.
Forfaldstidspunktet for krav om betaling af skatter, moms og afgifter fastlægges sædvanligvis af den relevante bestemmelse i skatte- og afgiftslovgivningen. Hvis skatte- og afgiftslovgivningen bestemmer, at kravet skal opdeles i rater, regnes forældelsesfristen for hver rate for sig. Forfaldstidspunktet varierer derfor alt efter, hvilken slags skat eller afgift, der er tale om.

Forfaldstidspunktet for skattepligtiges krav
Forældelsesfristen for skattepligtiges tilbagesøgningskrav ved personlige skatter løber fra det tidspunkt, hvor det tilbagekrævede beløb blev indbetalt til Skatteforvaltningen.

Forfaldstidspunktet for Skatteforvaltningens krav

For fysiske personer forfalder restskatter, der ikke indregnes i forskudsskatten efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, normalt i tre rater, henholdsvis 1. august, 1. september og 1. oktober i året efter indkomståret. jf. kildeskattelovens § 61, stk. 4. Sidste rettidige betalingsdato er den 20. i forfaldsmåneden.

Udskrives årsopgørelsen først den 1. august i året efter indkomståret eller senere, forfalder raterne dog først til betaling den 1. i hver af de nærmest følgende tre måneder regnet fra det tidspunkt, hvor det systemmæssigt vil være muligt at understøtte opkrævningen, med sidste rettidige betalingsfrist den 20. i forfaldsmåneden, jf. kildeskattelovens § 61, stk. 4.

Er udskrivningsdatoen for den skattepligtiges årsopgørelse senere end den dag i september i året efter indkomståret, hvor en overførsel af restskat til opkrævning sammen med forskudsskat for næste indkomstår senest systemmæssigt understøttes, forfalder den del af restskatten, der ikke overstiger et grundbeløb på 18.300 kr. (2010-niveau), til betaling i det følgende år på samme tidspunkter og med samme betalingsfrister som B-skat efter kildeskattelovens § 58, jf. kildeskattelovens § 61, stk. 5.

Det fremgår af kildeskattelovens § 58, at B-skat forfalder til betaling i ti rater den første i hver af månederne januar, februar, marts, april, maj, juli, august, september, oktober og november med sidste rettidige betalingsdag den 20. i forfaldsmåneden.

Beløb ud over grundbeløbet på 18.300 kr. (2010-niveau) forfalder i tre rater i de nærmeste tre måneder efter udskrivelsen af årsopgørelsen, jf. kildeskattelovens § 61, stk. 6.

Er udskrivningsdatoen for årsopgørelsen først den 1. januar eller senere, forfalder restskatten til betaling over de resterende B-skatterater, dog mindst i tre rater, kildeskattelovens § 61, stk. 5.

Forfaldstidspunktet for selskabsskatter er den 1. november i kalenderåret efter indkomståret, jf. selskabsskattelovens § 30, stk. 1, og § 30 A, stk. 1.

Begyndelsestidspunktet for forældelsesfristen udskydes ikke, fordi Skatteforvaltningen endnu ikke har foretaget skatteansættelsen. Forældelsesfristen for skattekrav løber således fra forfaldstidspunktet, selv om ansættelsen endnu ikke er foretaget. Udspringer restskatten af en ændret årsopgørelse, løber forældelsesfristen således fra det tidspunkt, hvor restskatten skulle være betalt, hvis ligningen og opkrævningen havde været korrekt fra starten, dvs. at restskatten havde været omfattet af den første årsopgørelse.

Moms og afgiftskrav forfalder normalt den første i den måned, hvor angivelsen skal indgives, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 4, og skal indbetales senest samtidig med angivelsesfristens udløb. For moms er det momslovens § 57, der fastsætter angivelsesfristen og sidste rettidige betalingsdag. For afgifter, der ikke er omfattet af opkrævningslovens bilag 1, er angivelsesfristen fastsat i særlovgivningen.

8.4 Forældelse af krav afledt af ekstraordinær genoptagelse

Er der foretaget en ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens §§ 27 og 32, reguleres det afledte kravs forældelse efter reglen om ti års forældelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Hvis kravet var indgået i den første årsopgørelse, løber den 10-årige forældelsesfrist, ligesom den 3-årige forældelsesfrist, fra det oprindelige forfaldstidspunkt. Det betyder, at den 10-årige

forældelsesfrist reelt sætter grænsen for, i hvor lang tid, der kan foretages ekstraordinær ansættelse, da det ikke giver mening at foretage ansættelsen, hvis kravet på forhånd er forældet.

8.5 Forældelse ved hjemvisning

Hvis en domstol hjemviser en sag, der er forelagt domstolen til prøvelse, til fornyet behandling hos Skatteforvaltningen, er forvaltningen ikke bundet af fristreglerne i skatteforvaltningsloven. Der skal derfor ikke regnes en ny forældelsesfrist på kravet, før end det tidspunkt, hvor Skatteforvaltningen har truffet en ny afgørelse i sagen, idet der fra dette tidspunkt gælder en 1-årig frist, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2.

8.6 Afbrydelse af forældelsesfristen

Forældelsesfristen afbrydes ved den skattepligtiges anmodning om genoptagelse eller ved Skatteforvaltningens varsel om eller foretagelse af ansættelsen eller fastsættelsen. Hvis der er foretaget afbrydelse inden forældelsesfristens udløb, indtræder forældelse af krav, afledt af ansættelsen henholdsvis fastsættelsen, tidligst et år efter, at Skatteforvaltningen har givet meddelelse om afgørelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2.

Skattestraffesager

9.1 Indledning

Alt efter karakteren af en skatteunddragelse vil den skattepligtige både kunne få genoptaget sin skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler og ifalde en straf efter skatte- og afgiftslovgivningen eller straffeloven.

Skatteforvaltningen har hjemmel til at behandle og afslutte straffesager om overtrædelse af told-, skatte- og afgiftslovgivningen, hvis straffen højst er en bøde, og den skattepligtige kan erkende sig skyldig heri. Dette sker i praksis ved, at den skattepligtige accepterer et bødeforelæg.

Hvis der kan blive tale om fængselsstraf (ved større forsætlige unddragelser), eller hvis den skattepligtige ikke vil acceptere et bødeforelæg, sender Skatteforvaltningen sagen til politiet med anmodning om, at der rejses tiltale i sagen.

Efter yderligere forberedelse af sagen ved politiet indbringer anklagemyndigheden sagen for domstolene med henblik på, at der bliver afsagt dom i sagen.

I Skatteforvaltningen er der en klar funktionsadskillelse mellem på den ene side de fagområder, der behandler de materielle afgørelser om told-, skatter- og afgifter, og på den anden side straffesagsenhederne, der behandler straffesager for hele Skatteforvaltningen.

Hvis en kontrolmedarbejder træffer afgørelse i en materiel sag, hvor den pågældende medarbejder vurderer, at der kan være sket en strafbar overtrædelse, oversender kontrolmedarbejderen afgørelsen med relevante bilag (beviser) til strafferetlig vurdering hos straffesagsenhederne. Oversendelsen sker efter udløb af klagefristen over den materielle afgørelse, så det er oplyst ved oversendelse til strafferetlig vurdering, om der er klaget over den underliggende afgørelse.

9.2 Oplysningspligten og skattekontrollovens straffebestemmelser

Skattekontrolloven indeholder to centrale straffebestemmelser (§§ 82 og 83) og en bestemmelse om betingelserne for, at skattepligtige efter omstændighederne ikke pådrager sig et strafansvar trods oplysningspligt (§ 83 A).

Derudover indeholder blandt andet kildeskatteloven, momsloven og øvrige afgiftslove straffebestemmelser.

9.2.1 Oplysningspligt efter skattekontrollovens § 2

Det følger af skattekontrollovens § 2, at enhver, der er skattepligtig her til landet, årligt skal oplyse Skatteforvaltningen om sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, sin ejerbolig, arten og værdien af formue i udlandet, ejendomsværdien af fast ejendom i udlandet, og underskud og tab, som den skattepligtige kun kan modregne i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører (kildeartsbegrænsede underskud/tab).

I oplysningspligten ligger, at den skattepligtige over for Skatteforvaltningen skal stå inde for de afgivne oplysninger. Den skattepligtige skal således efter anmodning fra Skatteforvaltningen kunne gøre rede for grundlaget for de afgivne oplysninger. En undladelse af at efterkomme en sådan anmodning vil kunne tillægges bevismæssig skadevirkning for den skattepligtige.

Oplysningspligten omfatter alle fysiske personer, hvad enten de er fuldt eller begrænset skattepligtige i Danmark efter kildeskattelovens afsnit I, eller er grænsegængere omfattet af kildeskattelovens afsnit I A, dog med undtagelse af børn under 15 år, der ikke har haft skattepligtig indkomst, visse udbytte- og royaltymodtagere og visse skattepligtige efter sømandsbeskatningsloven jf. skattekontrollovens § 3. Det gælder, uanset om de pågældende skattepligtige modtager en årsopgørelse inden udløbet af oplysningsfristen, jf. skattekontrollovens § 8 (årsopgørelse), eller modtager et oplysningsskema, jf. skattekontrollovens § 5 (oplysningsskema). Desuden vil oplysningspligten omfatte fuldt eller begrænset skattepligtige juridiske personer, dvs. selskaber, foreninger mv., der er omfattet af selskabsskattelovens §§ 1 og 2, samt fonde og foreninger mv., der er omfattet af fondsbeskatningslovens § 1. Oplysningspligten gælder, selvom den skattepligtige ikke er registreret med adresse eller har hjemsted her i landet.

Den skattepligtige skal også give oplysninger til Skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2, selvom oplysningerne burde være indberettet af tredjemand efter skatteindberetningsloven. Det er uden betydning for oplysningspligten om

- tredjemand er uafhængig af den skattepligtige eller ej, og
- den skattepligtige alene modtager en årsopgørelse efter skattekontrollovens § 8 eller et oplysningsskema efter skattekontrollovens § 5.

Det betyder, at den skattepligtige har pligt til at oplyse og korrigere manglende, mangelfulde og forkerte oplysninger, selv om tredjemand er forpligtet til at indberette disse oplysninger efter skatteindberetningsloven.

Oplysningspligten gælder også oplysninger, der skal angives i låste felter.

9.2.2 Skattekontrollovens straffebestemmelser

Det fremgår af skattekontrollovens § 82, at den, som med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger til Skatteforvaltningen til brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. Begås handlingen groft uagtsomt, straffes med bøde.

Skattekontrollovens § 82, omfatter alle, der forsætligt eller groft uagtsomt har afgivet urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger med det resultat, at skatteansættelsen bliver for lav. Det betyder, at både den skattepligtige selv og andre er omfattet, og bestemmelsen omfatter således

også enhver form for medvirken. Se dog nedenfor om skattekontrollovens § 83 A, der under visse betingelser fritager for straf.

Skattekontrollovens § 83 er en undladelsesbestemmelse, der omfatter skatteunddragelse ved passivitet.

Efter skattekontrollovens § 83, skal skattepligtige, der modtager en årsopgørelse uden at have afgivet de til skatteansættelsen pligtige oplysninger, jf. skattekontrollovens § 2, inden fire uger efter udløb af fristen for afgivelse af sådanne oplysninger, underrette Skatteforvaltningen, hvis ansættelsen er for lav. Det samme gælder skattepligtige, som modtager en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst. En skattepligtig, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat overtræder disse pligter, kan straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. Begås handlingen groft uagtsomt, straffes med bøde. En skattepligtig kan dog som udgangspunkt ikke straffes efter skattekontrollovens § 83 for fejl eller mangler i oplysninger, der er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af en uafhængig tredjemand. Se nedenfor om skattekontrollovens § 83 A.

Efter skattekontrollovens § 83 A, kan skattepligtige ikke ifalde ansvar efter skattekontrollovens § 82 eller § 83 for oplysninger, der er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, hvis

1) oplysningerne skal anvendes i den skattepligtiges årsopgørelse, jf. skattekontrollovens § 8, og den skattepligtige ved modtagelse af årsopgørelsen ikke af Skatteforvaltningen gøres særskilt opmærksom på sin oplysningspligt, hvad angår de pågældende oplysninger, jf. § 2, stk. 1, eller

2) oplysningerne skal låses i den skattepligtiges årsopgørelse eller oplysningsskema, jf. skattekontrollovens § 15.

Skattekontrollovens § 83 A, nr. 1, omfatter kun skattepligtige, der modtager en årsopgørelse efter skattekontrollovens § 8. Reglen medfører straffrihed for fejl eller mangler vedrørende tredjemandsoplysninger i ikke-låste felter, medmindre den skattepligtige i forbindelse med modtagelse af årsopgørelsen er gjort særskilt opmærksom på sin oplysningspligt.

Skattekontrollovens § 83 A, nr. 2, medfører straffrihed for fejl eller mangler vedrørende tredjemandsoplysninger i låste felter både for skattepligtige, der modtager en årsopgørelse efter skattekontrollovens § 8, og for skattepligtige, der modtager et oplysningsskema efter skattekontrollovens § 15.

Skattekontrollovens § 83 A, nr. 2, medfører således, at skattepligtige ikke straffes efter §§ 82 og 83 for fejl eller mangler i låste felter vedrørende oplysninger, der er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af en uafhængig tredjemand.

Samtidig medfører § 83 A, nr. 1, at en skattepligtig, der modtager en årsopgørelse efter § 8, kan pådrage sig et strafansvar for fejl eller mangler i ikke-låste felter, men kun hvis den skattepligtige er gjort særskilt opmærksom på sin oplysningspligt vedrørende disse oplysninger i forbindelse med modtagelse af årsopgørelsen.

En skattepligtig, der modtager et oplysningsskema efter § 15, kan pådrage sig et strafansvar for fejl eller mangler i ikke-låste felter, også selv om den pågældende ikke er gjort særskilt opmærksom på sin oplysningspligt.

9.3 Straffesagens gang

I dag er det fast praksis i Skatteforvaltningen, at skatte- eller afgiftsansættelsen som udgangspunkt fastlægges i form af en afgørelse, inden der tages stilling til spørgsmålet om et eventuelt strafansvar.

Denne praksis har været gældende siden 1990'erne. Inden da var praksis, at skattekrav i videre omfang blev medtaget som krav under en straffesag uden først at være fastslået ved en afgørelse truffet af skattemyndighederne.

Forud for den nugældende praksis, som blev fastslået ved Told- og Skattestyrelsens interne meddelelse af 30. januar 1997 i TfS 1997,156, var retningslinjerne for skattemyndighederne, at der skulle rejses en ansvarssag, som skulle resultere i, at der var grundlag for at gøre et strafansvar gældende, hvis skattemyndighederne ønskede at forhøje en skatteansættelse med henvisning til den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 3. Retningslinjerne fremgik af cirkulæreskrivelse 2 1994-15 af 29. november, hvor af blandt andet fremgår:

"Hvis skattemyndighederne derfor ønsker at forhøje en skatteansættelse med henvisning til skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, skal der rejses en ansvarssag, som skal resultere i, at der er grundlag for at gøre strafansvar gældende. Hvis ansvarssagen resulterer i, at det skønnes, at der ikke er (fuldt) tilstrækkeligt grundlag for at gøre strafansvar gældende, eller hvis en ansvarssag resulterer i frifindelse ved domstolene, har der ikke været grundlag for at foretage den pågældende ansættelsesforhøjelse, og denne må derfor annulleres (...)."

Den daværende praksis blev kritiseret af blandt andet skatteadvokater, der mente, at deres klienter havde krav på at få behandlet selve skatteansættelsen af de kompetente myndigheder og i klagesystemet i stedet for at få den afgjort som en del af en straffesag ved domstolene.

Efter Told- og Skattestyrelsens interne meddelelse af 30. januar 1997 har det således været fast praksis i Skatteforvaltningen, at skatte- eller afgiftsansættelsen som udgangspunkt fastlægges i form af en afgørelse, inden der tages stilling til spørgsmålet om et eventuelt strafansvar.

Som fremhævet i Skattelovrådets redegørelse om retssikkerhed fra 1992 er der med en forudgående afgørelse om en ekstraordinær ansættelse et konkret grundlag for at føre en eventuel straffesag:

"Som nærmere omtalt nedenfor taler dette forhold for, at en straffesag føres som en overbygning på en civil ansættelsessag, hvorved der er skabt klarhed om det bagvedliggende materielle skatte- eller afgiftsretlige spørgsmål (...) Afgørelsen af, om en skatte- eller afgiftsmæssig disposition er strafbar, forudsætter en konstatering af, om den materielle skatte- eller afgiftslovgivning er overtrådt (...) Den materielle bedømmelse af skatte- eller afgiftskravet udgør selve fundamentet for straffesagen. Konstateres det, at den materielle lovgivning ikke er overtrådt, forsvinder samtidig grundlaget for en eventuel strafferetlig forfølgning. Den ansættelsesmæssige vurdering i en straffesag er dermed ikke kun af betydning for det formodede efterbetalingskravs størrelse, men tillige af betydning for, om handlingen overhovedet er strafbar. Den civilretlige kvalifikation af en disposition har dermed en yderligere og væsentligere betydning i straffesager end i sædvanlige ansættelsessager."

Ændringen var blandt andet også begrundet i det forhold, at bevisbyrdereglerne er forskellige i skattesager og straffesager. I skattesagen gælder de almindelige civilretlige bevisbyrderegler, hvorefter Skatteforvaltningen skal kunne bevise, at det er mere sandsynligt, at der er handlet groft uagtsomt

(eller forsætligt), end at der ikke er. I straffesagen gælder grundsætningen om in dubio pro reo, hvorefter det skal bevises ud over rimelig tvivl, at der er handlet groft uagtsomt eller forsætligt. Sagerne kan derfor – uanset at begreberne grov uagtsomhed og forsæt er de samme i fristreglerne og straffebestemmelserne i skatte- og afgiftslovgivningen – falde forskelligt ud som følge af forskellene i bevisbyrdereglerne[11]. Medtages skattekravet under straffesagen vil en eventuel frifindelse – fx fordi det ikke har været muligt at løfte den strafferetlige bevisbyrde – således automatisk medføre, at der heller ikke er noget skattekrav.

Særligt i forhold til administrative bødeforlæg
Når en overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen kan straffes med bøde, kan Skatteforvaltningen i flertallet af disse tilfælde afgøre straffesagen administrativt ved at udstede et bødeforelæg, uden at politi, anklagemyndighed og domstole bliver involveret. Skatteforvaltningen kan således afgøre sagen med et administrativt bødeforelæg, hvis der alene er handlet groft uagtsomt uanset unddragelsens størrelse, eller hvis der forsætligt er unddraget for op til 500.000 kr. i førstegangstilfælde. Den skattepligtige vil altså i disse situationer ikke blive dømt i en straffesag, hvis den pågældende vedtager bødeforelægget. Et administrativt bødeforlæg er et tilbud om at afgøre straffesagen administrativt, som den skattepligtige kan acceptere eller ej. Accepteres bødeforlægget ikke, overgives sagen i stedet til politiet med henblik på, at anklagemyndigheden indbringer sagen for domstolene.

Det er ikke på nuværende tidspunkt muligt at opgøre den præcise fordeling mellem administrative bødeforelæg og domme i sager, hvor der er sanktioneret med bøde. Skattestyrelsens data for 2024 indikerer dog, at ca. 90 pct. af de skatte- og afgiftssager, der sluttes med en bøde, afgøres med vedtagelse af et administrativt bødeforlæg.

9.4 Strafferetlig forældelse

Fristen for genoptagelse af en skatteansættelse suppleres ikke alene af de almindelige formueretlige forældelsesregler, men også af de strafferetlige forældelsesregler.

Reglerne om strafferetlig forældelse findes i straffelovens kapitel 11, og gælder for behandling af alle straffesager, herunder straffesager, som behandles administrativt i Skatteforvaltningen.

Indledningsvist fremgår det af straffelovens § 92, at en lovovertrædelse ikke straffes, når der er indtrådt forældelse efter lovens §§ 93 og 94.

Den strafferetlige forældelse betyder, at en overtrædelse ikke længere vil kunne straffes, og der vil hverken kunne pålægges bøde eller idømmes fængsel.

Straffelovens § 93, stk. 1, angiver, hvordan de strafferetlige forældelsesfrister som udgangspunkt skal beregnes. Forældelsesfristen for en overtrædelse afhænger af maksimumstraffen for overtrædelsen, jf. straffelovens § 93, stk. 1, nr. 1-4. Det betyder, at forældelsesfristens længde som udgangspunkt afhænger af, hvor høj strafferammen er for den pågældende overtrædelse.

[11] Se fx Skattelovrådets udtalelse om samspillet mellem fristreglerne i skattestyrelsesloven og de formueretlige forældelsesregler - betænkning nr. 1339 af 1997. Dette blev også fremhævet som én af udfordringerne i Told- og Skattestyrelsens interne meddelelse af 30. januar 1997, og blev efterfølgende gentaget af Fristudvalget i deres betænkning nr. 1426 af 2003.

Sager om unddragelse inden for Skatteministeriets lovområde forældes som udgangspunkt fem år efter gerningstidspunktet, jf. straffelovens § 93, stk. 2, nr. 2.

Efter straffelovens § 93, stk. 2, nr. 2, er forældelsesfristen ved overtrædelser af skatte-, told- og afgiftslovgivningen, hvor der opnås eller kan opnås uberettiget vinding, i intet tilfælde mindre end fem år. Denne femårige forældelse omfatter alle unddragelsessager, hvor der er handlet groft uagtsomt, og alle sager om forsætlig unddragelse, der afgøres efter straffebestemmelserne i skatte- og afgiftslovgivningen.

Hvis der forsætligt er unddraget mere end 500.000 kr. inden for samme lovområde, henføres forholdet under straffelovens § 289 om overtrædelser af særligt grov karakter af skatte-, told, afgifts- eller tilskudslovgivningen, og bliver derved undergivet en 10-årig forældelsesfrist, jf. straffelovens § 93, stk. 1, nr. 3.

Skatteforvaltningen kan i førstegangstilfælde afslutte sager med forsætlig unddragelse op til 500.000 kr. administrativt med et bødeforelæg.

Den strafferetlige forældelsesfrist regnes fra den dag, den strafbare virksomhed eller undladelse er ophørt, jf. straffelovens § 94, stk. 1. Det vil i praksis sige, at forældelsesfristen regnes fra gerningstidspunktet, som typisk vil være det tidspunkt, hvor der er afgivet urigtige eller vildledende oplysninger. Ved undladelsesforbrydelser begynder forældelsesfristen at løbe fra det tidspunkt, hvor handlepligten indtræder.

Forældelsesfristen afbrydes, når den pågældende gøres bekendt med sigtelsen, fx ved at en mødeindkaldelse med sigtelse eller et bødeforlæg i sager, hvor der ikke forud har været sigtet, kommer frem til personens digitale postkasse, eller når anklagemyndigheden anmoder om rettergangsskridt, hvorved den pågældende sigtes, jf. straffelovens § 94, stk. 5.

10. Opbevaring af oplysninger og dokumentation

10.1 Indledning

Opbevaring af oplysninger og dokumentation har stor betydning for både den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser og opnå genoptagelse samt Skatteforvaltningens mulighed for at kunne foretage den korrekte skatteansættelse. I forhold til fristreglerne betyder det, at både den skattepligtige og Skatteforvaltningen skal kunne dokumentere den ændring i skatteansættelsen eller angivelsen, som de ønsker at foretage, hvilket generelt må antages at blive vanskeligere, jo længere tid der er forløbet.

10.2 Skattepligtiges opbevaring og sletning af oplysninger

10.2.1 Gældende ret om skattepligtiges pligt til opbevaring af dokumentation

Det følger af de almindelige bevisbyrderegler, at den, der er nærmest til at tilvejebringe og sikre sig den relevante dokumentation, også bærer bevisbyrden, jf. blandt andet Lars Apostoli i TfS 2003.401. Hævder en skattepligtig fx at have haft en fradragsberettiget udgift, påhviler det den skattepligtige at dokumentere sin påstand, både eksistensen af den fradragsberettigede udgift og dens størrelse.

Overordnet regulerer gældende ret ikke generelt, hvor længe skattepligtige skal opbevare dokumentation for deres krav eller for korrektheden af deres skatteansættelse. Oplysningerne kan der være behov for, lige så længe den skattepligtige kan gøre et krav gældende, eller så længe den skattepligtige kan blive mødt med et krav fra Skatteforvaltningens side. De almindelige forældelsesregler indeholder en 3-årig og en 10-årig forældelse. Se nærmere herom i afsnit 8. Fristreglerne arbejder med tilsvarende tidsrammer.

På visse områder indeholder lovgivningen bestemmelser, der pålægger skattepligtige virksomheder og erhvervsdrivende en pligt til at opbevare dokumentation i en given periode.

Det fremgår fx af bogføringslovens § 12, at virksomheder på betryggende vis skal opbevare regnskabsmateriale i fem år fra udgangen af det regnskabsår, materialet vedrører. Bogføringsloven omfatter ikke kassestrimler og tilsvarende interne bilag, men her indeholder skatte- og afgiftslovgivningen flere steder pligt til for detailhandelsvirksomheder at opbevare disse i et år fra tidspunktet for underskrivelsen af årsregnskabet. Dette følger fx af mindstekravsbekendtgørelsen for henholdsvis mindre og større virksomheder, bekendtgørelse nr. 1296 af 14. november 2018, § 10, stk. 2, og bekendtgørelse nr. 1295 af 14. november 2018, § 6, stk. 2.

Ligeledes fremgår det af flere afgiftslove, at regnskabsmateriale, herunder fakturaer, følgesedler og opgørelser skal opbevares i fem år efter regnskabsafslutningen.

Hvis den skatte- eller afgiftspligtige opfylder bogføringslovens krav, vil den skatte- eller afgiftspligtige som udgangspunkt også opfylde kravene til bogføring og regnskab efter skatte- og afgiftslovgivningen. Skatte- og afgiftslovgivningen indeholder dog i særlige tilfælde regler om en længere opbevaringsperiode end fem år.

For eksempel skal skattepligtige omfattet af kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 A, opbevare regnskaber med tilhørende bilag i 15 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, jf. kulbrinteopkrævningslovens § 11, stk. 3.

10.2.2 Gældende ret om slettefrister

I dag har mange, navnlig erhvervsdrivende, et stort fokus på ikke at have oplysninger liggende for længe, og det kan være svært for den skattepligtige at indhente oplysninger/dokumentation, hvis dem, der har oplysningerne i deres besiddelse, er forpligtet til at slette disse.

Databeskyttelsesforordningen sætter visse grænser for offentlige myndigheders, private virksomheders, foreningers mv. behandling af oplysninger om fysiske personer. Privatpersoners behandling af personoplysninger er i mange tilfælde helt undtaget fra forordningen, hvis de ikke har forbindelse med en erhvervsmæssig eller kommerciel aktivitet.

Blandt andet indeholder databeskyttelsesforordningen en pligt til dataminimering, jf. forordningens artikel 5, stk. 1, litra c. Det vil sige, at personoplysninger skal være tilstrækkelige, relevante og begrænset til, hvad der er nødvendigt i forhold til de formål, hvortil de behandles.

Personoplysninger må opbevares, så længe det er nødvendigt til de formål, hvortil de pågældende oplysninger behandles. Dvs. så længe der er et sagligt behov herfor. Dette følger af grundprincippet om opbevaringsbegrænsning i databeskyttelsesforordningens artikel 5, stk. 1, litra e.

Databeskyttelsesforordningen fastsætter således ikke konkrete slettefrister, men det er op til den dataansvarlige selv at fastsætte sådanne frister ud fra en afvejning af oplysningerne og formålet med, at de behandles.

10.3 Skatteforvaltningens opbevaring og sletning af oplysninger

Skatteforvaltningen har som følge af officialprincippet pligt til at indhente alle relevante oplysninger i en sag, før der træffes afgørelse. Omvendt må Skatteforvaltningen ikke indsamle oplysninger, som tydeligt ikke er af betydning for afgørelsen. Det vil sige, at en sag skal undersøges netop så langt, som det er nødvendigt for at kunne træffe en lovlig og korrekt afgørelse.

Databeskyttelsesforordningen opstiller visse rammer for Skatteforvaltningens opbevaring af oplysninger, herunder pligten til dataminimering og grundprincippet om opbevaringsbegrænsning, som angivet ovenfor i afsnit 10.2.2. Skatteforvaltningens opbevaring af oplysninger skal således begrænses til det, der er nødvendigt for at opfylde de formål, som Skatteforvaltningen er berettiget til at forfølge. Oplysningerne må opbevares så længe, der er et sagligt behov herfor.

Skatteforvaltningen vil som offentlig myndighed også være underlagt andre lovkrav, der gør, at oplysninger og dokumenter skal gemmes fx som følge af notat- og journaliseringspligten i offentlighedslovens §§ 13 og 15.

10.4 Samspillet med gældende fristregler

Den skattepligtiges mulighed for at fremskaffe dokumentation, hvis denne anmoder om genoptagelse eller måtte blive mødt med et skattekrav fra Skatteforvaltningens side, samt Skatteforvaltningens mulighed for og ressourceforbrug ved at fremskaffe oplysninger, har naturligvis en betydning for, om den nødvendige dokumentation kan fremlægges og dermed føre til en ændring med udgangspunkt i fristreglerne.

Generelt vil muligheden for at kunne dokumentere et forhold vanskeliggøres jo længere tid, der er gået. Det kan blive vanskeligere at få oplyst en sag i takt med, at den bliver ældre, fx fordi relevant materiale ikke længere er tilgængeligt, eller fordi det er sværere at fremskaffe.

For skattepligtige virksomheder og erhvervsdrivende kan mulighederne for at fremskaffe dokumentation, hænge sammen med pligten til at opbevare denne dokumentation. Som eksempel kan nævnes bogføringslovens krav om, at regnskabsmateriale skal opbevares i fem år. I perioden for ordinær genoptagelse vil de skattepligtige således være underlagt en pligt til at opbevare bogføringsmaterialet. Skatteforvaltningen kan dog efter skattekontrolloven også kræve at få tilsendt regnskabsmateriale, som den skattepligtige måtte have i behold, uanset om dette regnskabsmateriale er ældre end fem år. Inden for den ekstraordinære genoptagelsesfrist på ti år vil de skattepligtige således fortsat kunne have behov for dokumentation i form af fx regnskabsmateriale, også selvom der efter bogføringslovens regler ikke er pligt til at opbevare dette længere end fem år.

11. Tredjepartsindberetning

11.1 Hvad er tredjepartsindberetning?

Skatteforvaltningen varetager blandt andet opgaven med at administrere og beregne skattepligtiges betaling af skat. Til brug for skatteberegningen anvendes en række oplysninger om den skattepligtige, og en stor del af disse oplysninger bliver i dag indberettet af tredjeparter.

Ved tredjepartsindberetning forstås, at den, der er indberetningspligtig, uden opfordring skal indberette oplysninger til Skatteforvaltningen, herunder til indkomstregisteret[12], om tredjemand (skattepligtige).

Bestemmelserne om tredjeparts indberetninger findes i skatteindberetningsloven og omfatter både månedlige, kvartalsvise, årlige og lejlighedsvise indberetninger af forskellige typer af oplysninger. Oplysningerne anvendes til de skattepligtiges årsopgørelser.

Der er pligt til at indberette oplysninger om indkomster, fradrag og formue mv.

11.1.1 Hvilke systemer sker der indberetning til

Indberetningerne til Skatteforvaltningen sker dels til eIndkomst, dels til eKapital.

11.1.1.1 Indberetning til eIndkomst

EIndkomst er det digitale indkomstregister, hvortil den, der skal indberette oplysninger om lønindkomst, personalegoder, legater, overførselsindkomster, ansættelsesforhold mv., skal foretage indberetningen – som hovedregel digitalt.

[12] Indkomstregisteret er et fælles offentligt register, hvortil den, der skal indberette oplysninger om lønindkomst, personalegoder, legater, overførselsindkomster, ansættelsesforhold mv., skal foretage indberetningen. Offentlige myndigheder og andre kan herefter få adgang til oplysningerne i registeret i det omfang, myndigheden mv. har brug for det.

11.1.1.2 Indberetning til eKapital

Til eKapital indberettes hovedparten af de indkomster og fradrag samt formueaktiver og -passiver, der ikke skal indberettes til eIndkomst. Det drejer sig blandt andet om oplysninger vedrørende pensionsordninger, renteindtægter af indskud, renteudgifter af lån, beholdning og afkast af finansielle aktiver samt oplysninger til brug for fradrag i den personlige indkomst og ligningsmæssige fradrag.

11.1.2 Hvad anvendes de indberettede oplysninger til

Den årsopgørelse, de skattepligtige modtager i TastSelv, dannes primært på baggrund af de oplysninger, Skatteforvaltningen har modtaget fra tredjemand – dvs. fx fra arbejdsgivere og banker.

De fleste ikke selvstændigt erhvervsdrivende skattepligtige modtager en årsopgørelse, der automatisk dannes af Skatteforvaltningen på baggrund af de oplysninger, der er indberettet til Skatteforvaltningen om de skattepligtige.

Samtidig udgør de indberettede oplysninger også kontroloplysninger, hvilket betyder, at Skatteforvaltningen har mulighed for at kontrollere, om der betales skat i overensstemmelse med de gældende regler.

Udover at kunne anvende de modtagne oplysninger i forbindelse med dannelsen af de skattepligtiges årsopgørelser og mulighed for at anvende oplysningerne til kontrolformål sker der også udveksling med andre myndigheder, hvor oplysningerne indgår i et fællesoffentligt samarbejde om at indhente oplysninger således, at de skattepligtige ikke skal meddele de samme oplysninger til forskellige myndigheder. Oplysningerne udveksles også med andre lande for kontrolformål.

Det er Skattestyrelsen, der foretager kontrol af de indberettede oplysninger. Fejl i indberetningerne, manglende indberetninger eller bevidst forkerte indberetninger vil kunne betyde, at der sker fejlagtige beregninger eller udbetalinger hos andre myndigheder.

Der er ikke i lovgivningen om indberetning af oplysninger indsat en frist for, hvornår der kan indberettes ændringer til allerede indberettede oplysninger. Det er alene genoptagelsesreglerne sammen med forældelsesreglerne, der sætter en øvre grænse for, hvornår det ikke længere er relevant at ændre i allerede indberettede oplysninger.

11.2 Lovgrundlag

Pligten til uden opfordring at foretage indberetninger som tredjepart fremgår som udgangspunkt af skatteindberetningsloven.

Formålet med de automatiske indberetningspligter i skatteindberetningsloven er primært at kunne anvende oplysningerne ved dannelsen af borgernes årsopgørelser og oplysningsskemaer, modsat skattekontrollovens regler om kontrol og pligten til at fremsende oplysninger på opfordring.

Skatteindberetningsloven er systematiseret efter pligtsubjektet, dvs. hvem der er indberetningspligtig.

Som eksempel på en indberetningspligt for arbejds- og hvervgivere er det i skatteindberetningslovens § 1 anført, at alle, der i en kalendermåned i deres virksomhed har udbetalt eller godskrevet indkomst, som er nævnt i § 1, stk. 2, hver måned skal indberette beløbene til indkomstregisteret, jf. §§ 3 og 4 i lov om et indkomstregister.

Der findes også indberetningspligter i anden lovgivning. For eksempel i indkomstregisterloven, der generelt handler om indberetning til indkomstregisteret, i momslovens § 80 for betalingstjenesteudbydere om oplysninger om visse grænseoverskridende betalinger (CESOP), og i skattekontrollovens § 63, stk. 2, om skifteretternes indberetningspligt om dødsboer.

Dertil kommer de mange oplysninger, som Skatteforvaltningen modtager via aftaler om udveksling af oplysninger, herunder udvekslingsaftaler med andre landes myndigheder som fx DAC-aftalerne, eller oplysninger der modtages som led i samarbejdet på tværs i EU med hjemmel i Rådets forordning om administrativt samarbejde på momsområdet.

Det er således langt fra alle oplysninger, som Skatteforvaltningen modtager, der kan anvendes direkte på årsopgørelsen. Mange oplysninger kræver sagsbehandling, før det kan føre til ændringer i moms- og skatteansættelser.

11.3 Hvem er tredjepartsindberetter?

De indberetningspligtige er navnlig

a) arbejdsgivere, der skal indberette om løn mv.,
b) pengeinstitutter, der skal indberette oplysninger om deres kunders finansielle forhold, herunder pensionsordninger, og afkastet heraf,
c) foreninger mv., der skal indberette om uddelinger mv. henholdsvis indbetalinger,
d) offentlige myndigheder, der udbetaler overførselsindkomster eller tilskud, og
e) forsikringsselskaber, pensionskasser, pensionsfonde og andre, der forvalter pensionsordninger.

11.4 Kort om den historiske udvikling i tredjepartsindberetningerne

Fra indførelsen af kildeskatten i 1970 til oprettelsen af Indkomstregistret i 2006 og frem til i dag, er der sket en gradvis stigning i andelen af oplysninger fra tredjepartindberetninger, der anvendes på årsopgørelsen.

I 1971 indførtes for første gang en indberetningspligt for alle A-indkomster samt visse B-indkomster, og i 1977 blev indberetningspligten udvidet til at omfatte renteindtægter, som banker og andre, der modtog indskud til forrentning, havde tilskrevet de enkelte kontohavere. I årene efter udvikledes indberetningspligten gradvist, og i 1980´erne blev stadigt flere områder omfattet af indberetningspligten.

Der skete således en gradvis regeludvikling, der forbedrede mulighederne for at fortrykke informationer fra en tredjepart på årsopgørelsen.

I dag modtager Skatteforvaltningen hvert år ca. 300 mio. indberetninger om borgere og virksomheder fra tredjeparter.

Samtidig er der blandt andet foretaget en række regelforenklinger, fx har man reduceret antallet af indkomsttyper. Derudover er der i lovgivningen sket tilpasning til den øgede digitalisering, herunder for tredjepartsindberetningerne, der i stigende grad kan foretages digitalt.

Den gradvise udvikling har betydet, at indberetningen af oplysninger til brug for årsopgørelsen i højere og højere grad er rykket fra enkeltpersoner, altså de skattepligtige, til de virksomheder og institutioner, der via Skatteforvaltningens indberetningssystemer leverer tredjepartsdata, dvs. til de indberetningspligtige.

En større anvendelse af tredjepartsdata kan således lette byrden for mange skattepligtige, der ellers selv skulle finde de relevante oplysninger og angive oplysningerne til brug for årsopgørelsen.

Brugen af tredjepartsdata sker hovedsageligt på personskatteområdet, idet der kun i mindre omfang anvendes tredjepartsdata vedrørende virksomheder og selskaber. Se nærmere om brugen af tredjepartsdata i afsnit 11.5.

11.5 Anvendelsen af tredjepartsdata

Skattestyrelsen har en strategisk målsætning om at styrke brugen af tredjepartsdata generelt[13], hvilket blandt andet er begrundet i at sikre et korrekt datagrundlag til brug for dannelsen af de skattepligtiges årsopgørelse – dvs. både personer, virksomheder og selskabers skatteansættelser.

Blandt andet til brug for denne målsætning og for at få et samlet overblik over omfanget af tredjepartsdata, der anvendes til ansættelse af skat, har Skattestyrelsen foretaget en analyse[14] af brugen af tredjepartsdata.

Tabel 5 nedenfor viser en opgørelse over, hvor stor en andel af det samlede beløb på årsopgørelsen i 2020, som kom fra tredjepartsindberetninger. Tabellen er fordelt på henholdsvis almindelige lønmodtagere[15], S15 (selvstændigt erhvervsdrivende med simple forhold[16]) og selvstændigt erhvervsdrivende.

Opgørelsen viser, at 97 pct. af almindelige lønmodtageres samlede beløb på årsopgørelsen var baseret på tredjepartsoplysninger.

Samlet set var 90 pct. af det samlede beløb på årsopgørelsen baseret på tredjepartsindberetninger.

[13] Se Skattestyrelsens hjemmeside: "Vi skal styrke brugen af tredjepartsdata": https://sktst.dk/om-os/vores-byggesten

[14] Skattestyrelsens analyse er ikke udarbejdet specifikt med henblik på at indgå i Skattelovrådets rapport, men er udarbejdet med henblik på intern brug i Skattestyrelsen.

[15] Udover skattepligtige lønmodtagere omfatter "almindelige lønmodtagere" blandt andet personer på overførselsindkomster fx pensionister og SU-modtagere, der ikke er erhvervsdrivende.

[16] S15 omfatter S15 Erhverv (S15M). S15 Erhverv er selvstændigt erhvervsdrivende, der er omfattet af den udvidede årsopgørelsesordning for mindre erhvervsdrivende. Det drejer sig om mindre, selvstændigt erhvervsdrivende, som ved siden af virksomheden er lønmodtagere. De omfattede borgeres mindre erhvervsmæssige virksomhed vil ofte være fx forældrekøb/-udlejning, solceller eller andre småaktiviteter, der ikke kræver momspligt (eller lønsumsafgift).

Tabel 5. Andel af samlet indkomst- og fradragsbeløb på årsopgørelsen, som kommer fra tredjepartsindberetninger. Indkomstår 2020.

	Tredjepartsoplyst, pct.	Oplyst af skattepligtig, pct.	Indberettet/ændret af SKTST, pct.
I alt	**90**	**10**	**1**
Almindelige lønmodtagere	**97**	**3**	**1**
- Indkomst	98	1	1
- Fradrag	74	25	1
Simple erhvervsdrivende (S15)	**90**	**9**	**1**
- Indkomst	92	8	1
- Fradrag	68	32	0
Erhvervsdrivende	**45**	**52**	**3**
- Indkomst	45	52	3
- Fradrag	42	57	1

Anm.: Analysen omfatter kun brug af tredjepartsdata til at fortrykke og feltlåse årsopgørelser/angivelser. Dermed indgår øvrig anvendelse af tredjepartsdata, fx i forbindelse med kontrol, vejledning, kontrolkommunikation og lignende ikke i analysen. Udlandsfelterne på årsopgørelsen indgår ikke i tabellen. Det samlede beløb i udlandsfelterne udgør ca. 0,5 pct. af det samlede beløb på hele årsopgørelsen. Rækkerne i tabellen summerer ikke nødvendigvis 100 pct., hvilket skyldes afrunding. "Indberettet/ændret af SKTST" dækker over beløb, der maskinelt eller manuelt er indberettet eller ændret af Skatteforvaltningen. Beløbene kan enten være låste eller fortrykte for den specifikke skattepligtige. Afgrænsningen mellem "Tredjepartsoplyst", "Oplyst af skattepligtig" og "Indberettet/ændret af SKTST" er foretaget på baggrund af datakoderne i CSRL. Det vurderes, at der i analysen af anvendelse af tredjepartsdata er en fejlmargin på ca. 1 pct., hvilket er et omfang, der ikke har betydning for de samlede resultater. Fejlkilder kan fx være beløb, der faktisk er oplyst af skattepligtige, men bliver kategoriseret som tredjepartsindberettet og omvendt.

Skattestyrelsens målsætning om øget brug af tredjepartsdata skal ses i sammenhæng med ønsket om at sikre korrekt datagrundlag og høj regelefterlevelse. Et korrekt datagrundlag betyder færre ændringer i forbindelse med årsopgørelsen og er i høj grad med til at øge efterretteligheden, idet indberetningspligterne på langt de fleste områder reelt står i vejen for borgernes mulighed for skatteunddragelse i form af at undlade at oplyse indkomster, renter og gevinster mv.

Skattestyrelsens stikprøveundersøgelser viser, at regelefterlevelsen på tredjepartsområdet ud fra en beløbsmæssig betragtning er meget høj. Det fremgår blandt andet af et svar til Skatteudvalget i 2023, at regelefterlevelsen for arbejdsgivere, der indberettede A-skatter i 2021, havde en angivelsesgrad på 99,2 pct. Det vil sige, at langt størstedelen af de indberetningspligtige indsender de oplysninger, de skal. Det fremgår dog ligeledes, at der i de indberettede oplysninger var en fejlprocent på 26 pct. Disse opgørelser er behæftet med en vis usikkerhed, da tallene er opgjort på baggrund af en stikprøveundersøgelse.

Skatteforvaltningen har flere muligheder for at foretage kontrol af de tredjepartsdata, der indberettes til Skatteforvaltningen. Skatteforvaltningen kan ved systemudtræk kontrollere, om de indberetningspligtige har indberettet det, de skal. Ligeledes kan Skatteforvaltningen kontrollere, om det, de indberetningspligtige har indberettet, er korrekt. Derudover kan Skatteforvaltningen tage på udgående kontrol hos fx en arbejdsgiver for at se, om der er overensstemmelse mellem den løn, der er indberettet, og den løn, der er udbetalt. Endelig er der indsat en hjemmel i skattekontrolloven, der giver Skatteforvaltningen mulighed for at indhente oplysninger hos indberetterens bank. Hjemlen er indsat for bedre at kunne undersøge, om indberetteren har foretaget bevidste fejl i tredjepartsindberetningerne.

Kontrol af tredjepartsdata kan være tids- og ressourcemæssigt tungt, og samtidig vil det trods en kontrol ikke altid være muligt for Skatteforvaltningen at opdage fejlene. Som et eksempel inden for

de senere år, hvor der er sket fejl i indberettede oplysninger, kan nævnes fejl i Danske Banks inkassosystemer, som bevirkede, at flere kunder var blevet opkrævet penge, som banken ikke var berettiget til. Det var en fejl i bankens inkassosystem, der havde ført til fejlindberetningen, og derfor kunne Skatteforvaltningen ikke opdage den ved en normal kontrol af tredjepartsdata. Sådanne fejl kan have betydning for nogle kunders skat, fx hvis disse kunder har fået et rentefradrag, der nu viser sig at være for højt.

11.6 Tredjepartsdata og fristreglerne i skatteforvaltningsloven

Som det fremgår af de foregående afsnit, spiller tredjepartsdata en afgørende rolle for dannelsen af skattepligtiges årsopgørelser. Samlet set er ca. 90 pct. af beløbene på de skattepligtiges årsopgørelser tredjepartsoplysninger.

De indberetningspligtige overholder i meget høj grad deres forpligtelse til at foretage indberetning af data, men der er samtidig en relativt høj procentdel af oplysningerne, der er fejlbehæftede, og som efterfølgende ændres ved en ny indberetning. På trods af fejl i indberetningerne er der stadig en høj grad af sikkerhed forbundet med den skatteberegning, der flyder som en del af indberetningerne.

Når der foretages ændringer i de indberettede oplysninger, vil det både kunne betyde forhøjelse eller nedsættelse i den enkelte skattepligtiges årsopgørelse.

Det betyder, at der vil være sager, hvor en borger får ændret sin årsopgørelse som følge af ændring i tredjepartsdata. Der kan være tale om mange skattepligtige, idet det afhænger af mængden af nye indberetninger og af, hvor mange sager Skatteforvaltningen udtager til kontrol.

Hvis den ordinære/korte genoptagelsesfrist ikke er udløbet på tidspunktet for modtagelse af nye tredjepartsdata, vil der ske en automatisk ændring og en ny årsopgørelse vil blive dannet. For skattepligtige omfattet af kort frist kan dette ske indtil den 30. juni i det andet år efter indkomstårets udløb, mens det for øvrige skattepligtige kan ske indtil den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Modtager Skatteforvaltningen oplysninger om ændringer/rettelser fra tredjepartsindberetter, efter kort/ordinær frist er udløbet, vil en behandling af borgerens skatteansættelse skulle ske manuelt, blandt andet fordi der skal tages stilling til, om der er hjemmel i genoptagelsesreglerne til at kunne ændre borgerens skatteansættelse i overensstemmelse med den nye tredjepartsindberetning.

Årsopgørelsen bliver typisk dannet og frigivet først i marts, og udbetaling af overskydende skatter sker typisk i starten af april. Mange almindelige lønmodtagere er omfattet af reglerne om kort frist. Kommer der ændringer til disse borgeres skatteansættelser blot ca. 1 ½ år senere, og er den 30. juni i det andet indkomstår passeret, skal Skatteforvaltningen foretage en manuel sagsbehandling for at tage stillingen til, om skatteansættelsen kan ændres.

12. Skatteforvaltningens kontrol

12.1 Indledning

Skatteforvaltningens opgave er at sikre, at borgere og virksomheder betaler de korrekte skatter og afgifter til tiden. Et væsentligt led i dette arbejde er Skatteforvaltningens kontrolindsats.

Kontrollen kan udføres i flere led af Skatteforvaltningen, fx i registreringsfasen, hvor der anmeldes en virksomhed til registrering. Der er også kontrol i angivelsesfasen, fx når en virksomhed anmelder sit kvartalsvise momstilsvar. Den kontrol, der er interessant i forhold til fristreglerne, er efterkontrol, dvs. den kontrol der finder sted efter, at der er dannet en årsopgørelse eller et angivelsestilsvar, fx for moms.

12.2 Udvikling i kontrolindsatsen

Kommunerne havde i mange år ansvaret for skatteopkrævningen og foretog samtidig kontrol af de skattepligtiges ligning. Kommunerne kontrollerede rutinemæssigt kommunens skattepligtige. Der var dog forskel i de enkelte kommuner på, hvordan skatteligningen blev tilrettelagt, men udgangspunktet var, at alle skattepligtige i en kommune jævnligt fik gennemgået deres skatteansættelse.

I forbindelse med oprettelsen af Told•Skat i 1990 blev opgaven med den udgående arbejdsgiverkontrol den 1. maj 1990 flyttet fra kommunerne til staten. Formålet med arbejdsgiverkontrollen var at påse, at reglerne ifølge love og bekendtgørelser på området blev overholdt. Kontrollen skulle dermed sikre en korrekt afregning fra virksomhederne af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. På daværende tidspunkt skulle kontrollen desuden sikre et korrekt grundlag for kommunernes ligning af lønmodtagere[17].

[17] Se Beretning 14/96 om Told og Skats arbejdsgiverkontrol

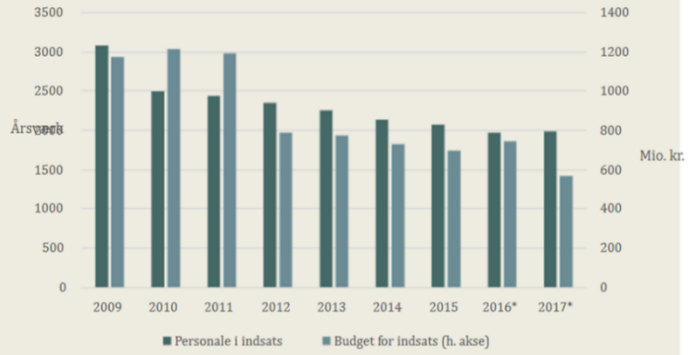
Staten overtog den 1. juli 1998 ansvaret for selskabsligningen fra kommunerne, og Told•Skat fik ansvaret for planlægningen, udførelsen og resultaterne af ligningsindsatsen. Enkelte kommuner fortsatte med selskabsligningen på kontrakt med staten i nogle år derefter[18].

I 2005 blev sammenlægningen af skatteadministrationen en realitet, da den kommunale personskatteligning blev overført til staten, og SKAT blev til. I årene efter sammenlægningen steg brugen af dataanalyse og automatisering. Det betød blandt andet, at det blev nemmere at identificere skattepligtige, hvor der var øget risiko for ukorrekt selvangivelse. Samtidig skete der en stigning i samarbejdet med udenlandske myndigheder, og udvekslingen af oplysninger med udlandet steg.

Kontrollen udviklede sig fra, at der regelmæssigt skete kontrol af de enkelte skattepligtige, til at der i stedet kom en "indsatsstrategi", der udvikledes på baggrund af flere data og det øgede brug af analyseværktøjer. Kontrollen blev i større grad rettet mod skattepligtige, hvor risikoen for tab for statskassen var stor, idet SKAT som et led i myndighedsopgaven dog også kontrollerede andre skatte-, moms- og afgiftspligtige.

I en årrække var kontroltrykket lavt i Danmark. I perioden fra 2009 og frem til 2018 var der en markant reduktion i personale og udgifter til kontrolindsatsen, se figuren nedenfor[19].

Figur 4.3
Ressourcer brugt på kontrolindsats i alt



* Budget.
Note: I 2017 annoncerede regeringen en stor omstrukturering af SKAT der vil få betydning for udviklingen i både årsværk og budget.
Kilde: SAU Alm. del endeligt svar på spørgsmål 391, Finanslov for 2012, 2014, 2015 og 2017

I perioden faldt antallet af medarbejdere, der var beskæftiget med kontrol, med omkring 1000 medarbejdere, og budgettet faldt med ca. 600 mio. kr.

Reduktionen skete løbende efter fusionen af den kommunale og statslige ligning og var et af målene med fusionen. Hensigten var, at der blev igangsat it-modernisering og effektivisering af arbejdsgange. SKAT blev bedre til at udsøge relevante sager til kontrol, men samtidig blev der skåret markant ned på den kontrol, der ikke skete via digitalisering. Det betød, at der kun i lille grad blev foretaget udgående kontrol, og der var ikke mange ressourcer til at foretage manuelle kontroller.

I 2018 blev SKAT til de syv styrelser i Skatteforvaltningen, og Skattestyrelsen overtog, med enkelte undtagelser, kontrollen med skatter, moms og afgifter. De såkaldte "kontrolpakker" blev samtidig igangsat, og der blev ansat flere medarbejdere til at foretage flere kontroller, både manuelle

[18] Se Beretning til statsrevisorerne om selskabsligningen, august 2002

[19] Figuren er udarbejdet til brug for SAU, Alm.del - 2017-18 - Bilag 25: Rapport om skattegab og skattekontrol, fra LO, HK og FSR

skrivebordskontroller og udgående kontrol. Det betød, at der som led i regeringens reform af skattekontrollen, der blev igangsat i 2018, blev ansat 1000 nye kontrolmedarbejdere i perioden 2020-2023. Reformen skulle ikke alene sikre mere kontrol, men også bedre kontrol med nye og tidssvarende metoder. De digitale hjælpeværktøjer blev ligeledes øget, og der blev udarbejdet konkrete strategier for kontrolindsatsen fx på moms og erhvervsbeskatningsområdet.

Dette er situationen i dag, og grundlaget for genoptagelsen af en skatteansættelse eller en moms- eller afgiftsangivelse er stadig skatteforvaltningsloven (tidligere skattestyrelsesloven).

12.2.1 Ligningsplaner

Historisk var selvangivelsen en opgave for de skattepligtige, som hvert år skulle sikre sig dokumentation for de indtægter og udgifter, der var relevante for deres skattepligt. De skattepligtige skulle aflevere selvangivelsen til ligningsmyndighederne én gang om året, hvorefter ligningen varetoges af kommunerne efter Ligningsrådets retningslinjer for behandlingen af indkomstopgørelser og skatteansættelser, de såkaldte ligningsplaner.

Ligningsplanerne havde stor betydning for skattebehandlingen i Danmark. Ligningsplanerne skulle sikre ensartede kriterier for behandlingen og vurderingen af de skattepligtiges indkomster og formuer. Det betød fx, at skattepligtige med tilsvarende økonomiske forhold blev behandlet efter samme retningslinjer fastlagt af Ligningsrådet. Ligningsplanerne blev offentliggjort, og de skattepligtige fik derfor indblik i de kriterier, der blev anvendt ved behandlingen af deres skatteligning.

Med kommunalreformen og etableringen af SKAT i 2005 ophørte Ligningsrådet og blev erstattet af Skatterådet. Adgangen til at udstede anvisninger blev ligeledes ophævet, da der ikke længere var et behov for at videreføre kompetencen til kontrol og tilsyn med kommunerne hos Skatterådet.

12.3 Kort om selvangivelsens/oplysningsskemaets udvikling

I perioden fra 1930´erne og frem undergik selvangivelsen en række ændringer. Antallet af felter blev udvidet i takt med behovet for yderligere specifikation af indkomster og fradrag. I 1952 indeholdt selvangivelsen 34 punkter, som den skattepligtige skulle forholde sig til.

I 1977 blev selvangivelsen for almindelige lønmodtagere udskilt som en selvstændig blanket, der var væsentlig enklere end hidtil.

Ønsket om at kunne tilbyde et større antal skattepligtige med ukomplicerede skatteforhold en fremrykket slutopgørelse var anledningen til, at der gennemførtes en reform af selvangivelsesordningen med virkning for indkomståret 1982.

I 1982 kom den såkaldte "komponentselvangivelse", der indeholdt et antal gule felter, som den skattepligtige ikke behøvede at udfylde, hvis den pågældende var enig i oplysningerne. Det drejede sig navnlig om løn, dagpenge, uddannelsesstøtte, og oplysninger fra pengeinstitutter. Hvis den skattepligtige ikke havde ændringer eller yderligere at tilføje, kunne den skattepligtige nøjes med at underskrive og indsende selvangivelsen – den såkaldte erklæringsselvangivelse.

I 1988 gennemførtes endnu en selvangivelsesreform, som ledte frem til den ordning, der kendes i dag.

I 1992, som et resultat af den løbende udvidelse af oplysningspligten, faldt behovet for at indhente supplerende oplysninger hos personer, der fik tilsendt den fortrykte selvangivelse, og det såkaldte oplysningskort blev afskaffet med virkning fra og med 1992.

I 2006 blev selvangivelsesproceduren ændret, idet man med lovændringen i 2006 afskaffede print-selvangivelsen for almindelige skattepligtige. De skattepligtige, som tidligere havde modtaget en fortrykt selvangivelse, modtog herefter alene en årsopgørelse.

I 2017 afskaffedes selvangivelsesbegrebet og blev erstattet af oplysningsbegrebet, og i 2019 blev den resterende del af selvangivelsen erstattet af et oplysningsskema. I dag er der 240 felter på årsopgørelsen, hvor 99 er låste felter.

12.4 Skatteforvaltningens datagrundlag

Skatteforvaltningen har i dag et større datagrundlag, herunder et øget antal tredjepartsindberetninger (se mere herom i kapitel 11), til rådighed, hvilket bevirker, at Skatteforvaltningens muligheder for at foretage en korrekt skatteansættelse er blevet bedre. En stor del af de tilgængelige data kræver dog fortsat kvalitetssikring, som blandt andet sker på baggrund af kontrol af de indberetningspligtiges data og systemer.

Skatteforvaltningen deler og modtager blandt andet oplysninger gennem forskellige internationale initiativer, fx DAC, CRS mv. Disse oplysninger kan i visse tilfælde danne grundlag for en ændring af en skatteansættelse, men i langt de fleste tilfælde vil de skulle suppleres af oplysninger fra enten den skattepligtige selv eller tredjemand, før en ændring kan gennemføres.

Derudover modtager Skatteforvaltningen oplysninger fra udlandet, der ikke videregives som led i en automatisk udveksling. Det kan fx være spontane oplysninger fra udenlandske myndigheder eller oplysninger, der købes fra andre lande eller virksomheder, herunder oplysninger der kommer til Skatteforvaltningens kundskab gennem anmeldelser.

Trods den stigende udveksling af oplysninger på tværs af landegrænser er der stadig mange oplysninger, som Skatteforvaltningen ikke er i besiddelse af.

12.4.1 Indhentelse af oplysninger i kontrolsager

I administrative kontrolsager har Skatteforvaltningen ikke ubegrænsede oplysninger til rådighed. Skatteforvaltningens kontrol bygger på en række hjemler i lovgivningen, blandt andet til at indhente oplysninger og møde op på anmeldte eller uanmeldte kontrolbesøg.

Det er først og fremmest muligt for Skatteforvaltningen at indhente oplysninger fra den skattepligtige selv, hvis denne vil medvirke til oplysning af sagen, og det ikke strider mod forbuddet mod selvinkriminering i retssikkerhedslovens § 10, stk. 1.

Skatteforvaltningen har i skattekontrollovens kapitel 5 blandt andet hjemmel til at indhente oplysninger om den skattepligtige fysiske persons formue og privatforbrug eller oplysninger om væsentlige økonomiske aftaler i forbindelse med kontrollerede transaktioner eller regnskabsmateriale med bilag.

Derudover har Skatteforvaltningen hjemmel i skattekontrollovens kapitel 6 til at indhente oplysninger fra tredjemand. Det kan fx være indhentelse af oplysninger fra andre erhvervsdrivende til brug

for krydsrevision eller fra finansielle virksomheder om kundens indskud, aftaler, udbetalinger og indbetalinger mv.

12.5 Hvordan har mere end 20 års udvikling i kontrollen påvirket anvendelsen af fristreglerne?

Det er som udgangspunkt skattekontrolloven og kontrolbestemmelser i moms- og afgiftslovene, der regulerer grundlaget for efterkontrollen, men herudover skal kontrollen udføres i overensstemmelse med forvaltningsloven og forvaltningsretlige grundsætninger samt reglerne i retssikkerhedsloven.

Det er dog fristreglerne i skatteforvaltningsloven, der i sidste ende afgør, hvorvidt der kan foretages en ændring i skatter, moms eller afgifter. Der kan således ikke foretages en ændring i en skatteansættelse eller moms- eller afgiftsangivelse, medmindre en af bestemmelserne om genoptagelse i skatteforvaltningslovens kapitel 9 eller bestemmelserne i bekendtgørelsen om kort frist er opfyldt.

Kontrol hænger således uløseligt sammen med fristreglerne. Skatteforvaltningen kan foretage kontrol, men ingen reel ændring, hvis ikke det kan nås inden for genoptagelsesfristerne.

Det er vigtigt både i forhold til den skattepligtige, skatteadministrationen og den almindelige retsfølelse i samfundet, at der findes en god balance mellem på den ene side muligheden for at foretage ændringer efter, at en skattepligtig har fået en årsopgørelse, skatteberegning eller momsangivelse for et givent indkomstår/momsperiode, og på den anden side de skattepligtiges tillid til, at der ikke sker ændringer i gamle indkomstår eller angivelsesperioder.

Der er over tid sket store ændringer i grundlaget for at foretage kontrol, hvilket påvirker anvendelsen af fristreglerne. Der er sket ændringer, ikke bare i måden Skatteforvaltningen foretager kontrol, men også i mængden af de data, som Skatteforvaltningen potentielt har til rådighed for konkrete kontroller, herunder mulighederne for at foretage udsøgninger og samkøring af data.

Som det fremgår ovenfor om udviklingen i kontrollen, er kontrollen gået fra, at de enkelte kommuner regelmæssigt kontrollerede kommunens skattepligtige til Skatteforvaltningens kontrolstrategier med konkrete kontrolprojekter ud fra en afvejning af, på hvilke områder der er lav regelefterlevelse og størst risiko for tab for statskassen. En udvikling i de it-udsøgningsværktøjer, der anvendes til at finde og udvælge kontrolemner, gør det i dag muligt for Skatteforvaltningen at udvælge de mest relevante sager, hvor der er højest træfprocent. Machine learning-modeller understøtter, at Skatteforvaltningen udtager de sager til kontrol, hvor der er størst sandsynlighed for fejl og svig[20].

Derudover er kontroltrykket inden for de senere år steget, men i en længere årrække var kontroltrykket i Danmark lavt og udgående kontrol (besøg i virksomheder og selskaber) blev kun foretaget i begrænset omgang.

Tidligere var selvangivelsen en opgave for de skattepligtige, og kontrollen byggede som udgangspunkt på de skattepligtiges oplysninger til selvangivelsen.

[20] Skatteministeriets redegørelse om Skatteforvaltningens brug af kunstig intelligens fra april 2025

Nu modtager Skatteforvaltningen hvert år store mængder af data fra borgere og virksomheder, tredjeparter og andre offentlige myndigheder. Ligesom Skatteforvaltningen i dag har hjemmel til at samkøre de oplysninger, som forvaltningen er i besiddelse af, samt indsamle og behandle alle nødvendige oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige forhold fra andre offentlige myndigheder og offentligt tilgængelige kilder[21].

Både IT-udviklingen, udviklingen i tredjepartsindberetning og muligheden for i større omfang at modtage kontroloplysninger fra andre, herunder udlandet, har bevirket, at Skatteforvaltningen i dag er i besiddelse af en langt større mængde data end tidligere. Når Skatteforvaltningen i dag foretager dybdegående sagsbehandling med udgangspunkt i alle tilgængelige data, bliver sagerne ofte mere komplekse og sagsbehandlingstunge og tager længere tid at sagsbehandle.

Dertil kommer, at flere og flere borgere og virksomheder opererer på tværs af landegrænserne. Det stiller større krav til skattemyndighederne blandt andet også for at bekæmpe skattely.

De seneste års sager om fx skattely, money-transfer, Panama Papers, LuxLeaks, Swissleaks og Dubai-lækket viser, at der i visse situationer er et stigende behov for, at Skatteforvaltningen, når der opereres på tværs af landegrænser, har mere tid til sagsbehandling. Behovet for yderligere tid skyldes især, at skattepligtig indkomst, der genereres i fx skattely, sjældent opdages af Skatteforvaltningen af egen drift. I sådanne tilfælde er Skatteforvaltningen afhængig af samarbejdsvillighed hos en anden skattemyndighed eller virksomhed, og Skatteforvaltningen vil ofte først komme i besiddelse af sådanne oplysninger om internationale transaktioner efter udløbet af den ordinære frist. Selv herefter vil det erfaringsmæssigt tage tid, før Skatteforvaltningen er klar til at indlede en sag.

Endelig giver den øgede digitalisering i samfundet muligheder for blandt andet at begå mere kompleks skatteøkonomisk kriminalitet.

Fristreglerne har næsten uændret været gældende i deres nuværende form i mere end 20 år. Som anført ovenfor er der imidlertid i samme periode sket mange ændringer, både i måden kontrol udføres, hele ligningsopgaven samt den it-mæssige og globale udvikling. Der er derfor behov for at se på en opdatering af fristreglerne for til stadighed at have et tidssvarende hjemmelsgrundlag for genoptagelse af skatter, moms og afgifter.

[21] Skatteministeriets redegørelse om Skatteforvaltningens brug af kunstig intelligens fra april 2025

13. Fristregler i Sverige, Norge og Finland

13.1 Indledning

På baggrund af materiale indhentet fra de svenske, norske og finske skattemyndigheder i juni 2023, samt landenes lovgivning, foretages en kort gennemgang af fristreglerne i disse lande. De relevante bestemmelser fra norsk, svensk og finsk ret er samlet og vedlagt rapporten som bilag 2.

Sverige og Norge bliver i almindelighed anvendt som sammenligningsgrundlag på mange retsområder grundet de mange fællestræk mellem Danmark og vores nærmeste nordiske lande. Svensk og norsk ret vil derfor også blive anvendt i denne rapport. Derudover er der foretaget en gennemgang af finsk ret, da det finske skattesystem har mange ligheder med det danske, herunder digitalisering af skatteopgørelsen, meddelelse af årsopgørelse og lignende.

13.2 De svenske regler

13.2.1 Skatteansættelse og afgiftsangivelse

Regler om proceduren for opkrævning af skatter og afgifter er fastsat i den svenske lov Skatteförfarandelagen (2011:1244).

Fysiske og juridiske personer skal som udgangspunkt én gang om året udfylde en indkomstdeklaration, der danner grundlag for skatteansættelsen, jf. Skatteförfarandelagen kap. 30. For fysiske personer skal indkomstdeklarationen indgives senest den 2. maj i året efter indkomstårets udløb, jf. Skatteförfarandelagen kap. 32. For juridiske personer afhænger angivelsestidspunktet af skatteårets udløb, regnskabsår og selskabstype.

På momsområdet skal momsregistrerede virksomheder udfylde en momsdeklaration. Angivelsestidspunktet afhænger af selskabstypen.

13.2.2 Konsekvenser af manglende eller urigtig deklaration

Hvis den skatte- eller afgiftspligtige ikke udfylder henholdsvis indkomstdeklarationen og momsdeklarationen inden for angivelsesfristen, kan den skatte- og afgiftspligtige blive pålagt et forsinkelsesgebyr, som fastsættes efter arten af den skatte- og afgiftspligtige, herunder om der fx er tale om et aktieselskab eller en økonomisk forening, jf. Skatteförfarandelagen kap. 48.

Hvis den skattepligtige fx har afgivet urigtige oplysninger, eller der foretages en skønsmæssig beskatning, kan Skatteverket pålægge den skattepligtige et skattetillæg. Skattetillægget udgør som udgangspunkt 40 pct. af den tilbageholdte skat og er reguleret i Skatteförfarandelagen kapitel 49, 51 og 57.

Skatteverket kan ligeledes fastsætte momsangivelsen skønsmæssigt, hvis den afgiftspligtige ikke angiver sin moms samt pålægge den afgiftspligtige et afgiftstillæg. Normalt er afgiftstillægget for moms 20 pct.

13.2.3 Ændring af skatteansættelsen eller momsangivelsen

13.2.3.1 Ændringer på den skatte- og afgiftspligtiges initiativ

Særlige regler om de skatte- og afgiftspligtiges mulighed for at få ændret henholdsvis skatteansættelsen og momsangivelsen findes i Skatteförfarandelagen kap. 66 og 67 om mulighederne for fornyet vurdering og klage.

Disse regler suppleres af de mere generelle regler i §§ 36 og 37 i den svenske lov Förvaltningslag (2017:900).

13.2.3.1.1 Fornyet vurdering

En skattepligtig har ret til at anmode om en fornyet behandling af de fleste afgørelser truffet af Skatteverket, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 2. Skatteverket har herefter pligt til at genoverveje afgørelsen.

En anmodning om fornyet behandling skal som udgangspunkt være modtaget af Skatteverket senest det sjette år efter udgangen af det kalenderår, hvor skatteåret sluttede, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 7. For fysiske personer er skatteåret det samme som kalenderåret, mens det for juridiske personer afhænger af regnskabsåret.

Visse afgørelser, fx afgørelser om registrering, oplysnings- og dokumentationspligt samt tvangsmidler, har i stedet en frist for anmodning om fornyet behandling på to måneder fra den dag, hvor den, afgørelsen gælder for, har modtaget meddelelse om afgørelsen.

Derudover gælder der helt særlige frister for visse andre typer afgørelser, fx afgørelser der er meddelt for sent; afgørelser om skattetillæg og afgørelser om indkomst for udenlandske bosatte eller internationale transaktioner, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 §§ 8-17.

En skrive- eller regnefejl kan altid ændres, jf. Förvaltningslag § 36. Dette gælder uden tidsbegrænsning, og uanset om fejlen skyldes myndigheden eller parten. Det er en betingelse, at fejlen er åbenbar.

13.2.3.1.2 Klage

Den skatte- og afgiftspligtige kan også have ret til at påklage en afgørelse truffet af Skatteverket til rekursinstansen. De fleste afgørelser truffet efter Skatteförfarandelagen kan påklages, jf. Skatteförfarandelagen kap. 67 § 2. Der er nogle typer af afgørelser, der ikke kan påklages fx afgørelser om kontrolbesøg og henstand, jf. Skatteförfarandelagen kap. 67 § 5.

En klage skal som hovedregel være modtaget af Skatteverket senest det sjette år efter udløbet af det kalenderår, hvor skatteåret er afsluttet, jf. Skatteförfarandelagen kap. 67 § 12, 1. afsnit. Dette gælder, uanset hvornår afgørelsen er meddelt.

Visse typer af afgørelser skal dog påklages inden to måneder efter, at den, afgørelsen gælder for, har modtaget meddelelse om afgørelsen, jf. Skatteförfarandelagen kap. 67 § 12, 2. afsnit. Fristen på to måneder gælder for afgørelser, hvor en klagefrist på seks år vil være meningsløs, fx afgørelser vedrørende registrerings-, oplysnings- og dokumentationspligt, tvangsmidler mv.

13.2.3.2 Ændringer på Skatteverkets initiativ

Særlige regler om Skatteverkets mulighed for at foretage ændringer fremgår af Skatteförfarandelagen kap. 66. Der gælder her forskellige regler afhængig af, om ændringen er til gunst eller ugunst for den skatte- og afgiftspligtige.

Disse regler suppleres af de mere generelle regler i §§ 36 og 37 i Förvaltningslagen.

13.2.3.2.1 Ændringer til gunst for den skatte- og afgiftspligtige

Skatteverket kan på eget initiativ tage en afgørelse op til fornyet overvejelse til fordel for den, afgørelsen gælder for, jf. Skatteförfarandelagen kap 66 § 19. Der gælder i den forbindelse ingen tidsbegrænsning. Der er dog ingen pligt for Skatteverket til at ændre afgørelser for perioder, hvor der ikke findes dokumentation, fx selvangivelser for fysiske personer ældre end syv år.

Bestemmelsen i kap. 66 § 19 kan alene anvendes på Skatteverkets eget initiativ. Bestemmelsen giver derimod ikke den skatte- og afgiftspligtige mulighed for at kræve, at Skatteverket anvender den. En skatte- og afgiftspligtig, der er utilfreds med Skatteverkets manglende anvendelse af bestemmelsen, kan derfor ikke henvende sig til domstolene på grundlag af bestemmelsen.

En afgørelse ændres som udgangspunkt ikke, hvis sagen er afgjort ved en forvaltningsdomstol eller anden ankeinstans, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 3.

Efter Förvaltningslagen § 37, kan en myndighed ændre en afgørelse, som den har meddelt som første instans, hvis den finder, at afgørelsen er urigtig, fordi der er opstået nye forhold eller en anden anledning, fx ændringer i det retlige grundlag. En afgørelse kan kun ændres til ugunst for modtageren, hvis der er taget forbehold herom i afgørelsen, at der foreligger særlige retssikkerhedsmæssige grunde, eller det skyldes afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger.

En skrive- eller regnefejl kan altid ændres, jf. Förvaltningslagen § 36. Dette gælder uden tidsbegrænsning, og uanset om fejlen skyldes Skatteverket eller den skatte- eller afgiftspligtige. Det er en betingelse, at fejlen er åbenbar.

13.2.3.2.2 Ændringer til ugunst for den skatte- og afgiftspligtige

Reglerne om Skatteverkets mulighed for at ændre til ugunst for den skatte- og afgiftspligtige findes i Skatteförfarandelagen kap. 66 § 20 ff. De særlige regler i Skatteförfarandelagen suppleres af de mere generelle regler i Förvaltningslagen.

Skatteverket kan som hovedregel ændre til ugunst for den skatte- eller afgiftspligtige inden for to år fra udgangen af det kalenderår, hvor skatteåret er udløbet, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 21. For visse helt særlige afgørelsestyper er en ændring til ugunst for den skatte- og afgiftspligtige dog ikke tilladt.

I visse tilfælde forlænges 2-års fristen, fx hvis den skatte- eller afgiftspligtig ikke har angivet eller angiver for sent, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 22. Herudover gælder enkelte længere ordinære frister for visse afgiftstyper.

13.2.3.2.3 Ekstraordinære ændringer

Der er i visse tilfælde – og ved visse typer af afgørelser - mulighed for, at Skatteverket kan ændre afgørelser til ugunst for den skatte- eller afgiftspligtige selv efter 2-års fristen. Dette kaldes efterbeskatning. Reglerne herom findes i Skatteförfarandelagen kap 66 § 27 ff.

Skatteverket kan i visse situationer ikke efterbeskatte, fx hvis det er åbenlyst urimeligt at efterbeskatte, eller der allerede er blevet efterbeskattet i samme sag.

Der gælder forskellige tidsfrister for Skatteverkets efterbeskatning afhængigt af årsagen til ændringen. Først og fremmest gælder der i visse situationer, hvor der er afgivet urigtige oplysninger, en 6-årsfrist fra udløbet af det kalenderår, hvor skatteåret udløb, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 27.

Derudover gælder den 6-årige frist, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 27, fx ved selskaber med forskudt regnskabsår, hvor momsen rækker længere tilbage end 2-års fristen, eller hvis en indberetningspligtig ikke indsender en ønsket vareprøve vedrørende moms og afgifter. Efterbeskatning kan ligeledes foretages, hvis en fejlregning, trykfejl eller anden åbenbar forglemmelse skal rettes. Förvaltningslagen § 36 om rettelse af skrivefejl og lignende finder således ikke anvendelse til ugunst for den skatte- og afgiftspligtige.

I visse særlige situationer gælder der en længere ekstraordinær frist end seks år. En sådan forlænget frist for efterbeskatning gælder blandt andet i følgende forhold:

Ved følgeændring på baggrund af en afgørelse, herunder dom eller lignende, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 30, 1. stk. I disse situationer kan Skatteverket træffe afgørelse om efterbeskatning inden seks måneder fra den dag, afgørelsen, der giver anledning til ændringen, er meddelt.

Afgørelse om efterbeskatning på grund af urigtige oplysninger kan meddeles inden et år fra udgangen af den måned, hvor afgørelsen i sagen er blevet retskraftig, jf. Skatteförfarandelagen kap. 66 § 31.
En forvaltningsretsdom eller en klageretsdom kan - forudsat at dommen ikke ankes - som udgangspunkt træde i kraft over for den, afgørelsen gælder for, efter to måneder fra den dag, hvor sidstnævnte modtog dommen, jf. Skatteförfarandelagen kap. 67 § 28, 1. afsnit.

Ved strafbare forhold afhænger fristen for efterbeskatning af forseelsen og arten af skatten eller afgiften. Det gælder dog som udgangspunkt, at en afgørelse om efterbeskatning kan meddeles inden et år fra udgangen af det kalenderår, hvori noget af følgende er sket:

1. Den, som efterbeskatningen gælder for, fik meddelelse om mistanke om en forbrydelse, der vedrører dennes beskatning på en måde som angivet i den svenske lov Skattebrottslag § 14, 2. afsnit.

2. Den, som efterbeskatningen gælder for, var tiltalt for forbrydelser vedrørende dennes beskatning på en måde som anført i Skattebrottslag § 14, 2. afsnit.
3. Den, som efterbeskatningen gælder for, foretog sig af egen drift en handling efter Skattebrottslag § 12 (såkaldt frivillig hævning).
4. Det blev besluttet at forlænge fristen for at idømme den, som efterbeskatningen gælder for, straf efter Skattebrottslag § 14 a.

13.3 De norske regler

13.3.1 Den almindelige fastsættelse og beregning af skat

Skattemyndighedernes forvaltningsregler for samtlige skatter og afgifter er samlet i den norske lov om skatteforvaltning (Lov af 27. maj 2016 nr. 14).

I det følgende vil ordet "skat" omfatte både skatter og afgifter.

I lov om skatteforvaltning er princippet om den skattepligtiges egen fastsættelse af skattegrundlaget fastsat, jf. lovens § 9-1, nr. 1. Det fremgår, at den skattepligtige selv fastsætter grundlaget for formue- og indkomstskat, merværdiafgift mv. Det er skattemyndighederne, der forestår fastsættelsen af motorkøretøjsafgifter.

Den skattepligtiges fastsættelse af skattegrundlaget sker ved indgivelse af en »skattemelding«, hvor den skattepligtige oplyser både relevant faktum, samt anvender skattereglerne på dette faktum. Skattemyndighederne kan udstede skattemeldinger med forhåndsudfyldte oplysninger hentet fra tidligere skatteopgørelser samt oplysninger afgivet af tredjemænd, typisk lønoplysninger fra arbejdsgiver, oplysninger fra bank og forsikringsselskaber samt oplysninger fra kommuner og stat om forskellige sociale ydelser.

Skattepligtige, som modtager forhåndsudfyldte skattemeldinger, kan undlade at indsende skattemelding, når den forhåndsudfyldte skattemelding er korrekt og fuldstændig, jf. lov om skatteforvaltning § 8-2, nr. 4. Den skattepligtige er dog stadig forpligtet til at reagere, hvis denne opdager eventuelle fejl eller manglende oplysninger i en skattemelding, jf. oplysningspligten i lov om skatteforvaltning § 8-1.

På tilsvarende måde som ovenfor er det udgangspunktet, at den skattepligtige selv beregner dennes skat med udgangspunkt i det af den skattepligtige oplyste skattegrundlag, jf. lov om skatteforvaltning § 9-2, nr. 1. Dette gælder blandt andet for merværdiafgift og særafgifter. Skattemyndighederne beregner blandt andet formue- og indtægtsskat og motorkøretøjsafgifter.

13.3.2 Konsekvenser af manglende eller mangelfuld »skattemelding«

13.3.2.1 Tvangsbøder

Skattemyndighederne kan pålægge den skattepligtige tvangsbøder, når den skattepligtige forsømmer at afgive pligtige oplysninger indenfor fastsatte frister, der er åbenbare fejl ved de oplysninger, som gives, eller den skattepligtige ikke retter sig efter pålæg om bogføring, jf. lov om skatteforvaltning § 14-1.

Disse tvangsbøder løber i udgangspunktet indtil den skattepligtige har opfyldt sin oplysningspligt, til maksimalgrænsen er nået, eller til skattemyndighederne fastsætter det faktiske grundlag for skattefastsættelsen.

13.3.2.2 Tillægsskat

Indsender den skattepligtige ikke den pligtige skattemelding, må skattemyndighederne fastsætte det faktiske grundlag for skatten ved et skøn, jf. lov om skatteforvaltning § 12-1, nr. 1. I forbindelse med skønsfastsættelsen pålægges der tillægsskat efter lov om skatteforvaltning § 14-3.

Det fremgår af bestemmelsen, at skattemyndighederne kan pålægge den skattepligtige tillægsskat, hvis den skattepligtige afgiver urigtige eller ufuldstændige oplysninger til skattemyndighederne, eller undlader at afgive pligtige oplysninger, og dette kan føre til skattemæssige fordele for den skattepligtige.

Der pålægges ikke tillægsskat, hvis der foreligger undskyldelige omstændigheder, jf. lov om skatteforvaltning § 14-3, nr. 2. Ved vurderingen af, om forholdet er undskyldeligt, skal der blandt andet tages hensyn til den skattepligtiges personlige forudsætninger, herunder alder, sygdom, økonomiske forhold, viden om norske skatteregler mv.

Tillægsskat pålægges som udgangspunkt med 20 pct. af den skattemæssige fordel, som kunne have været undgået. Der kan ved grove overtrædelser af oplysningspligten pålægges en højere tillægsskat (skærpet tillægsskat), jf. lov om skatteforvaltning § 14-6. Se nærmere herom i afsnit 13.3.2.2.1.

Tillægsskat anses som en straf efter Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

13.3.2.2.1 Skærpet tillægsskat

Den skærpede tillægsskat pålægges i de tilfælde, hvor der foreligger en grov overtrædelse af oplysningspligten, men hvor overtrædelsen ikke er så grov, at den skattepligtige politianmeldes. Den skærpede tillægsskat er dermed et alternativ til strafforfølgning.

Det er som ved den ordinære tillægsskat en betingelse, at den skattepligtige har afgivet urigtige eller ufuldstændige oplysninger, eller undladt at afgive pligtige oplysninger. Ligesom det er en betingelse, at de urigtige eller mangelfulde oplysninger kan føre til en skattemæssig fordel for den skattepligtige. Der stilles dog strengere tilregnelseskrav, da det forudsættes, at den skattepligtige har handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Forsæt foreligger, når den skattepligtige ved, at vedkommende afgiver urigtige oplysninger eller forsømmer at afgive pligtige oplysninger. Der foreligger også forsæt, når den skattepligtige, selvom vedkommende ved, der er en mindre, men reel, mulighed for, at skattemeldingen kan indeholde fejl, alligevel vælger at indsende skattemeldingen. Forsættet skal vurderes konkret ud fra de subjektive og objektive oplysninger, der foreligger om den skattepligtige.

Uagtsomhed foreligger derimod, når den skattepligtige har handlet i strid med kravet til en forsvarlig optræden, og samtidig kan bebrejdes for dette ud fra sine personlige forudsætninger.

Uagtsomheden kan betragtes som grov, hvis den pågældende handling er stærkt kritisabel, ligesom forholdene skal gøre den stærkt bebrejdelsesværdig. Vurderingen skal være objektiv og tage udgangspunkt i, hvad en fornuftig og samvittighedsfuld person ville have gjort i en tilsvarende situation. Hvis der foreligger subjektive forhold, der potentielt kan undskylde den skattepligtige, skal disse inddrages i den samlede vurdering.

13.3.3 Ændring af skattefastsættelsen

13.3.3.1 Ændring på den skattepligtiges initiativ

Efter lov om skatteforvaltning skelnes der mellem den skattepligtiges adgang til at ændre sin egen fastsættelse og til at anmode om ændring af skattemyndighedernes fastsættelse.

13.3.3.1.1 Den skattepligtiges adgang til at ændre egen fastsættelse

Den skattepligtige kan ved at indsende en »ændringsmelding« ændre fejl ved sin egen skattefastsættelse, jf. lov om skatteforvaltning § 9-4. Ændringsadgangen er dog betinget af, at skattemyndighederne ikke har varslet kontrol på det område, som den skattepligtige vil ændre.

»Ændringsmeldingen« skal være modtaget af skattemyndighederne senest tre år efter den oprindelige frist for melding, jf. lovens § 9-4, nr. 2.

Ønsker den skattepligtige at ændre sin egen fastsættelse efter udløbet af denne frist på tre år, kan vedkommende anmode skattemyndighederne om af egen drift at tage sagen op til ændring. I så fald må skattemyndighederne vurdere, om fastsættelsen er urigtig, og om der er grund til at ændre fastsættelsen efter reglerne i lov om skatteforvaltning § 12-1. Se nærmere om lovens § 12-1 i afsnit 13.3.3.2.1. Når den skattepligtige anmoder om en ændring til gunst for denne, bør der lægges afgørende vægt på sagens oplysning, ligesom der bør foreligge en lav tærskel for, hvornår der foretages en ændring.

13.3.3.1.2 Den skattepligtiges adgang til at ændre skattemyndighedernes fastsættelse

Ønsker den skattepligtige at få ændret en fastsættelse, som skattemyndighederne har foretaget, skal den skattepligtige henvende sig til skattemyndighederne herom.

Den skattepligtige kan påklage den givne afgørelse inden for en frist på seks uger, jf. lov om skatteforvaltning § 13-4, nr. 1. Efter en vurdering af klagen kan skattemyndighederne enten helt eller delvist omgøre afgørelsen, eller fastholde den og oversende den til klageinstansen til behandling.

Hvis den skattepligtige overskrider klagefristen på seks uger, jf. § 13-4, nr. 1, kan skattemyndighederne give dispensation for overskridelse af fristen og stadig tage klagen til behandling, jf. § 13-4, nr. 3. Ved vurderingen af, om der skal gives dispensation, indgår blandt andet hensynet til klagerens forhold, den tid som er gået, spørgsmålets betydning og sagens oplysning.

Klagen kan dog ikke behandles som en klage, hvis der er gået mere end et år, siden afgørelsen blev truffet, jf. § 13-4, nr. 3, 2. pkt. I disse situationer må den skattepligtige anmode skattemyndighederne om af egen drift at tage sagen op til ændring efter lov om skatteforvaltning § 12-1. Se nærmere herom i afsnit 13.3.3.2.1.

13.3.3.2 Ændring på skattemyndighedernes initiativ

Skattemyndighedernes ændringsadgang er reguleret i lov om skatteforvaltning kapitel 12. Der skelnes her mellem de situationer, hvor skattemyndighederne kan ændre en skattefastsættelse og de situationer, hvor skattemyndighederne skal ændre.

13.3.3.2.1 Tilfælde, hvor skattemyndighederne »kan« ændre skattefastsættelsen

Hovedreglen for skattemyndighedernes ændringsadgang er hjemlet i lov om skatteforvaltning § 12-1. Her fremgår det af nr. 1, at skattemyndighederne kan ændre enhver skattefastsættelse, når fastsættelsen er urigtig.

En ændring efter § 12-1 kan indledes af skattemyndighederne selv eller baseres på en anmodning fra en skattepligtig. Hvis en klage fx kommer ind efter udløbet af etårs-fristen i § 13-4, nr. 3, 2. pkt., skal den behandles som en anmodning til skattemyndighederne om at tage sagen op til ændring på skattemyndighedernes eget initiativ.

Skattemyndighedernes beslutning om ikke at tage en sag op til ændring efter § 12-1 kan ikke påklages.

Før skattemyndighederne kan overveje, hvorvidt der potentielt skal ske en ændring, skal myndighederne først vurdere, "... om der er grund til det under hensyn til den skattepligtiges forhold, den tid som er gået, spørgsmålets betydning samt sagens oplysning", jf. lovens § 12-1, nr. 2. Opregningen er ikke udtømmende, hvorfor andre saglige forhold også kan inddrages i helhedsvurderingen.
Det er en betingelse, at sagen tages op til ændring inden fem år efter udgangen af beskatningsperioden, jf. § 12-6, nr. 1.

5-års fristen forlænges dog, jf. lov om skatteforvaltning § 12-6, nr. 2, til ti år i de tilfælde, hvor:

1. Den skattepligtige kan pålægges en skærpet tillægsskat, eller
2. den skattepligtige anmeldes for overtrædelse af §§ 378-380 om skattesvig i lov om straff (lov af 20. maj 2005 nr. 28). Strafbestemmelserne vedrører tilfælde, hvor den skattepligtige forsætligt eller groft uagtsomt giver skattemyndighederne urigtige eller ufuldstændige oplysninger, eller når vedkommende forsømmer at give myndighederne pligtige oplysninger.

Ændringsfristen på ti år er ment som en sikkerhedsventil mod de mest alvorlige tilfælde af skatteunddragelser.

En ændringsafgørelse, som er foretaget i medfør af 10-års fristen, bortfalder, hvis den skærpede tillægsskat ophæves, eller anmeldelsen ikke fører til en strafferetlig reaktion. At ændringen bortfalder, indebærer, at fastsættelsen bliver den samme som før ændringsafgørelsen.

13.3.3.2.2 Tilfælde, hvor myndighederne »skal« ændre skattefastsættelsen

Skattemyndighederne skal, jf. lov om skatteforvaltning § 12-1, nr. 3, ændre en skattefastsættelse i følgende tilfælde:

a. Ændringen følger af – eller forudsættes i – udfaldet af et søgsmål

Bestemmelsen omfatter ikke alene domstolsafgørelser, men også udenretlige forlig.

Skattemyndighederne har dog udelukkende pligt til at ændre skattefastsættelsen for de parter, som sagen vedrører.

b. Skattelovgivningen foreskriver en ændring af fastsættelsen som følge af omstændigheder, der indtræder efter fastsættelsen

Det er en betingelse, at skattelovgivningen foreskriver en ændring som følge af "omstændigheder, der indtræder efter fastsættelsen", dvs. at skattemyndighederne kan foretage en ændring, der var rigtig ved den oprindelige fastsættelse.

c. Ændringen følger af en aftale som nævnt i dobbeltbeskatningsloven

Bestemmelsen finder anvendelse, når der er indgået en gensidig skatteaftale mellem en kompetent myndighed i Norge og en tilsvarende kompetent myndighed fra et andet land. Bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse, når en kompetent norsk myndighed ensidigt har truffet beslutning om, at den norske beskatning skal ændres, fordi den er i strid med en skatteaftale.

I de ovennævnte situationer gælder der ingen tidsfrist for skattemyndighedernes ændring, jf. lov om skatteforvaltning § 12-8.

13.4 De finske regler

13.4.1 Indkomstskat

Særlige regler om ændring af indkomstskat findes i den finske lov Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558).

Reglerne suppleres af den almindelige finske forvaltningslov.

13.4.1.1 Angivelse og skatteansættelse

Alle skattepligtige har pligt til at angive deres skattepligtige indkomst og fradrag, jf. § 7 i Laki verotusmenettelystä.

Skattepligtige fysiske personer modtager en præudfyldt skatteansættelse, der skal danne grundlag for den endelige skatteansættelse, jf. § 8 i Laki verotusmenettelystä. Denne præudfyldte skatteansættelse skal den skattepligtige kontrollere og evt. rette, hvorefter den er endelig.

13.4.1.2 Ændring af skatteansættelsen

13.4.1.2.1 Ændring på den skattepligtiges initiativ

Ændringsmulighederne på den skattepligtiges initiativ findes i Laki verotusmenettelystä kap. 5.

Udgangspunktet er, at den skattepligtige har tre år til at fremsætte en anmodning om genoptagelse til Skattekorrektionsnævnet. Herudover kan den skattepligtige alene klage. Klagefristen afhænger af arten af indkomsten.

13.4.1.2.2 Ændring på Skatteforvaltningens initiativ

Ændringsmulighederne på Skatteforvaltningens initiativ er opdelt i ændringer til gunst for den skattepligtige, ændringer til ugunst for den skattepligtige og ekstraordinære ansættelsesændringer.

Reglerne findes i Laki verotusmenettelystä §§ 55-56c, og indeholder både indholdsmæssige og tidsmæssige betingelser.

13.4.1.2.2.1 Ændringer til gunst for den skattepligtige

Reglerne om ændring af en skatteansættelse til gunst for den skattepligtige findes i Laki verotusmenettelystä § 55.

Skatteforvaltningen kan ændre en ansættelse til gunst for den skattepligtige, hvis skatteansættelsen indeholder en fejl, som har medført, at den skattepligtige er blevet opkrævet for meget i skat. Det er en betingelse, at ændringen sker inden tre år efter udgangen af skatteåret.

Hvis Skatteforvaltningen, i forbindelse med en kontrolsag vedrørende en ekstraordinær ansættelsesændring, jf. Laki verotusmenettelystä §§ 56 a-c, bliver opmærksom på en fejl, der har været til ugunst for den skattepligtige, ændrer forvaltningen fejlen til det korrekte. I disse situationer gælder der ingen tidsfrist.

Skatteforvaltningen kan ikke ændre beskatningen, hvis sagen har været afgjort af en klageinstans.

13.4.1.2.2.2 Ændringer til ugunst for den skattepligtige

Reglerne om ændring af skatteansættelsen til ugunst for den skattepligtige findes i Laki verotusmenettelystä § 56.

Hvis den skattepligtige har skattepligtig indkomst, der enten helt eller delvist ikke er beskattet, ændrer Skatteforvaltningen beskatningen til ugunst for den skattepligtige.

Det er en betingelse, at ændringen af skatteansættelsen til ugunst for den skattepligtige sker inden tre år efter udgangen af skatteåret.

Skatteansættelsen ændres ikke, hvis Skatteforvaltningen har undersøgt og udtrykkeligt afgjort sagen tidligere. Skatteansættelsen kan dog ændres, hvis afgørelsen i sagen er baseret på en urigtig eller mangelfuld oplysning, eller der er fremkommet nye oplysninger i sagen, der kunne have haft indflydelse på sagens afgørelse.

En tastefejl, en regnefejl eller enhver anden sammenlignelig fejl kan ligeledes rettes.
Skatteforvaltningen kan ikke ændre beskatningen, hvis sagen har været afgjort af en klageinstans.

13.4.1.2.2.3 Ekstraordinære ændringer til ugunst for den skattepligtige

Reglerne om ekstraordinær ændring af skatteansættelsen til ugunst for den skattepligtige findes i Laki verotusmenettelystä § 56 a-c.

Efter § 56 a kan Skatteforvaltningen forlænge fristen på tre år i § 56 med yderligere et år, hvis:

1. En kontrolsag er iværksat ekstraordinært sent på grund af oplysninger givet af en anden myndighed eller modtaget andetsteds fra, eller hvis kontrolsagen kræver myndighedssamarbejde, eller
2. den skattepligtige har angivet, eller er fremkommet med andre oplysninger vedrørende forholdet ekstraordinært sent, eller den skattepligtige besværliggør udførelsen af kontrolsagen væsentligt.

Det er som udgangspunkt et krav, at Skatteforvaltningen træffer afgørelse om at forlænge 3-års fristen i § 56 med et år, inden 3-års fristens udløb. Hvis Skatteforvaltningen først modtager de pågældende oplysninger mv. efter 3-års fristens udløb, kan Skatteforvaltningen dog stadig træffe afgørelse om at forlænge fristen inden for 60 dage fra den dato, hvor oplysningerne mv. er modtaget.

Efter § 56 b kan Skatteforvaltningen, uanset 3-års fristen i § 56, ændre skatteansættelsen til ugunst for en skattepligtig inden seks år efter udgangen af indkomståret, hvis det omhandler:

1. Transfer pricing,
2. Interesseforbundne parter i et selskabs- eller finansieringsarrangement,
3. Oplysninger, der har betydning for skatteansættelsen, som er indhentet gennem international udveksling af oplysninger, og som ikke indhentes automatisk.

Efter § 56 c kan Skatteforvaltningen, uanset 3-års fristen i § 56, ændre en skatteansættelse til ugunst for den skattepligtige inden for et år fra udgangen af det kalenderår, hvor Anklagemyndigheden har rejst tiltale efter straffeloven. Hvis Anklagemyndigheden trækker tiltalen tilbage, eller anklageskriftet bliver afvist ved dom eller lignende afgørelse, der har retskraft, herunder afvist uden fornyet prøvelse, skal Skatteforvaltningen dog ændre afgørelsen, dvs. at den oprindelige skatteansættelse står ved magt.

13.4.2 Indirekte skatter

Der findes særskilte regler om ændring af indirekte skatter i den finske lov Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768).

Reglerne suppleres af den almindelige finske forvaltningslov.

13.4.2.1 Angivelse

Indirekte skatter, herunder moms og punktafgifter, skal angives og betales af den afgiftspligtige på eget initiativ. Dette sker elektronisk via systemet MyTax.

Den konkrete angivelsesfrist afhænger af afgiftens art.
Den afgiftspligtige har pligt til at angive inden angivelsesfristens udløb. Hvis den afgiftspligtige ikke gør dette, kan Skatteforvaltningen lave en skønsmæssig ændring.

Efter Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä § 42, pålægges afgift på grundlag af den afgiftspligtiges angivelser, oplysninger modtaget fra oplysningspligtige tredjemænd og andre modtagne oplysninger i sagen.

13.4.2.2 Ændringer på den afgiftspligtiges initiativ

Opdager den afgiftspligtige en fejl, er den afgiftspligtige forpligtet til at berigtige fejlen hurtigst muligt, jf. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä § 25.

13.4.2.3 Ændringer på Skatteforvaltningens initiativ

13.4.2.3.1 Ændringer til gunst for den afgiftspligtige

Efter Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä § 41, kan Skatteforvaltningen ordinært ændre en angivelse til gunst for den afgiftspligtige, hvis der uretmæssigt er betalt for meget i afgift, eller angivelsen indeholder en anden fejl til skade for den afgiftspligtige.

Opdager Skatteforvaltningen en fejl til skade for den afgiftspligtige i en sag om dennes kontrolvirksomhed med støtte i §§ 45–47, ændrer Skatteforvaltningen afgørelsen til fordel for den afgiftspligtige.

Hvis Skatteforvaltningen ændrer til gunst for den afgiftspligtige, skal dette ske inden tre år efter afgiftsperiodens udløb, jf. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä § 44.

Skatteforvaltningen kan ikke foretage ændringer, hvis sagen har været afgjort af en klageinstans.

13.4.2.3.2 Ændringer til ugunst for den afgiftspligtige

Reglerne om ændring af moms og afgifter til ugunst for den afgiftspligtige findes i Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä kap. 8.

Efter Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä § 40, kan Skatteforvaltningen ordinært ændre en angivelse til ugunst for den afgiftspligtige, hvis der er angivet for lidt i afgift, eller hvis der af anden grund har været betalt for lidt afgift.

Ændringen skal foretages inden tre år efter afgiftsperiodens udløb, jf. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä § 44.

Der pålægges ikke afgift, og der foretages ikke ændring, hvis Skatteforvaltningen tidligere har undersøgt og udtrykkeligt afgjort sagen. Der kan dog pålægges afgift og ændres, hvis afgørelsen i sagen er baseret på en urigtig eller mangelfuld oplysning, eller der er fremkommet nye oplysninger i sagen, der kunne have haft indflydelse på sagens afgørelse.

En tastefejl, en regnefejl eller enhver anden sammenlignelig fejl kan ligeledes rettes.

Skatteforvaltningen kan ikke foretage ændring, hvis sagen har været afgjort af en klageinstans.

13.4.2.3.3 Manglende oplysninger

Det følger af Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä § 43, at hvis den afgiftspligtige helt har undladt at angive afgift, eller åbenlyst har angivet for lidt i afgift, og hvis den afgiftspligtige trods opfordring hertil ikke har givet de nødvendige oplysninger til at kunne pålægges afgift, pålægger Skatteforvaltningen afgift efter skøn.

Det er en betingelse, at ændringen foretages inden tre år efter afgiftsperiodens udløb, jf. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä § 44.

13.4.2.3.4 Ekstraordinære ændringer til ugunst for den afgiftspligtige

Reglerne om ekstraordinære ændringer til ugunst for den afgiftspligtige findes i Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä §§ 45-47.

Efter § 45 kan Skatteforvaltningen tillade, at en ændring til ugunst for den afgiftspligtige omfatter yderligere et år, end de tre år efter § 44, hvis:

1. En kontrolsag er iværksat ekstraordinært sent på grund af oplysninger givet af en anden myndighed eller modtaget andetsteds fra, eller hvis kontrolsagen kræver myndighedssamarbejde,
2. den afgiftspligtige har afgivet angivelse eller andre oplysninger vedrørende forholdet ekstraordinært sent, eller den afgiftspligtige vanskeliggør udførelsen af kontrolsagen væsentligt.

Efter § 46 kan der, uanset 3-års fristen i § 44, pålægges afgift til ugunst for den afgiftspligtige inden seks år, i det omfang ændringen af afgiften er baseret på oplysninger, der påvirker angivelsen, og som er fremskaffet ved international udveksling af andre oplysninger end automatisk udveksling af oplysninger.

Efter § 47 kan Skatteforvaltningen, uanset 3-års fristen i § 44, ændre en angivelsen til ugunst for den afgiftspligtige inden for et år fra udgangen af det kalenderår, hvor Anklagemyndigheden har rejst tiltale efter straffeloven. Hvis Anklagemyndigheden trækker tiltalen tilbage, eller anklageskriftet bliver afvist ved dom eller lignende afgørelse, der har retskraft, herunder afvist uden fornyet prøvelse, skal Skatteforvaltningen dog ændre afgørelsen, dvs. at den oprindelige angivelse står ved magt.

13.5 Overblik over international ret

Tabel 5

	Danmark	Norge	Sverige	Finland
Frist for skattepligtige	Skatter: 1. maj i det 4 år efter indkomstårets udløb. Moms og afgifter: 3 år efter angivelsesfristens udløb eller kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende.	Ændre *egen* fastsættelse: 3 år efter den oprindelige frist for skatte-meldingen. Ændre *myndighedens* fastsættelse: Klagefrist på 6 uger.	Fornyet vurdering: Det 6. år efter udgangen af det kalenderår, hvor skatteåret sluttede. Klage: Det 6. år efter udgangen af det kalenderår, hvor skatteåret sluttede.	Direkte skatter: Genoptagelse: 3 år efter udgangen af skatteåret Klage: Fristen afhænger af indkomståret. Indirekte skatter: Pligt til at berigtige fejl hurtigst muligt.
Frist for skattemyndighederne	Skatter: 1. maj i det 4 år efter indkomstårets udløb. Moms og afgifter: 3 år efter angivelsesfristens udløb eller kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende.	*"Kan":* 5 år efter udgangen af beskatningsperioden, hvis fastsættelse er urigtig, og saglige hensyn tilsiger ændringen. *"Skal":* Ingen tidsfrist. Fx når ændring følger af en dom .	Til *gunst* for den skattepligtige: Kan ske uden tidsbegrænsning Til *ugunst* for den skattepligtige: 2 år fra udgangen af det kalenderår, hvor skatteåret udløb	Direkte skatter: Inden 3 år efter udgangen af skatteåret. Indirekte skatter: Inden 3 år efter afgiftsperiodens udløb.
"Ekstraordinære ændringer"	Bl.a. ved grov uagtsomhed, særlige omstændigheder eller underkendelse af praksis. Maks 10 år.	Skattemyndighederne *"kan"*: 10 år i særligt graverende tilfælde fx ved skattesvig.	I visse situationer 6 år fra udgangen af det kalenderår, hvor skatteåret udløb. Særlige frister bl.a. ved følgeændringer af en dom og strafbare forhold.	De ordinære frister forlænges med 1 år, hvis kontrolsag iværksat sent pga. oplysninger fra en anden myndighed eller den skattepligtige leverer oplysninger sent eller besværliggør sagen væsentligt. 6 år ved transfer pricing, interesseforbundne parter eller oplysninger indhentet gennem international udveksling. Inden for 1 år fra Anklagemyndighedens tiltale.

14. Skattelovrådets overvejelser og anbefalinger

14.1 De overordnede hensyn bag fristreglerne

Det følger af kommissoriet, at Skattelovrådet skal have fokus på retssikkerhed og forenkling og fx kan undersøge, om reglerne er tidssvarende, og om de ud fra et retssikkerhedsmæssigt perspektiv i tilstrækkelig grad tilgodeser borgernes behov for enkelhed og forudberegnelighed.

I kommissoriet er Skattelovrådet blevet anmodet om at foretage et eftersyn af, om de gældende fristregler i mødet mellem borgere, virksomheder og skattemyndigheder er tidssvarende og har den rette balance. Desuden er Skattelovrådet anmodet om at komme med anbefaling af eventuelle ændringer af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler, herunder forslag til konkrete lovændringer.

Skattelovrådet er herved blevet anmodet om at fokusere på bestemmelserne om Skatteforvaltningens mulighed for ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed, ekstraordinær genoptagelse efter anmodning fra borgerne på grund af særlige omstændigheder og den såkaldte lille fristregel.

De gældende fristregler i skatteforvaltningsloven bygger på anbefalingerne fra Fristudvalgets betænkning fra 2003 og havde til formål at indføre bedre og enklere regler vedrørende fristerne for skatteansættelsen og fastsættelsen af afgiftstilsvar.

Som anført i kommissoriet er der en indbygget konflikt mellem på den ene side hensynet til, at borgerne skal betale den skat mv., som følger af gældende regler (det materielt rigtige resultat), og hensynet til, at det på et tidspunkt er nødvendigt at "trække en streg i sandet" i form af frister.

På baggrund af Skattelovrådets undersøgelse af de gældende fristregler er det Skattelovrådets vurdering, at der bør tages hensyn til, at borgerne inden for en rimelig tid bør kunne indrette sig på, at der er gjort endeligt op med de tidligere års krav på skatter og afgifter. Dette taler for, at der skal

gælde frister for, hvor lang tid tilbage Skatteforvaltningen skal have mulighed for at genoptage tidligere års ansættelser.

Dette suppleres af hensynet til, at borgerne jo længere tid, der går, alt andet lige vil have vanskeligere ved at kunne fremlægge den fornødne dokumentation, der sikrer, at kravene på skatter og afgifter bliver opgjort korrekt. Skatter og afgifter er i dag af en sådan størrelse, at det er vigtigt for borgernes tillid til skattesystemet, at skatter og afgifter i videst mulige omfang opgøres korrekt i forhold til de faktiske forhold, og at det så vidt muligt undgås, at ansættelsen af skatter og afgifter fastsættes på et forkert grundlag, som skyldes borgernes manglende mulighed for at fremlægge den fornødne dokumentation på grund af den tid, der er gået.

Heroverfor står, at hensynet til samfundet og til borgernes retsfølelse tilsiger, at Skatteforvaltningen skal have en rimelig tid til at foretage en ordentlig kontrol. En velfungerende skattekontrol er vigtig for borgernes tillid til, at Skatteforvaltningen opkræver skatter og afgifter på en ordentlig og korrekt måde. Der bør herunder også tages hensyn til, at Skatteforvaltningen skal have mulighed for at tilrettelægge sin kontrol på en hensigtsmæssig og omkostningseffektiv måde, så der ikke bruges unødvendige offentlige ressourcer.

Det er også Skattelovrådets vurdering, at der fortsat er behov for en begrænsning af borgernes mulighed for at anmode om genoptagelse. Det kan navnlig begrundes i hensynet til, at Skatteforvaltningen ikke skal bruge unødvendig tid på at behandle sager, som går mange år tilbage, og hvor borgerne kunne have fremsendt en anmodning tidligere. Hensynet til, at ansættelsen af skatter og afgifter skal ske på et korrekt grundlag, taler også for, at der bør gælde visse frister for borgernes mulighed for at anmode om genoptagelse. Det bliver vanskeligere for Skatteforvaltningen at kontrollere de fremsendte oplysninger jo længere tid, der går. Derimod taler hensynet til retssikkerheden ikke imod at give borgerne en udvidet adgang til genoptagelse.

De hensyn, der ligger bag frister for Skatteforvaltningens, henholdsvis borgernes, adgang til genoptagelse, er således ikke identiske, og det er ikke givet, at der bør gælde de samme frister. Det er imidlertid Skattelovrådets vurdering, at et udgangspunkt om, at der bør gælde de samme frister for myndighed og borger, er hensigtsmæssigt. Dette skaber en mere ensartet og klar regulering af fristerne generelt. Endvidere er det Skattelovrådets vurdering, at genoptagelsesreglerne opleves som mere fair, hvis borgerne og Skatteforvaltningen som udgangspunkt har samme adgang til at genoptage ansættelsen af skatter og afgifter for tidligere år.

14.2 Vurdering af de gældende fristregler

De gældende fristregler har siden Fristudvalgets betænkning fra 2003 givet anledning til en omfattende praksis. Dette gælder navnlig i forhold til rækkevidden af de bestemmelser, Skattelovrådet, i kommissoriet, er blevet anmodet om at fokusere på, og i særlig grad, hvornår der i relation til fristreglerne er tale om, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne (mindst) groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Skattelovrådet konstaterer på baggrund af undersøgelsen af praksis (se nærmere herom i kapitel 2), at det som følge af den manglende mulighed for at fremskaffe data er vanskeligt at dokumentere, i hvilket omfang reglerne om ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3, (forsæt eller grov uagtsomhed) og § 27, stk. 1, nr. 8, og § 32, stk. 1, nr. 4, (særlige omstændigheder), indgår i Skatteforvaltningens afgørelser.

Medlemmer af Skattelovrådet vurderer på baggrund af egen erfaring og mundtligt input fra praktikere:

- at der mellem Skatteforvaltningen og de skattepligtige ofte opstår uenighed om, hvorvidt der (på Skatteforvaltningens initiativ) kan ske ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed,
- at der bruges betydelige ressourcer hos Skatteforvaltningen og klagemyndighederne til at vurdere, om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed konkret er opfyldt,
- at Skatteforvaltningen i en række sager træffer afgørelse om, at betingelserne om grov uagtsomhed er opfyldt, og
- at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 (og skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4), om ekstraordinær genoptagelse på den skattepligtiges initiativ på grund af særlige omstændigheder, har et snævert anvendelsesområde og derfor sjældent giver den skattepligtige mulighed for at foretage ekstraordinær genoptagelse.

Skattelovrådet konstaterer imidlertid, at det ikke er muligt at be- eller afkræfte denne vurdering ud fra de indhentede data.

Undersøgelsen af afgørelser fra domstolene for årene 2020-2022 indikerer, at skatteankenævnenes og Landsskatterettens afgørelser generelt set er i overensstemmelse med den fortolkning af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 og 8, og § 32, stk. 1, nr. 3 og 4, som domstolene har anlagt. De skattepligtige, som indbringer afgørelser for domstolene, får således kun helt undtagelsesvist medhold. I de (relativt få) tilfælde, hvor det er Skatteministeriet, der har indbragt klageinstansernes afgørelser for domstolene, har domstolene givet Skatteministeriet medhold.

Endvidere indikerer oplysningerne om Landsskatterettens afgørelser, at også Skatteforvaltningens vurdering i almindelighed opretholdes hos Landsskatteretten, og at de skattepligtige meget sjældent får medhold. Det kan ikke afvises, at skatteankenævnene i et vist videre omfang giver de skattepligtige medhold, men dette kan ikke verificeres af data.

Skattelovrådet vurderer, at der ikke på baggrund af data er grundlag for i almindelighed at kritisere Skatteforvaltningens praksis eller klagemyndighedernes praksis om fortolkningen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 og 8, og § 32, stk. 1, nr. 3 og 4, for at være i strid med domstolenes, herunder Højesterets, fortolkning af gældende regler.

Skattelovrådet vurderer imidlertid, at der er elementer i de gældende regler, således som de er fortolket i retspraksis og administrativ praksis, der er uhensigtsmæssige.

De gældende regler er udformet således, at der for personer som udgangspunkt gælder relativt korte frister for genoptagelse, idet den ordinære frist er på 3 år og 4 måneder, mens den korte frist udløber 1 ½ år efter indkomstårets udløb. For selskaber gælder ligeledes den ordinære frist på 3 år og 4 måneder. Dette udgangspunkt suppleres imidlertid af muligheden for ekstraordinær genoptagelse, hvorved der kan ske genoptagelse helt op til den absolutte ti års forældelsesfrist.

De gældende regler om ekstraordinær genoptagelse opleves ofte som urimelige. Dette skyldes navnlig, at Skatteforvaltningens mulighed for at genoptage tidligere års ansættelser af skatter og afgifter opleves som videre end borgernes, da Skatteforvaltningen ofte vil have mulighed for at genoptage op til ti år tilbage med den begrundelse, at der foreligger (mindst) grov uagtsomhed, mens borgerne omvendt kun i sjældne tilfælde vil kunne få genoptagelse udover den ordinære frist som følge af særlige omstændigheder.

Skattelovrådet finder endvidere, at det er uheldigt, at den regel om ekstraordinær genoptagelse, som Skatteforvaltningen oftest henviser til, benytter samme begreber, som når det skal vurderes, om der er grundlag for straf (grov uagtsomhed eller forsæt). Mange borgere kan godt og bør også acceptere at skulle betale den korrekte skat mv., selvom der er gået en vis tid, men det opleves som unødvendigt krænkende og stødende over for borgerne at indikere en strafbar handling eller undladelse alene for at kunne foretage en genoptagelse af skatteansættelsen.

I et meget betydeligt antal sager foretages der ekstraordinær genoptagelse med henvisning til, at der er handlet mindst groft uagtsomt, uden at dette fører til straf. Det er Skattelovrådets vurdering, at det forhold, at der benyttes samme begreb i reglerne om ekstraordinær genoptagelse som i reglerne om straf, i sig selv fører til et betydeligt antal klagesager. Dette skyldes dels, at det ofte antages, at det vil kunne få betydning for en efterfølgende vurdering om eventuel straf, om den skattepligtige har påklaget en afgørelse, i hvilken det i relation til fristreglerne er lagt til grund, at der er handlet mindst groft uagtsomt. Dels skyldes det det ubehag, der er forbundet med en indikation af at have begået en strafbar unddragelse, uanset straf konkret ikke kommer på tale.

Skattelovrådet vurderer, at hovedformålet bag reglerne om den korte frist på 1½ år efter indkomstårets udløb, nemlig at der bør gælde en kortere frist for Skatteforvaltningens mulighed for at genoptage skatteansættelsen over for borgere med enkle forhold, er godt og rigtigt. Den gældende udformning af reglerne om den korte frist er imidlertid præget af en vilkårlighed, som vanskeligt kan begrundes; fx er en lønmodtager eller en pensionist med en enkelt aktie i Nordea Bank AB udelukket fra at være omfattet af reglerne, mens omvendt en skattepligtig med betydelige investeringer i danske aktier og finansielle instrumenter godt kan være omfattet. Endvidere er der siden indførelsen af reglerne om den korte frist sket en væsentlig ændring af den måde, hvorpå Skatteforvaltningen gennemfører sin kontrol, hvilket der ikke er taget højde for ved udformningen af de pågældende regler om den korte frist.

14.3 Skattelovrådets anbefaling

Skattelovrådet anbefaler, at der gennemføres en grundlæggende forenkling og ensretning af fristreglerne.

Skattelovrådets flertal (bestående af Niels Winther Sørensen, Ria Falk, Klaus Okholm, Kim Pedersen, Inge Langhave, Bo Sandemann Rasmussen og Peter Koerver Schmidt) anbefaler:

- Den ordinære frist ændres, så der gælder en generel ordinær frist for genoptagelse på fem år fra indkomstårets udløb.
    - Den ordinære frist på fem år fra indkomstårets udløb skal både omfatte genoptagelse af skatteansættelser vedrørende indkomstskat, ansættelser vedrørende moms og afgifter og ansættelse af gaveafgift.
    - Den ordinære frist på fem år fra indkomstårets udløb skal både omfatte kontrollerede og ikke-kontrollerede transaktioner.
    - Den ordinære frist på fem år fra indkomstårets udløb gælder både for Skatteforvaltningens og de skattepligtiges genoptagelse. Både Skatteforvaltningen og de skattepligtige vil dermed i de fleste tilfælde kunne genoptage længere tid tilbage end efter gældende regler.
- Den korte frist for borgere med enkle forhold ændres, så den alene omfatter nærmere opregnede indtægter og fradrag, som kendetegnes ved at blive indberettet til Skatteforvaltningen af tredjemand (løn, pension, offentlige ydelser, renter mv.). Flere borgere vil

dermed blive omfattet af den korte frist, som så til gengæld kun skal omfatte nærmere opregnede indkomster og fradrag.

- Som et modstykke til, at den ordinære frist for genoptagelse for de fleste skattepligtige forlænges til fem år fra indkomstårets udløb, begrænses Skatteforvaltningens adgang til at kunne foretage ekstraordinær genoptagelse i forhold til efter gældende regler:
    - Genoptagelse skal betinges af, at der
        - *enten* er pålagt straf eller vedtaget bødeforlæg,
        - *eller* at den skatte- eller afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller ved uagtsomhed af særlig grov karakter har bevirket, at skatteansættelsen eller afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Det indgår i forslaget, at det i bemærkningerne angives, at kriteriet om "*uagtsomhed af særlig grov karakter*" skal fortolkes væsentligt mere restriktivt end kriteriet "*grov uagtsomhed*" i de gældende bestemmelser om ekstraordinær genoptagelse.
        - Ekstraordinær genoptagelse på grund af *forsæt* eller *uagtsomhed af særlig grov karakter* foreslås endvidere betinget af, at Skatterådet træffer afgørelse herom.
    - Såfremt der undtagelsesvis er grundlag for ekstraordinær genoptagelse fra Skatteforvaltningen, skal den skattepligtige have mulighed for at anmode om genoptagelse af de efterfølgende år, dog således at den skattepligtige ikke samlet opnår en fordel herved.
- Reaktionsfristen på seks måneder ("den lille fristregel") foreslås ophævet, for så vidt angår de skattepligtiges anmodning om genoptagelse som følge af særlige omstændigheder. Det foreslås, at der ligeledes ikke gælder en reaktionsfrist på seks måneder for Skatteforvaltningens ekstraordinære genoptagelse på grund af strafbare forhold, eller hvor der er udvist forsæt eller uagtsomhed af særlig grov karakter.
- Der foreslås indført mulighed for ekstraordinær genoptagelse, hvor Skatteforvaltningen og den skattepligtige er enige herom.

Skattelovrådet anbefaler at udvide den ordinære frist for genoptagelse til fem år efter indkomstårets udløb. samt fastsætte tilsvarende frist for kontrollerede transaktioner i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Skattelovrådet anbefaler, at de ordinære frister er ens, uanset hvilke transaktioner der er tale om, og uanset om der er tale om genoptagelse af skatteansættelsen eller ansættelsen af moms og afgifter. Den ordinære frist bør endvidere, som i dag, være den samme, uanset om det er Skatteforvaltningen eller borgerne, der begærer genoptagelse.

Til gengæld finder flertallet, at Skatteforvaltningens mulighed for at genoptage længere tid tilbage (ekstraordinær genoptagelse) skal begrænses i forhold til de gældende regler.

Skattelovrådet anbefaler endvidere, at der også fremover bør være en kort frist for Skatteforvaltningens adgang til at genoptage, men at reglerne herom ændres, så de omfatter flere borgere, men færre typer indtægter og fradrag hos den enkelte.

Flertallet anerkender, at en forlængelse af den ordinære frist til generelt fem år vil føre til, at Skatteforvaltningen får adgang til at genoptage ansættelser længere tid tilbage end efter de gældende regler. Den foreslåede ændring af anvendelsesområdet for den korte frist vil for nogle typer indtægter og fradrag (ikke-enkle forhold) ligeledes give Skatteforvaltningen adgang til senere genoptagelser end efter gældende regler, men vil samtidig forkorte Skatteforvaltningens adgang til

genoptagelse af enkle forhold hos borgere, der efter gældende regler ikke er omfattet af kort frist. Dette skal imidlertid ses i sammenhæng med den begrænsning af Skatteforvaltningens mulighed for ekstraordinær genoptagelse, som flertallet anbefaler. Efter de gældende regler har den ordinære frist således ofte i praksis ikke væsentlig betydning, idet der ofte kan gennemføres en ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed. Det har som konsekvens, at der kan ske genoptagelse ti år tilbage. I andre tilfælde – blandt andet hvor der er fejl i indberetninger, som ikke skyldes borgeren – har den ordinære frist afgørende betydning for, hvor sent der kan genoptages.

Den samlede effekt af forslagene om længere ordinær frist, begrænsning af Skatteforvaltningens adgang til ekstraordinær genoptagelse og ændring af reglen om kort frist vil generelt være, at Skatteforvaltningen får en længere frist for ordinær genoptagelse i forhold til de fleste skattepligtige, men en snævrere adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse. De skattepligtige vil ligeledes i en længere periode end efter gældende regler kunne anmode om genoptagelse, uden at der skal foreligge særlige omstændigheder.

Modstykket hertil er, at Skatteforvaltningens adgang til ekstraordinær genoptagelse begrænses til kun at omfatte tilfælde, hvor der er pålagt straf eller vedtaget bødeforlæg, eller hvor der er udvist forsæt eller uagtsomhed af særlig grov karakter. Dette indebærer, at Skatteforvaltningen ikke kan genoptage længere tid tilbage end fem år efter indkomstårets udløb, hvis der er udvist grov uagtsomhed, men ikke forsæt eller uagtsomhed af særlig grov karakter.

Flertallet anerkender i den forbindelse, at der vil være borgere, der dermed stilles bedre end efter de nugældende regler samtidig med, at der vil være borgere, der stilles dårligere. Flertallet har i sin vurdering lagt vægt på, at der ved udformningen af fristreglerne skal tages hensyn til, at Skatteforvaltningen skal have tid til at kontrollere, at borgeren har betalt den rigtige skat, men også at borgeren skal vide, at skatteansættelsen for et givent år er endelig. Det er flertallets vurdering, at der med den anbefalede løsning skabes en hensigtsmæssig balance mellem disse hensyn.

Flertallet finder, at der vil være betydelige fordele herved:

- Forudberegnelighed
    - Forslaget tilsigter, at borgerne skal kunne regne med, at der ikke kan komme yderligere krav fra skattemyndighederne, når de ordinære frister er udløbet.
- Forenkling
    - En ensartet ordinær frist for alle transaktioner medfører, at man undgår de vanskelige afgrænsninger mellem, om der er tale om en transaktion omfattet af den forlængede ordinære frist for kontrollerede transaktioner, eller den almindelige ordinære frist. Fristen regnes endvidere fra samme tidspunkt (indkomstårets udløb), hvad enten der er tale genoptagelse af en skatteansættelse eller en ansættelse af moms eller afgifter.
    - Det gældende kriterium om, at Skatteforvaltningen kan genoptage ansættelser helt op til ti år (forsæt eller grov uagtsomhed) forudsætter en konkret vurdering, som kan være vanskelig og ofte giver anledning til, at den skattepligtige ikke er enig i Skatteforvaltningens vurdering. Ved en forlænget generel ordinær frist kan Skatteforvaltningens adgang til at kræve ekstraordinær skatteansættelse begrænses til tilfælde, hvor der enten er tale om strafbare forhold, eller der er udvist uagtsomhed af særlig grov karakter eller forsæt. Det er hensigten, at Skatteforvaltningens adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse begrænses væsentligt sammenlignet med adgangen efter de gældende regler.
    - Reaktionsfristen, som gælder for Skatteforvaltningens ekstraordinære genoptagelse, foreslås ophævet i sager, hvor den ekstraordinære genoptagelse skyldes

det foreslåede kriterium (dvs. der er udvist forsæt eller uagtsomhed af særlig grov karakter)

- Den korte frist gøres tidssvarende
    - Flere borgere end efter gældende regler omfattes af den korte frist, der til gengæld begrænses til kun at omfatte indtægter og fradrag, som indberettes fra tredjemand. Skattemyndighedernes adgang til ekstraordinær skatteansættelse for indtægter og fradrag omfattet af kort frist begrænses væsentligt.
    - Den foreslåede ændring fjerner den karakter af vilkårlighed, som er en konsekvens af de gældende regler, og reglerne om kort frist får en bedre sammenhæng med den måde, hvorpå Skatteforvaltningens kontrol i dag tilrettelægges.
- Borgernes adgang til genoptagelse forbedres
    - Borgernes adgang til at genoptage en ansættelse skal efter gældende regler som udgangspunkt ske senest 3 år og 4 måneder efter indkomstårets udløb. Dette ændres til fem år.
    - Muligheden for at anmode om genoptagelse ved særlige omstændigheder foreslås videreført uændret, men kravet om, at den skattepligtige som udgangspunkt skal reagere inden for seks måneder (reaktionsfristen), foreslås ophævet.
    - Såfremt der undtagelsesvis er grundlag for ekstraordinær genoptagelse fra Skatteforvaltningen, skal den skattepligtige have mulighed for at anmode om genoptagelse af de efterfølgende år, dog således at den skattepligtige ikke samlet opnår en fordel herved.
- Frigørelse af ressourcer
    - Der bruges i dag betydelige ressourcer hos Skatteforvaltningen og klagemyndighederne til at vurdere, om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed konkret er opfyldt i de enkelte sager. De enkelte sagsbehandlere hos Skatteforvaltningen og Skatteankestyrelsen skal således være i stand til at vurdere, om betingelserne er opfyldt.
    - Det er hensigten, at Skatteforvaltningens adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse begrænses væsentligt efter det foreslåede kriterium om forsæt eller uagtsomhed af særlig grov karakter. Dette bør dels reducere antallet af sager, hvor problemstillingen om ekstraordinær genoptagelse er relevant, dels give mulighed for at organisere arbejdet på en anden måde.
    - Det forventes derfor, at de enkelte sagsbehandlere mv. hos Skatteforvaltningen får frigjort ressourcer. Det forventes endvidere, at det foreslåede kriterium vil medføre en væsentlig reduktion af klagesager ved Skatteankestyrelsen om sager, der omhandler Skatteforvaltningens ekstraordinære genoptagelse.
    - Det bemærkes, at Skattelovrådet ikke har mulighed for at opgøre, i hvilket omfang der frigøres ressourcer. Det har således ikke har været muligt for hverken Skattestyrelsen eller Skatteankestyrelsen at opgøre ressourceforbruget, som anvendes til at vurdere, om der efter gældende regler er udvist grov uagtsomhed.
    - En udvidelse af den ordinære frist til fem år giver mulighed for genoptagelse flere år tilbage inden for den ordinære frist. Dette giver Skatteforvaltningen mulighed for at allokere flere ressourcer til at foretage ansættelser længere tid tilbage. Om Skatteforvaltningen vælger at gøre dette, afhænger af Skatteforvaltningens tilrettelæggelse af kontrollen, herunder hvad der kontrolleres. Det er derfor ikke muligt at opgøre, om og i hvilket omfang denne mulighed for at genoptage flere indkomstår i sig selv vil føre til et øget ressourceforbrug.

Mindretalsudtalelse:
Med henblik på at give beslutningstagerne det bedst mulige beslutningsgrundlag er det efter et mindretals (Preben Underbjerg Poulsens) opfattelse nødvendigt, i større grad end det fremgår af resten af rapporten, også at gøre opmærksom på forhold, som taler imod forslaget om at indsnævre Skatteforvaltningens adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse og om at flytte kompetencen til at træffe afgørelser om uagtsomhedsgrad til Skatterådet. Mindretallet ønsker derfor at påpege følgende:

Manglende balance mellem, hvilke skattepligtige der beskyttes mod genoptagelse, og hvilke der vil kunne genoptages længere tilbage end hidtil
Der må forventes et større antal ordinære genoptagelser end i dag, både på de skattepligtiges og Skatteforvaltningens initiativ, dels fordi en periode på 1 år og 8 måneder overføres fra ekstraordinær genoptagelse til ordinær genoptagelse, hvor genoptagelseskriterierne er betydeligt videre både for Skatteforvaltningen og for de skattepligtige, dels fordi skattepligtige, der hidtil har været omfattet af kort frist, vil kunne genoptages ordinært af Skatteforvaltningen i en længere periode, for så vidt angår de ikke-enkle forhold, der efter forslaget udgår af kort frist.

Skattepligtige, der har handlet groft uagtsomt, uden dette er af særlig grov karakter, og derved har bevirket en forkert skatteansættelse, vil ikke længere kunne genoptages ekstraordinært på Skatteforvaltningens initiativ.

Et snævert segment af skattepligtige vil således blive beskyttet af forslaget mod ekstraordinær genoptagelse ved grov uagtsomhed og dermed mod at skulle betale den korrekte skat - selv hvor der er udvist en grovhed, som hidtil har kunnet udløse straf. Segmentet består udelukkende af skattepligtige, som ved deres grove fejl og forsømmelser har undgået at betale den rigtige skat, uden at fejlene og forsømmelserne er af særlig grov karakter eller er begået med forsæt. Det er de færreste skattepligtige, der overhovedet begår fejl og forsømmelser, som bevirker en forkert skatteansættelse, det er endnu færre, der begår sådanne fejl og forsømmelser ved grov uagtsomhed, og det er yderligt færre, hvor der er tale om grov uagtsomhed, uden at der er tale om særlig grov uagtsomhed.

Beskyttelsen af denne gruppe balanceres ikke af forslaget om at give Skatteforvaltningen en længere periode til at foretage ordinære genoptagelser, for sidstnævnte ændring berører primært en helt anden gruppe skattepligtige. Den længere ordinære periode giver således mulighed for at genoptage forkerte skatteansættelser længere tilbage, uanset om den forkerte ansættelse skyldes helt simple og undskyldelige fejl, som den skattepligtige ved simpel uagtsomhed har begået eller overset. Skatteforvaltningen vil kunne genoptage skatteansættelsen 3 ½ år længere end i dag for 4,3 mio. skattepligtige personer, i det omfang de har indtægter og fradrag, der ikke er indberettet af tredjemand. For yderligere knap 1 mio. skattepligtige personer og selskaber vil Skatteforvaltningen kunne genoptage skatteansættelsen i 1 år og 8 måneder længere end i dag.

Kendskab til problemets eventuelle omfang mangler
Det er intentionen med flertallets forslag, at antallet af ekstraordinære genoptagelser skal nedbringes væsentligt.

Der er imidlertid ikke kendskab til, i hvilket omfang der i dag træffes afgørelser om ekstraordinær genoptagelse, som efter forslaget ikke længere vil kunne træffes. Der er således ingen data, der viser, i hvilket omfang Skatteforvaltningen foretager genoptagelser, hvor der alene er udvist grov uagtsomhed, men ikke særlig grov uagtsomhed. Skattelovrådets medlemmer har heller ikke

fremlagt eksempler på afgørelser eller domme, hvor der er sket ekstraordinær genoptagelse, som efter Skattelovrådets opfattelse fremover ikke bør ske.

Uden kendskab til det eventuelle omfang af ekstraordinære genoptagelser, der ikke burde være foretaget, bliver en målsætning om at opfylde tilkendegivelsen om væsentligt at nedbringe antallet af ekstraordinære genoptagelser styrende for, hvilken grad af grovhed der skal accepteres. Det er uvist, hvor højt barren for særlig grov uagtsomhed skal sættes for at indfri tilkendegivelsen. Det er uvist, om barren skal sættes højere end politisk ønskeligt for at indfri tilkendegivelsen.

De-facto lempelse af skattestrafferetten
Selv om skattestrafferetten falder helt uden for kommissoriet, er forslaget om at indsnævre Skatteforvaltningens adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse en de-facto lempelse af skattestrafferetten. Formelt ændres kriterierne for straf ikke, men eftersom straf forudsætter, at der er unddraget et beløb, straffes der kun helt undtagelsesvist, uden at der først er foretaget en ansættelsesforhøjelse. Med forslaget om at indsnævre Skatteforvaltningens adgang til ekstraordinær genoptagelse begrænses derfor også muligheden for at straffe personer, der groft uagtsomt har bevirket en for lav skatteansættelse.

Forslagene er uden besparelsespotentiale
I vurderingen af, om forslagene samlet set frigør ressourcer og indebærer et besparelsespotentiale, skal ikke kun indgå, at adgangen til ekstraordinær genoptagelse indsnævres. I vurderingen skal også indgå, at den foreslåede overførsel for alle skattepligtige af en periode på 1 år og 8 måneder fra ekstraordinær genoptagelse til ordinær genoptagelse må forventes at medføre en stigning i antallet af ordinære genoptagelser, som er større end nedgangen i antallet af ekstraordinære genoptagelser. Det begrundes i, at genoptagelseskriterierne under ordinær genoptagelse er betydeligt videre for både Skatteforvaltningen og de skattepligtige end under ekstraordinær genoptagelse.

For så vidt angår ordinær genoptagelse på de skattepligtiges initiativ, vil periodeoverførslen indebære, at skattepligtige i en længere periode kan opnå den materielt korrekte skatteansættelse, herunder fradrag, hvilket må forventes at medføre større ressourceforbrug til sagsbehandling af ordinære genoptagelser for Skatteforvaltningen.
Skatteforvaltningen får mulighed for ordinær genoptagelse længere tilbage, i det omfang, de 4,3 mio. skattepligtige personer, der i dag er omfattet af den korte frist på 1 ½ år, har ikke-indberettede indtægter og fradrag, for ca. 600.000 skattepligtige personer, der fortsat ikke vil være omfattet af kort frist, og for de 375.000 skattepligtige selskaber mv. Over for disse knap 5,3 mio. skattepligtige vil der kun for de 430.000 skattepligtige, der efter forslaget vil blive omfattet af kort frist i stedet for ordinær frist som hidtil, ske en reduktion i Skatteforvaltningens mulighed for at foretage ordinær genoptagelse. Dette vil medføre en yderligere stigning i det forventede antal ordinære genoptagelser uden en yderligere nedgang i det forventede antal ekstraordinære genoptagelser.

En faktisk stigning i antallet af ordinære genoptagelser genereret af Skatteforvaltningen vil også være i overensstemmelse med, at et formål med den længere ordinære frist er, at genoptagelser i højere grad skal foretages som ordinære genoptagelser og ikke som ekstraordinære genoptagelser, og at en længere ordinær frist skal reducere behovet for, at Skatteforvaltningen skal kunne foretage ekstraordinær genoptagelse. Det formål kan kun indfries, hvis Skatteforvaltningen faktisk foretager flere ordinære genoptagelser end hidtil – ud over den tilgang af ordinære genoptagelser, som genereres af de skattepligtige.

Domstolene fratages kompetence til endelig lovfortolkning

Forslaget om at flytte kompetencen til at træffe afgørelser i alle sager om genoptagelse efter den foreslåede regel om særlig grov uagtsomhed eller forsæt til Skatterådet, er begrundet med, at det skal sikres, at der sker en korrekt og ensartet regelanvendelse, og at skatterådsbehandlingen vil bidrage til at sikre, at der kun gennemføres ekstraordinær genoptagelse, hvis lovens kriterier herfor er opfyldt.

Mindretallet deler ikke den derved udtrykte mistillid til Skatteforvaltningens evne til at sikre en korrekt og ensartet regelanvendelse og evne til at træffe afgørelser i overensstemmelse med lovens kriterier. Skatteforvaltningens regelanvendelse på området, herunder vurdering af uagtsomhedsgrad, er tiltrådt af domstolene, og det har ikke været fremført i Skattelovrådet, at Skatteforvaltningens regelanvendelse, herunder vurdering af uagtsomhedsgrad, ikke skulle have været korrekt og ensartet.

Vores retssamfund er opbygget således, at det er den dømmende magt, der i sidste ende kan fastlægge den endelige fortolkning af Folketingets lovgivning. Da kun den skattepligtige, men ikke Skatteforvaltningen eller Skatteministeriet, kan anke en skatterådsafgørelse til Landsskatteretten, reducerer forslaget i praksis domstolenes rolle til kun at kunne lempe, men ikke skærpe, den anlagte fortolkning.
Et ønske om væsentligt at begrænse Skatteforvaltningens adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse bør opfyldes ved ændrede kriterier i lovgivningen og ikke ved at reducere Skatteforvaltningens kompetence og den dømmende magts rolle. Hensigten om at påvirke retsanvendelsen gennem særlig placering af afgørelseskompetence frem for at ændre lovens materielle indhold, svækker gennemsigtigheden for de skattepligtige og dermed retssikkerheden. Det vil være retspolitisk problematisk – uanset om der findes fortilfælde.

Mindretallet kan af disse grunde ikke tilslutte sig forslaget om at begrænse Skatteforvaltningens adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse for personer, der groft uagtsomt har bevirket en for lav skatteansættelse, hvilket vil beskytte de pågældende mod at skulle betale den rigtige skat og de-facto også mod risikoen for straf. Mindretallet kan heller ikke tilslutte sig forslaget om at overføre kompetence fra Skatteforvaltningen, klagemyndighederne og domstolene til Skatterådet. Mindretallet tilslutter sig de øvrige forslag.

14.3.1 Den ordinære frist

Skattelovrådet anbefaler, at den ordinære frist ændres til fem år, så der som udgangspunkt gælder den samme frist, uanset om der er tale om kontrollerede transaktioner eller ej, omstruktureringer mv. Endvidere bør det fastholdes, at der som udgangspunkt gælder den samme frist for Skatteforvaltningens og borgernes anmodning om genoptagelse.

Anbefalingen vil, hvis den gennemføres, medføre en betydelig forenkling. Det afgrænsningsproblem, som følger af den gældende sondring mellem fristen for kontrollerede transaktioner på 5 år og 4 måneder og den almindelige frist på 3 år og 4 måneder, fjernes. Det undgås derved blandt andet, at der skal sondres mellem kontrollerede transaktioner og rette indkomstmodtager-korrektioner.

En generel ordinær frist på fem år efter indkomstårets udløb vil for kontrollerede transaktioner medføre, at denne ordinære frist bliver fire måneder kortere end efter gældende regler. Det bør i forbindelse med en kommende lovændring belyses nærmere, om en frist på fem år giver tilstrækkelig tid til at indhente og behandle oplysninger fra udlandet i sager om kontrollerede transaktioner. Det bør herved indgå i vurderingen, at Skatteforvaltningen i dag får TP-dokumentationen tidligere, end da fristen på 5 år og 4 måneder for kontrollerede transaktioner blev indført. Hvis det findes nødvendigt

at fastsætte en længere frist end fem år, fx 5 år og 4 måneder eller 5 ½ år, er det Skattelovrådets anbefaling, at en sådan frist skal gælde generelt, så der ikke i relation til fristreglerne skal sondres mellem kontrollerede transaktioner og øvrige transaktioner.

Reglerne om renter af skat og moms er udformet sådan, at der ikke er symmetri mellem rentesatserne, alt efter om den skattepligtige skal betale eller har krav på skat, moms og afgifter. Eksempelvis beregnes der rente ved skyldig moms, men ikke ved tilgodehavende moms, og der er således ikke hjemmel til kun at beregne renter af det netto skyldige beløb. Dette vil navnlig ved korrektioner i forhold til, hvilken periode et momsbeløb er medtaget, kunne give sig udslag i, at der beregnes et efter omstændighederne betydeligt rentekrav. En udvidelse af den ordinær genoptagelsesfrist fra tre år til fem år vil kunne forøge konsekvenserne heraf. Skattelovrådet har ikke behandlet spørgsmålet om renter og finder ikke, at rentereglerne bør være styrende for, hvordan fristreglerne udformes. En forlængelse af den ordinære frist giver dog anledning til at overveje, om der bør ske en justering af rentereglerne.

Det skal tilsvarende belyses nærmere, om en frist på fem år er tilstrækkelig i forbindelse med værnsreglen i bestemmelserne om skattefri omstrukturering uden tilladelse i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. pkt., fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 5. pkt., og § 15 C, stk. 1, 5. pkt., hvor der i dag gælder en frist på 5 år og 4 måneder, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 8.

Skattelovrådet finder derudover, at den ordinære frist som udgangspunkt bør udløbe samtidigt, hvad enten der er tale om genoptagelse af ansættelsen for indkomstskat, moms eller afgifter.

Korrektioner af moms, afgifter og indkomstskat kan ofte have et nært samspil. Forlænges den ordinære frist for skatteansættelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2, bør den ordinære frist for moms og afgifter i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1 og 2, derfor forlænges tilsvarende. Endvidere bør fristen beregnes fra samme tidspunkt. Skattelovrådet anbefaler derfor, at den ordinære frist for moms og afgifter ændres til fem år, og at fristen beregnes fra udløbet af det relevante indkomstår, i hvilken den momspligtige eller afgiftspligtige aktivitet ligger.

Gaveafgift er efter gældende regler undtaget fra de almindelige fristregler, hvorfor ansættelse af gaveafgift kan genoptages af Skatteforvaltningen helt op til, at den absolutte forældelsesfrist på ti år sætter en grænse. Dette indebærer blandt andet, at der kan ske genoptagelse af ansættelse af gaveafgift (eller manglende gaveafgift) indtil udløbet af den 10-årige forældelsesfrist ved gaver til en søn eller datter, uden at betingelserne om ekstraordinær genoptagelse er opfyldt. Gaver til en nevø eller niece er derimod omfattet af de almindelige fristregler, da sådanne gaver ikke omfattes af gaveafgiftsreglerne, men af indkomstskattereglerne. Skattelovrådet har ikke identificeret væsentlige hensyn, som kan begrunde, at genoptagelse af ansættelser af grundlaget for gaveafgift ikke skal være omfattet af samme fristregler, som Skattelovrådet foreslår indført for indkomstskatter, moms og afgifter. Skattelovrådet har ikke vurderet de særlige fristregler, der gælder for gaveafgift efter boafgiftsloven, og Skattelovrådet anbefaler derfor, at behovet for og hensigtsmæssigheden af en ændring af fristreglerne i boafgiftsloven vedrørende gaver undersøges inden en eventuel lovændring.

Ved at fastsætte den ordinære frist til fem år efter indkomstårets udløb skabes der en klar og entydig regel. Det er Skattelovrådets vurdering, at det blandt andet i lyset af den teknologiske udvikling i almindelighed bør være rimeligt at kræve dokumentation fra borgere ca. 5-6 år tilbage. Skattelovrådet har herved også henset til reglerne om opbevaringspligt for bogføringsbilag mv. og til de frister, der gælder i Norge og Sverige.

Skattelovrådets anbefaling om forlængelse af den ordinære frist skal tilsvarende gælde for borgernes anmodning om genoptagelse. Borgerne er i dag, som klart udgangspunkt, afskåret fra at anmode om genoptagelse senere end 3 år og 4 måneder efter udløbet af det relevante indkomstår, idet anvendelsesområdet for bestemmelsen om ekstraordinær genoptagelse som følge af særlige omstændigheder er snævert. Borgerne vil med udvidelsen af den ordinære frist kunne begære genoptagelse længere tid tilbage.

14.3.2 Den korte frist

For personer omfattet af den korte frist skal Skatteforvaltningens forslag om forhøjelse af en skatteansættelse sendes senest den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af indkomståret.

Den korte frist gælder for borgere med enkle økonomiske forhold, og omfatter langt de fleste borgere. Skattelovrådet anbefaler, at der fortsat skal gælde en kort frist, men at reglens indhold ændres.

Efter gældende regler er fristen knyttet til den enkelte person. Dette medfører, at en person ikke omfattes af den korte frist, hvis den pågældende fx ejer en børsnoteret aktie i Nordea Bank AB, mens modsat personer, som ejer fx finansielle kontrakter og børsnoterede danske aktier, godt kan være omfattet af den korte frist. Dette har præg af vilkårlighed. I stedet foreslås det, at alle fysiske personer som udgangspunkt kan være omfattet af den korte frist, men kun for så vidt angår nærmere opregnede indtægter og fradrag.

Den korte frist bør endvidere udformes sådan, at den i højere grad end den nuværende tager højde for, at skattekontrollen ikke (længere) foretages i umiddelbar tilknytning til oplysningsfristen (selvangivelsesfristen). Den korte frist bør derfor målrettes enkle økonomiske forhold, hvor Skatteforvaltningen har særligt gode muligheder for at gennemføre sin kontrol hurtigt og effektivt.
Det er Skattelovrådets forslag, at kort frist skal omfatte indberettede tredjepartsoplysninger. Skattelovrådet har ikke haft mulighed for at vurdere alle indtægter og fradrag, der bør omfattes af kort frist, herunder hvorvidt både låste og ikke-låste felter skal være omfattet. Ved det efterfølgende lovarbejde, hvor omfanget af kort frist skal fastlægges endeligt, skal der således tages hensyn til, hvor stor usikkerhed og fejlmargin, der gennem de senere år har været vedrørende de enkelte oplysninger.

Skattelovrådet finder, at løn, pensioner og sociale ydelser mv., hvor Skatteforvaltningen har modtaget indberetninger fra tredjemand (arbejdsgiveren, pensionsselskabet, offentlige myndigheder mv.), bør være omfattet af kort frist. Også A-kasse betalinger, fagforeningskontingent og gaver til godkendte velgørende organisationer, som indberettes fra tredjemand, bør være omfattet.

Visse regler er udformet på en sådan måde, at der gælder en særlig pligt for fx arbejdsgivere til at foretage kontrol og sikre dokumentation. Dette gælder blandt andet rejsegodtgørelse og kørselsgodtgørelse. Da lovgivningen her er udformet med henblik på, at kontrollen mest effektivt kan gennemføres som en kontrol hos arbejdsgiverne, findes det naturligt, at der også her gælder en kortere frist for Skatteforvaltningens adgang til at genoptage borgernes ansættelse.

Renteindtægter og renteudgifter indberettes i vidt omfang fra banker og realkreditinstitutter. I det omfang skatteansættelsen hviler på sådanne indberettede oplysninger, finder Skattelovrådet endvidere, at der bør gælde en kort frist for Skatteforvaltningens muligheder for at genoptage ansættelsen. Der er dog ofte både hos Skatteforvaltningen og hos indberettende pengeinstitutter mv. usikkerhed om den skattemæssige kvalifikation af finansielle produkter. Finansielle produkter kan bestå af flere modgående betalinger, og hvis kvalifikationen ændres, så fx rente skal anses for noget

andet, eller omvendt, skal begge betalinger kunne genoptages. Ellers vil genoptagelse ved omkvalificeringer føre til vilkårlige resultater.

Derimod bør komplicerede forhold såsom kapitalgevinstbeskatning, udbytter, aktieløn mv. ikke være omfattet af den korte frist, ligesom selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed heller ikke bør være omfattet. Ligeledes bør udbetalinger fra et selskab tilhørende aktionæren eller dennes nærtstående ikke være omfattet, uanset om selskabet har foretaget indberetning af løn, rejsegodtgørelse eller kørselsgodtgørelse mv.

Selskaber mv. bør som i dag heller ikke være omfattet af den korte frist.

En ændring af den korte frist vil medføre, at ca. 4,7 mio. personer vil blive omfattet af den korte frist, for så vidt angår ændringer af de omfattede forhold, hvor det efter gældende regler er ca. 4,3 mio. personer, der omfattes. Med henblik på at få et billede af hvilken betydning forslaget har, er der taget udgangspunkt i de faktiske tal for indkomståret 2023 og herudfra lavet et skøn over forventningen af omfattede personer efter forslaget. De endelige tal vil afhænge af den præcise afgrænsning af reglerne om kort frist.

Skattelovrådet anbefaler, at det i forbindelse med ændring af den korte frist vurderes, hvorvidt fristen på 1 ½ år efter indkomstårets udløb fortsat er passende, eller om denne skal ændres. Skattelovrådet anbefaler, at fristen fastsættes, så Skatteforvaltningen har rimelig tid til at gennemføre en ordentlig kontrol på en hensigtsmæssig og omkostningseffektiv måde, men at fristen ikke fastsættes længere end højest nødvendigt.

Skattelovrådet anbefaler, at den korte frist – som efter gældende ret – udformes således, at de indtægter og fradrag, som ikke omfattes af den korte frist, omfattes af de almindelige frister.

14.3.3 Ekstraordinær genoptagelse på Skatteforvaltningens initiativ

Skattelovrådets anbefalinger berører ikke reglerne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-4 og 6-9, og § 32, stk. 1, nr. 1-2 og 4-5. Skatteforvaltningens mulighed for at genoptage ekstraordinært efter disse bestemmelser, fx adgangen til at genoptage ekstraordinært ved ændringer i det privatretlige eller offentligretlige grundlag, vil derfor ikke blive berørt af forslaget.

Flertallet anbefaler en ændring af Skatteforvaltningens adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse med henvisning til, at den skattepligtige selv eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Denne anbefaling skal ses i sammenhæng med anbefalingen om at udvide den ordinære frist og ændre den korte frist. Den længere ordinære frist for Skatteforvaltningens mulighed for at genoptage og den foreslåede ændring af den korte frist reducerer i væsentlig grad behovet for, at Skatteforvaltningen skal kunne foretage ekstraordinær genoptagelse.

Skattelovrådets forslag tilsigter at opnå en reel forenkling af reglerne og sikrer, at borgerne skal kunne regne med, at der ikke kan komme yderligere krav fra skattemyndighederne, når de ordinære frister er udløbet. For at opnå dette, er det efter flertallets opfattelse nødvendigt, at Skatteforvaltningens mulighed for at foretage ekstraordinær genoptagelse reduceres væsentligt og ikke blot erstattes af nye kriterier for ekstraordinær genoptagelse, som giver Skatteforvaltningen samme eller næsten samme mulighed for ekstraordinær genoptagelse som den gældende regel om grov uagtsomhed eller forsæt.

Skattelovrådet vurderer imidlertid, at det i nogle situationer er nødvendigt, at Skatteforvaltningen får mulighed for at genoptage længere tilbage end efter den ordinære frist, henholdsvis den korte frist. Hvis Skatteforvaltningen kan genoptage ekstraordinært efter forslaget, vil konsekvensen være, som efter gældende regler, at der kan ske genoptagelse af tidligere års ansættelse, hvor dog den 10-årige absolutte forældelse sætter en grænse.

14.3.3.1 Ekstraordinær genoptagelse ved strafbare unddragelser

Det følger af Skattestyrelsens funktionsadskillelse, at sager først oversendes til strafferetlig vurdering hos Skattestyrelsens straffesagsenheder, når der er truffet afgørelse om ændring af skatte- eller afgiftsansættelsen.

Hvis der skal føres en skattestraffesag – hvad enten det er i form af et administrativt bødeforelæg eller en tiltalebegæring til politiet og anklagemyndigheden – forudsætter det altså, at kontrollen forud herfor har foretaget en behandling af den materielle skattesag.

Hvis en skattepligtig undtagelsesvist idømmes en straf, inden der er gennemført en ændring af ansættelsen, bør det imidlertid sikres, at Skatteforvaltningen kan gennemføre ændringen. En skattepligtig, som idømmes en straf, bør således ikke kunne undgå at betale de unddragne skatter og afgifter på grund af fristregler.

Højesterets flertal på tre af fem dommere har i SKM2018.58.HR fastslået, at der i medfør af skatteforvaltningslovens § 34 b kan gennemføres en forhøjelse i anledning af strafbar skatteunddragelse, selv om skatteforvaltningslovens almindelige varslings- og ansættelsesfrister er udløbet. Skattelovrådet anbefaler, at denne bestemmelse videreføres, men at den omformuleres, så det udtrykkeligt fremgår af bestemmelsens ordlyd, at der kan gennemføres en ansættelsesændring, når den skattepligtige i en straffesag er blevet idømt en straf eller har vedtaget et bødeforelæg.

14.3.3.2 Ekstraordinær genoptagelse, ved uagtsomhed af særlig grov karakter

Skattelovrådet vurderer, at det i et vist omfang tillige er nødvendigt at have mulighed for, at Skatteforvaltningen kan foretage ekstraordinær genoptagelse udover de situationer, hvor den skattepligtige er idømt en straf eller har vedtaget et bødeforlæg. Det er derfor flertallets anbefaling, at der udover situationer, hvor der idømmes straf eller vedtages et bødeforlæg, skal kunne ske ekstraordinær genoptagelse, hvis der foreligger uagtsomhed af særlig grov karakter.

For at sikre, at Skatteforvaltningens mulighed for at foretage ekstraordinær genoptagelse reduceres væsentligt i forhold til de gældende regler, anbefaler flertallet, at der for det første indføres et nyt kriterium, som ikke knytter sig op til begrebet grov uagtsomhed. Flertallet anbefaler, at kriteriet formuleres således, at Skatteforvaltningen kan genoptage ansættelsen ekstraordinært, hvis:

"den skattepligtige eller nogen på dennes vegne ved uagtsomhed af særlig grov karakter eller forsæt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag."

Det er med formuleringen "uagtsomhed af særlig grov karakter" hensigten, at bestemmelsen skal omfatte væsentligt færre tilfælde end den gældende formulering "grov uagtsomhed". Det er ikke et krav, at Skatteforvaltningen kan dokumentere, at der er handlet forsætligt, men bestemmelsen formuleres, så den forudsættes at have et snævert anvendelsesområde.

Skattelovrådet har undersøgt, om det er muligt at udarbejde regler, der udtømmende fastlægger de situationer, hvor Skatteforvaltningen bør kunne foretage ekstraordinær genoptagelse. Skattelovrådet har konkluderet, at dette ikke er muligt.

Som eksempler, hvor Skattelovrådet vurderer, at Skatteforvaltningen bør have mulighed for ekstraordinær genoptagelse, kan nævnes

- Udeholdte indtægter i tilfælde af særlig grov karakter. Dette kan fx omfatte tilfælde af udeholdte indtægter ved brug af skattelyselskaber eller tilfælde, hvor udeholdelsen har en systematisk karakter, fx en erhvervsdrivende, der gentagne gange undlader at medtage skatte- og momspligtige indtægter, eller en skattepligtig, der driver en ikke registreret virksomhed og undlader at oplyse om sin indkomst.

- Uberettigede fradrag i tilfælde af særlig grov karakter. Dette vil fx omfatte de såkaldte "faktura-fabrikker", hvor der er benyttet fiktive fakturaer, eller tilfælde, hvor der fx i momsopgørelsen og/eller opgørelsen af den skattepligtige indkomst er fratrukket udgifter, som ikke har været afholdt, og dette har en systematisk karakter.

For at sikre, at der sker en korrekt og ensartet anvendelse af den nye fristregel om ekstraordinær genoptagelse ved uagtsomhed af særlig grov karakter eller forsæt, foreslår flertallet for det andet, at alle sager om anvendelsen af den nye fristregel skal forelægges Skatterådet til afgørelse.

Forslaget om, at Skatterådet skal træffe afgørelse om bestemmelsens anvendelse skal ses i lyset af hensigten om, at Skatteforvaltningens mulighed for ekstraordinær genoptagelse begrænses væsentligt som et modstykke til ændringen af den ordinære frist til fem år. Skatterådsbehandlingen vil bidrage til at sikre en ensartet praksis, hvor der kun gennemføres ekstraordinær genoptagelse, hvis der foreligger forsæt eller uagtsomhed af særlige grov karakter.

Efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 2, træffer Skatterådet afgørelse i sager, som Skatteforvaltningen forelægger for Skatterådet til afgørelse, og som falder inden for Skatterådets kompetence efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 1. Der er indgået en aftale mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen, Motorstyrelsen og Vurderingsstyrelsen om sager, som skal forelægges for Skatterådet, senest den 6. juli 2025, jf. SKM2025.407.SKTST. Det følger af aftalens pkt. 3.2, at sager af principiel karakter kan forelægges for Skatterådet, når Skattestyrelsen, Motorstyrelsen eller Vurderingsstyrelsen finder det hensigtsmæssigt.

Flertallet anbefaler, at det skrives ind i selve lovteksten og ikke kun i aftalen med Skatterådets formand, at sager om anvendelsen af den nye fristregel altid skal forelægges Skatterådet til afgørelse. En lignende regel findes i skattelovgivningen, fx i forhold til anvendelsen af den generelle omgåelsesbestemmelse i ligningslovens § 3 og i diverse bestemmelser om dispensationer.

14.3.3.3 Adgang for den skattepligtige til at anmode om ekstraordinær genoptagelse, når Skatteforvaltningen foretager ekstraordinær genoptagelse

Skattelovrådet anbefaler, at den skattepligtige, hvis Skatteforvaltningen foretager ekstraordinær genoptagelse af enkelte indkomstår, skal have mulighed for at kunne anmode om genoptagelse af indkomstår, der er nyere end det/de indkomstår, Skatteforvaltningen genoptager ekstraordinært.

De gældende regler, hvor Skatteforvaltningen alene kan genoptage de indkomstår, hvor der skal ske en forhøjelse, men ikke de indkomstår, hvor der skal ske en nedsættelse af skatteansættelsen,

fører efter Skattelovrådets vurdering til et urimeligt resultat, fx hvis der er tale om lagerbeskattede aktiver, som i nogle år har haft en værdistigning og i andre et værdifald.

Skattelovrådet anbefaler, at en sådan regel om, at den skattepligtige i denne situation skal have mulighed for at anmode om genoptagelse af det/de nyere efterfølgende indkomstår, alene kan reducere den samlede forhøjelse for de indkomstår, der omfattes af den ekstraordinære genoptagelse.

Hvis der fx i år otte har været en forhøjelse på 100, skal den skattepligtige være berettiget til at anmode om genoptagelse af år seks og syv, men nedsættelsen for de to indkomstår skal ikke kunne overstige samlet 100.

14.3.4 Ekstraordinær genoptagelse på den skattepligtiges initiativ

Skattelovrådet anbefaler, at de gældende regler om ekstraordinær genoptagelse som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder, videreføres. Bestemmelserne har et snævert anvendelsesområde.

Det vurderes, at der med en udvidelse af den ordinære frist til fem år vil ske en sådan udvidelse af de skattepligtiges adgang til at anmode om genoptagelse, at der normalt vil være taget et tilstrækkeligt hensyn hertil. Der kan være behov for, at borgere undtagelsesvis skal kunne anmode om genoptagelse længere tid tilbage, fx hvis der er sket fejl hos Skatteforvaltningen eller ved visse tilfælde med alvorlig sygdom, hvorfor det er hensigtsmæssigt at videreføre de nuværende bestemmelser om særlige omstændigheder.

14.3.5 Den lille frist-regel ved ekstraordinær genoptagelse

Der gælder en særlig reaktionsfrist i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og § 32, stk. 2, hvis der skal ske ekstraordinær genoptagelse. Bestemmelsen omfatter både, hvor det er Skatteforvaltningen, og hvor det er den skattepligtige, der anmoder om genoptagelse. Se nærmere herom i kapitel 7.

Ved en borgers anmodning om ekstraordinær genoptagelse som følge af særlige omstændigheder kan der argumenteres for, at den skattepligtige bør reagere inden for en vis rimelig tid, blandt andet for at tilgodese Skatteforvaltningens behov for at "trække en streg i sandet" og Skatteforvaltningens mulighed for at foretage en kontrol, hvor der er tale om gamle forhold. Hensynet hertil er imidlertid ikke stærkt. Der bør herved også henses til, at det, hvis den ordinære genoptagelsesfrist udvides til fem år, kun må antages at være relevant i relativt få tilfælde, hvor skattepligtige anmoder om ekstraordinær genoptagelse. Den absolutte forældelsesregel på ti år vil under alle omstændigheder sætte en sidste frist for, hvor lang tid tilbage der kan anmodes om genoptagelse.

Det kan endvidere forekomme urimeligt, at den skattepligtige kan være afskåret fra at anmode om genoptagelse som følge af manglende reaktion inden for seks måneder, hvis der undtagelsesvist foreligger særlige omstændigheder. Hvis betingelserne om særlige omstændigheder er opfyldt, vil den pågældende i praksis ofte ikke være klar over, at der skal reageres inden en vis frist. Hensynet til, at også en effektiv skatteforvaltning har behov for at kunne "trække en streg i sandet", er allerede varetaget ved den restriktive praksis om, hvornår der foreligger særlige omstændigheder.

I forhold til Skatteforvaltningens ekstraordinære genoptagelse som følge af grov uagtsomhed og forsæt har Højesteret i SKM2018.481.HR og SKM2018.520.HR udtalt, at det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, at varslingsfristen på seks måneder begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er

urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes et groft uagtsomt eller forsætligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant.

Skatteforvaltningen er som følge af officialprincippet forpligtet til at indhente oplysninger, indtil en sag er tilstrækkeligt oplyst. Anmoder Skatteforvaltningen derfor om yderligere oplysninger, vil reaktionsfristen, jf. praksis, blandt andet SKM2024.69.HR og SKM2022.369.ØLR, som udgangspunkt blive skubbet til det tidspunkt, hvor Skatteforvaltningen modtager oplysningerne, eller det tidspunkt, hvor det er klart, at oplysningerne ikke bliver sendt ind.

Bestemmelserne om Skatteforvaltningens reaktionsfrist skal sikre en rimelig sagsbehandlingstid. Det følger allerede af god forvaltningsskik, at sager i den offentlige forvaltning skal behandles inden for rimelig tid og ikke må trække unødigt ud. Den praktiske betydning af reaktionsfristen er efter Skattelovrådets vurdering allerede i dag relativt begrænset, hvis Skatteforvaltningen anmoder om yderligere oplysninger, jf. ovenfor. Endvidere er der ved afvejningen af de forskellige modsatrettede hensyn et mindre hensyn at tage til en skattepligtig, der ved forsæt eller ved uagtsomhed af særlig grov karakter har bevirket, at der er angivet forkert.

Skattelovrådet anbefaler som følge heraf, at den lille fristregel fjernes, for så vidt angår borgernes anmodning om ekstraordinær genoptagelse på grund af særlige omstændigheder, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og § 32, stk. 1, nr. 4, og for så vidt angår skattemyndighedernes varsling af ekstraordinær genoptagelse som følge af, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller ved uagtsomhed af særlig grov karakter har bevirket, at der er foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, jf. forslagets nye bestemmelser i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og § 32, stk. 1, nr. 3.

Det kan overvejes, om tilsvarende hensyn gør sig gældende i forhold til reaktionsfristen i relation til de øvrige genoptagelsesbetingelser i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-4, 6-7 og 9 samt skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2 og 5. Flere af disse bestemmelser indeholder mere objektive holdepunkter for, hvornår reaktionsfristen begynder at løbe, hvorfor retsstillingen her er mere klar for både de skatte- og afgiftspligtige og skattemyndighederne. Dertil kommer hensynet til at sikre, at både borgere og skattemyndigheder kan "trække en streg i sandet", herunder også af hensyn til muligheden for dokumentation. Fjernes reaktionsfristen, fjernes ligeledes et af incitamenterne for de skatte- og afgiftspligtige til at reagere hurtigt, hvilket potentielt kan få betydning for den rentegodtgørelse, Skatteforvaltningen skal udbetale. Henset til kommissoriet og rapportens fokus på bestemmelserne om særlige omstændigheder, grov uagtsomhed og forsæt har Skattelovrådet ikke haft mulighed for at undersøge og afveje disse forhold yderligere. Det er derfor Skattelovrådets anbefaling, at det ved en lovændring, hvor reaktionsfristen fjernes for særlige omstændigheder samt uagtsomhed af særlig grov karakter og forsæt, undersøges nærmere, om reaktionsfristen også bør fjernes for andre bestemmelser om adgang til ekstraordinær genoptagelse, og om den eventuelt bør ophæves fuldstændigt.

14.3.6 Indførelse af en enighedsbestemmelse

Ekstraordinær genoptagelse som følge af særlige omstændigheder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 og § 32, stk. 1, nr. 4, kan alene anvendes til ændringer til gunst for den skattepligtige og dermed alene til nedsættelser af skatteansættelsen. Hvis en skattepligtig efter udløbet af ordinær frist opdager en fejl i sin skatteansættelse og på den baggrund anmoder om genoptagelse med henblik på en forhøjelse af skatteansættelsen, er der således ikke hjemmel til ekstraordinær genoptagelse på den skattepligtiges anmodning.

Det er således ikke nødvendigvis muligt for den skattepligtige at opnå den materielt korrekte skatteansættelse til statskassens fordel, selvom dette er den skattepligtiges ønske.

Skattelovrådet anbefaler, at der indføres en adgang til ekstraordinær genoptagelse i tilfælde, hvor skattemyndighederne og den skattepligtige er enige om en given ændring af skatteansættelsen. Bestemmelsen vil give Skatteforvaltningen mulighed for at genoptage ud over den ordinære frist, hvis den skattepligtige anmoder herom. Det bør være en betingelse for genoptagelse, at ændringen af de indkomstår, der ligger uden for den ordinære frist, samlet set for disse år fører til, at den skattepligtige skal betale mere til Skatteforvaltningen. Ekstraordinær genoptagelse, som fører til ændringer til gunst for den skattepligtige, bør således kun kunne ske efter de øvrige bestemmelser om ekstraordinær genoptagelse, herunder hvor der foreligger særlige omstændigheder.

Den foreslåede bestemmelse vil give mulighed for på den skattepligtiges initiativ at afregne den korrekte skat på et hvilket som helst tidspunkt indenfor den absolutte forældelsesfrist på ti år, hvis der er enighed mellem den skattepligtige og skattemyndighederne om ændringen. Den skattepligtige skal ved anmodningen om ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen kunne betinge anmodningen af, at Skatteforvaltningen ikke ændrer øvrige forhold vedrørende ansættelsen for de indkomstår, der ligger uden for den ordinære frist. Skatteforvaltningens mulighed for ekstraordinær genoptagelse efter de øvrige bestemmelser i skatteforvaltningsloven består uændret.

Bestemmelsen skal alene give mulighed for at opnå den materielt korrekte skatteansættelse og giver ikke hjemmel til at fravige de materielle skatteregler.

Bestemmelsen vil kunne blive relevant i tilfælde, hvor en skattepligtig får oplysning om, at skatteansættelsen har været for lav som følge af forkerte indberetninger fra tredjemand. Bestemmelsen kan også finde anvendelse i tilfælde, hvor en ny revisor konstaterer fejl i tidligere års ansættelser. Oplysningerne kan også komme fra Skatteforvaltningen. Skatteforvaltningen kan fx modtage nye indberetninger fra tredjepart og i den forbindelse gøre den skattepligtige opmærksom på muligheden for at anmode om genoptagelse. Det er ikke tanken med bestemmelsen, at Skatteforvaltningen systematisk skal oplyse de skattepligtige om muligheden for at anmode om genoptagelse efter bestemmelsen.

Både ved bestemmelsens formulering og anvendelse skal det sikres, at den skattepligtige ikke føler sig presset til at anmode om ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen. Hensigten med bestemmelsen er alene at give de skattepligtige, der frivilligt ønsker at forhøje deres skatteansættelse udover de ordinære år, en mulighed herfor. Det er ikke hensigten med bestemmelsen, at den skal forstås som en opfordring til at anmode om ekstraordinær genoptagelse med deraf følgende risiko for at udhule den ordinære frist.

Ved behandlingen af sagen vil Skatteforvaltningen skulle oplyse den skattepligtige, hvis der er konkret risiko for, at den skattepligtige kan ifalde et strafferetligt ansvar. Det følger af retssikkerhedsloven, at Skatteforvaltningen, hvis der er mistanke om et muligt strafbart forhold, har pligt til at oplyse den skattepligtige om, at denne ikke har pligt til at udlevere oplysninger med risiko for at inkriminere sig selv. Endvidere er der i medfør af principperne om god forvaltningskik pligt til at orientere den skattepligtige, hvis sagen vil blive sendt til vurdering af strafansvar. Derimod bør der ikke oplyses om en eventuel strafrisiko, hvis ændringen fx angår et låst felt, hvor der ikke kan straffes. Oplysning om strafrisiko skal derfor tilpasses den konkrete sags omstændigheder.

En genoptagelse forudsætter en sagsbehandling i den enkelte sag, hvilket vil medføre øgede administrative ressourcer. Det er Skattelovrådets forventning, at Skatteforvaltningens ressourceforbrug til at administrere bestemmelsen vil være begrænset.

Bilag 1: Kommissorium – modernisering af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler

Den 10. marts 2021 indgik alle Folketingets partier en politisk aftale om *En styrket skattekontrol – etape 2*. Det fremgår bl.a. af aftalen, at skatteministeren vil anmode Skattelovrådet om at se nærmere på relevante retssikkerhedsmæssige problemstillinger, eksempelvis skatteyderes adgang til genoptagelse af skatteansættelser.

Fristudvalget afgav i 2003 betænkning om fristerne for skatteansættelse og fastsættelse af afgiftstilsvar, genoptagelse og forældelse, hvor skatteforvaltningslovens bestemmelser om bl.a. genoptagelse blev undersøgt grundigt.

De gældende fristregler i skatteforvaltningsloven bygger på anbefalingerne fra Fristudvalgets betænkning. Formålet var at indføre bedre og enklere regler vedrørende fristerne for skatteansættelsen og fastsættelsen af afgiftstilsvar. Forældelsesfrister og frister for ansættelsesændringer er nødvendige, men kan samtidigt indebære, at borgerne kan føle sig udsat for et retstab, da reglerne kan afskære borgerne fra de krav, som de uden fristreglerne kunne have haft. 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 rigtigt afbalanceret.

På denne baggrund anmoder skatteministeren Skattelovrådet om at foretage et eftersyn af, om reglerne i mødet mellem borgere, virksomheder og skattemyndigheder er tidssvarende og har den rette balance, og komme med anbefaling af eventuelle ændringer af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler, herunder forslag til konkrete lovændringer.

Skattelovrådet bedes fokusere på:

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 (frister for indkomst- og ejendomsværdiskat)
Mulighed for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen som følge af grov uagtsomhed (skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5). Skattelovrådet anmodes om at komme med en

vurdering af, om reglens anvendelse er balanceret og tidssvarende – dog med særlig hensyntagen til at reglen ofte anvendes af skattemyndighederne overfor borgere og virksomheder, der opererer på tværs af landegrænser bl.a. som led i bekæmpelse af skattely. Skattelovrådet anmodes tillige om at vurdere og komme med anbefaling af, om der er behov for at give mulighed for nedsættelser efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ved grov uagtsomhed hos skatteyder i særlige tilfælde, da der efter de gældende regler alene kan ske forhøjelse af skatteansættelsen, men ikke nedsættelse af skatten i tabsgivende år, hvis Skattestyrelsen genoptager flere på hinanden følgende indkomstår.

Mulighed for genoptagelse pga. særlige omstændigheder (skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8). Skattelovrådet anmodes om at komme med anbefaling af, om reglens anvendelse er balanceret og tidssvarende.

Den lille fristregel - kundskabstidspunktet (skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2). Skattelovrådet anmodes om at vurdere om reglens anvendelse er balanceret og tidssvarende.

Skattelovrådet bedes ligeledes fokusere på:

Skatteforvaltningslovens §§ 31 og 32 (frister for fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvar og ændring af godtgørelse af afgift)

Skattelovrådet anmodes om at vurdere, om der er behov for ændringer af de gældende parallelle bestemmelser om frister for fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvar og ændring og godtgørelse af afgift i §§ 31 og 32 i forhold til de ovenfor skitserede problemstillinger.

Generelt
I Skattelovrådets vurdering skal der tages hensyn til de overordnede samfundsøkonomiske konsekvenser af forslagene, herunder at forslagene fremstår afbalancerede, fx således at eventuelle foreslåede ændringer sker under hensyntagen til, at ændringer i genoptagelsesreglerne kan have væsentlige provenumæssige konsekvenser.

Senest med udgangen af juni 2022 skal Skattelovrådet fremlægge sin samlede indstilling for skatteministeren med henblik på, at der evt. kan fremsættes lovforslag i folketingssamlingen 2022/23.

Skattelovrådet kan efter en konkret vurdering vælge at inddrage øvrige problemstillinger, som identificeres vedrørende skatteforvaltningslovens §§ 26, 27, 31 og 32 i undersøgelsen.

Skattelovrådet skal inden udgangen af 2022 foretage afrapportering til skatteministeren.

Bilag 2: Overblik over relevante bestemmelser fra svensk, norsk og finsk ret

Sverige

Nedenfor angives de væsentligste bestemmelser fra svensk ret, der indgår i kapitel 13 i Skattelovrådets rapport. De svenske love er opdateret november 2023. Den svenske Rättslig vägledning findes her: Skatteförfarandelagen (SFL) | Rättslig vägledning | Skatteverket.

Skatteförfarandelag (2011:1244)

30 kap. Vem ska lämna en inkomstdeklaration?
Fysiska personer
1 § En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration, om
1. intäkterna i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 har upgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret,
2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,
3. intäkterna i inkomstslaget kapital, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17-21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor under beskattningsåret,
4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,
5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller
6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.
Lag (2012:835).

Dödsbon

2 § Det som skulle ha gällt för den avlidne i fråga om deklarationsskyldighet ska för dödsåret tillämpas på dödsboet.

3 § För år efter dödsåret ska ett dödsbo lämna en inkomstdeklaration, om

1. de skattepliktiga intäkterna, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17-21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,
2. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller
3. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.

Lag (2011:1289).

Andra juridiska personer än dödsbon

4 § En inkomstdeklaration ska lämnas av

1. aktiebolag, ekonomiska föreningar och sådana stiftelser, andra liknande subjekt eller andra tillgångsmassor som enligt stiftelseförordnande eller motsvarande bestämmelse har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda fysiska personers ekonomiska intressen,
2. sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som avses i 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), om intäkterna under beskattningsåret har överstigit grundavdraget enligt 63 kap. 11 § den lagen,
3. andra juridiska personer än sådana som avses i 1 och 2, med undantag för dödsbon och svenska handelsbolag, om de skattepliktiga intäkterna under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor, och
4. andra juridiska personer än dödsbon för vilka underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader eller riskskatt för kreditinstitut ska fastställas.

Lag (2021:1259).

Skattefri inkomst

5 § Vid bedömning av deklarationsskyldighet som är beroende av att intäkterna har uppgått till visst belopp ska hänsyn inte tas till sådan intäkt som är skattefri eller som den fysiska personen inte är skattskyldig för enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Första stycket gäller inte i fråga om

1. inkomst som enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige, och
2. inkomst som ingår i avgiftsunderlaget för egenavgifter.

Lag (2012:835).

32 kap. När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

Fysiska personer och dödsbon

1 § Fysiska personer och dödsbon ska lämna inkomstdeklaration senast den 2 majåret efter utgången av beskattningsåret.

Andra juridiska personer än dödsbon

2 § Andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration för ettbeskattningsår enligt följande uppställning:

Om beskattningsåret går ut den	ska deklaration ha kommit in senast den
31 december	1 juli
30 april	1 november
30 juni	15 december
31 augusti	1 mars

Den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt får lämna deklaration en månadsenare än vad som följer av första stycket.

Var ska en inkomstdeklaration lämnas?

3 § En inkomstdeklaration ska lämnas till Skatteverket eller till ett mottagningsställesom har godkänts av verket.

48 kap. Förseningsavgift

Huvudregeln för förseningsavgift

1 § Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattedeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning, inte har gjort det i rätt tid.

Förseningsavgift ska dock inte tas ut om det är fråga om

1. en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 §,
2. en särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt enligt 26 kap. 7 § andra eller tredje stycket,
3. särskilda uppgifter som redare ska lämna enligt 33 kap. 8 §, eller
4. särskilda uppgifter om nedsättning av utländsk skatt enligt 33 kap. 9 §.

Lag (2015:892).

Förseningsavgift om uppgifterna är bristfälliga

2 § Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklarationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Undantagen

Fysiska personer i utlandet

3 § Förseningsavgift får inte tas ut av en fysisk person som inte har lämnat en inkomstdeklaration i rätt tid om han eller hon

1. är bosatt utomlands eller stadigvarande vistas utomlands den dag då deklaration ska lämnas, och
2. lämnar deklaration senast den 31 maj.

Om uppgifterna inte är undertecknade

4 § Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna enligt 38 kap. 2 §, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det.

Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs.

Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 6 §.

Inte mer än en förseningsavgift för skattedeklaration

5 § Om en deklarationsskyldig som vid samma tillfälle ska ha kommit in med flera skattedeklarationer är försenad med mer än en deklaration, ska bara en förseningsavgift tas ut.

Förseningsavgiftens storlek

6 § Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning.

Om förseningsavgiften gäller	uppgår den till
aktiebolags eller ekonomisk förenings inkomstdeklaration	6 250 kronor
någon annans inkomstdeklaration	1 250 kronor
särskilda uppgifter	1 250 kronor
periodisk sammanställning	1 250 kronor
skattedeklaration	625 kronor

Förseningsavgiften för skattedeklaration uppgår dock till 1 250 kronor om det är fråga om en deklaration som ska lämnas efter föreläggande.
Lag (2015:768).

Flera förseningsavgifter

7 § Om den som utan föreläggande ska lämna en inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut.

Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.

Vid tillämpningen av första stycket ska hänsyn inte tas till den senarelagda deklarationstidpunkt som gäller för andra juridiska personer än dödsbon som lämnar deklaration elektroniskt.

49 kap. Skattetillägg

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut (10-10 d §§),
- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11, 13 och 14 §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15 och 16 §§),
- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- rätträkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

Lag (2016:888).

Tillämpningsområdet för skattetillägg

2 § Skattetillägg ska tas ut på skatter som omfattas av denna lag, dock inte på skatt som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

3 § Skattetillägg ska tas ut på följande avgifter:
1. avgift enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
2. avgift enligt 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, samt
3. avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

Det som sägs om skatt i detta kapitel gäller även dessa avgifter.

Skattetillägg vid oriktig uppgift

4 § Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

5 § En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att

1. en lämnad uppgift är felaktig, eller
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett
   riktigt beslut, eller
2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

6 § Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning.

7 § Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska undanröjas om

1. en skattedeklaration lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades, eller
2. en inkomstdeklaration lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.

Om den deklarationsskyldige gör sannolikt att han eller hon inte har fått kännedom om skattetillägget före utgången av den månad då beslutet meddelades, ska fristen i stället räknas från den dag då den deklarationsskyldige fick sådan kännedom.

Skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.

Skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

8 § Skattetillägg ska tas ut av den som

1. har skönsbeskattats på grund av att någon inkomstdeklaration inte har lämnats,
2. inte heller har lämnat deklaration inom den tid som föreskrivs i 7 §, och
3. på Skatteverkets initiativ påförs ytterligare skatt genom omprövning av skönsbeskattningsbeslutet.

Ett beslut om skattetillägg ska inte undanröjas om en inkomstdeklaration lämnas senare.

Om skattetillägg inte har tagits ut i samband med det första skönsbeskattningsbeslutet ska, vid tillämpningen av första stycket 2, det som sägs i 7 § om beslutet om skattetillägg och kännedom om skattetillägget i stället gälla skönsbeskattningsbeslutet och kännedom om skönsbeskattningen.

Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

9 § Skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag.

När får skattetillägg inte tas ut?

10 § Skattetillägg får inte tas ut om

1. den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret,
2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller
3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

En rättelse anses inte vara på eget initiativ om

1. Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll,
2. rättelsen har en koppling till den generella kontrollen, och
3. rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen.

Lag (2018:562).

10 a § Skattetillägg får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) eller en av någon annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om anmälan eller förundersökningen avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.

Skattetillägg får dock tas ut, om åklagaren har beslutat att inte inleda förundersökning eller att lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.

Lag (2015:633).

10 b § Skattetillägg får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.

Lag (2015:633).

10 c § Skattetillägg får inte tas ut i samband med en återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2-4.

Lag (2016:888).

Avstämningsuppgifter

10 d § Med avstämningsuppgifter avses

1. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer och underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning,
2. uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, och
3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

Lag (2017:387).

Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift
Huvudregeln
11 § Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1-4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften.
Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.'

12 § Har upphävts genom *lag (2015:633)*.

Periodiseringsfel
13 § Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförts eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är
1. skattetillägget på slutlig skatt 10 procent,
2. skattetillägget på annan skatt
a) 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till, och
b) 5 procent i andra fall.

Underskott
14 § Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning
Huvudregeln
15 § Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent.
Skattetillägget ska beräknas på
1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt
a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och
b) de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och
2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11, 13 och 14 §§.
Lag (2015:633).

Underskott
16 § Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av denna minskning.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas.

Beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut

17 § Skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut är 40 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.

Beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts

18 § Skattetillägg som tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts är 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts.

Underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor

19 § När det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget.

Rätträkning

20 § Innan ett skattetillägg beräknas, ska de ändringar göras av underlaget för inkomstskatt som föranleds av andra frågor än den som ligger till grund för skattetillägget. Det gäller dock inte ändringar som blir möjliga först på grund av rättelsen av den oriktiga uppgiften eller den skönsmässiga avvikelsen från lämnade uppgifter.

Mer än en procentsats

21 § När skattetillägg på slutlig skatt ska tas ut enligt mer än en procentsats, ska de belopp som skattetilläggen ska beräknas på bestämmas enligt följande.

Om skattetillägg ska beräknas på undandragen skatt, ska först skatten på summan av de undanhållna beloppen beräknas. Skatten ska därefter fördelas på respektive undanhållet belopp efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.

Om skattetillägg ska beräknas på minskning av underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst, ska den sammanlagda minskningen fördelas på respektive undanhållet belopp efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.

Om skattetillägg ska beräknas på både undandragen skatt och minskning av underskott, ska beräkningen göras på varje underlag för sig.

51 kap. Befrielse från särskilda avgifter

1 § Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
   a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
   b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
   c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter eller uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.
Lag (2020:858).

2 § Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut en dokumentationsavgift med fullt belopp ska Skatteverket även beakta om bristen på dokumentation helt eller delvis har lett till ett ingripande på grund av att bestämmelserna i 5 kap. 3 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism inte har följts.
Lag (2018:2034).

57 kap. Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter
1 § Om den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning). Detsamma gäller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen.

Första stycket gäller även avgift.

2 § Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklarationsskyldige och föreläggandet inte har följts.

3 § Om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt har bestämts till noll kronor på grund av att deklaration inte har lämnats eller skatt eller avgift inte har redovisats och om uppgifterna i ärendet inte talar för något annat får skönsbeskattning ske enligt schablon.

Vid skönsbeskattning enligt schablon ska skatten eller avgiften bestämmas till det högsta av de belopp, beräknat per kalendermånad, som har bestämts för skatten eller avgiften vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna multiplicerat med antalet kalendermånader i den redovisningsperiod som skönsbeskattningen omfattar.
Första och andra styckena gäller inte
1. beslut om mervärdesskatt eller punktskatt, om bara överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt har bestämts för de tre närmast föregående redovisningsperioderna, och
2. skatt eller avgift som har redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration.

4 § Om den som är skyldig att lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 9 a § på grund av att ett godkännande för tonnagebeskattning har återkallats inte har gjort det, får skönsbeskattning beslutas.
Lag (2016:888).

66 kap. Omprövning
Innehåll
1 § I detta kapitel finns bestämmelser om omprövning av Skatteverkets beslut. Bestämmelserna ges i följande ordning:
- Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut (2-4 §§),
- särskilt kvalificerad beslutsfattare (5 §),
- omprövning på begäran av den som beslutet gäller (6-18 §§),
- omprövning till fördel för den som beslutet gäller på initiativ av Skatteverket (19 §),

- omprövning till nackdel för den som beslutet gäller på initiativ av Skatteverket (20-34 §§), och
- omprövning av flera redovisningsperioder (35 §).

Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut

2 § Skatteverket ska ompröva sina beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna om

1. den som beslutet gäller begär omprövning,
2. den som beslutet gäller eller företrädaren enligt 67 kap. 4 § överklagar, eller
3. det finns andra skäl.

Om Skatteverket ska besluta i en fråga inom viss tid och inte har gjort det, får verket besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.

3 § Skatteverket får inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

Skatteverket får också på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga om skattetillägg som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande om skattetillägg från Högsta domstolen som har meddelats senare.
Lag (2015:633).

4 § Om den som ett beslut gäller varken har begärt omprövning eller överklagat, får Skatteverket avstå från att besluta om omprövningar som avser mindre belopp.

Särskilt kvalificerad beslutsfattare

5 § Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsavgift eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,
2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning,
3. frågan ska prövas i sak, och
4. prövningen inte är enkel.

Första stycket gäller inte den första omprövningen av ett beslut enligt 53 kap. 2, 3 eller 4 §.
Lag (2022:1686).

Omprövning på begäran av den som beslutet gäller

Hur omprövning begärs

6 § En begäran om omprövning ska vara skriftlig.

Om en begäran om omprövning inte är undertecknad, får Skatteverket förelägga den som har begärt omprövningen att underteckna begäran. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning annars inte kommer att ske.

Tiden för begäran om omprövning – huvudregeln

7 § En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. godkännande för tonnagebeskattning eller återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning,
4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
5. föreläggande,
6. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
7. tvångsåtgärder,
8. återkallelseavgift,
9. dokumentationsavgift,
10. rapporteringsavgift,
11. plattformsavgift,
12. kontrollavgift,
13. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
14. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
15. verkställighet, eller
16. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

Lag (2022:1686).

Förlängd tid för omprövning av beslut som meddelas sent

8 § Om ett beslut har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får en begäran om omprövning komma in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Förlängd tid för omprövning av beslut om skattetillägg

9 § Omprövning av ett beslut om skattetillägg får begäras så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

Förlängd tid för omprövning av beslut om återkallelseavgift

9 a § Omprövning av ett beslut om återkallelseavgift får begäras så länge beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2-4 eller de beslut om beskattning som föranleds av beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning inte har fått laga kraft.

Lag (2016:888).

Förlängd tid för omprövning av skatt på ackumulerad inkomst

10 § En begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst och föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.

Förlängd tid för omprövning av inkomstskatt för utomlands bosatta

11 § En begäran om omprövning som avser tillämpning av 4 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller 5 a § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.

Förlängd tid för omprövning av prissättning av internationella transaktioner

12 § En begäran om omprövning som avser prissättning av internationella transaktioner och föranleds av Skatteverkets beslut enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner, får komma in inom ett år från den dag då beslutet meddelades.

Omprövning av beslut om preliminär skatt

13 § En begäran om omprövning av ett beslut om debitering av preliminär skatt ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret.
Om beslutet meddelas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret, får begäran om omprövning komma in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

14 § En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad om den gäller ett beslut om

1. preliminär A-skatt,
2. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 9 eller 10 §, eller
3. skatteavdrag för hemresa enligt 11 kap. 12 §.

15 § Om den som ett beslut om preliminär A-skatt gäller är försatt i konkurs, får konkursboet begära omprövning. Begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sådan tid som anges i 14 §.

Om ett beslut om preliminär A-skatt omfattar ersättning som ska utmätas, får även Kronofogdemyndigheten begära omprövning.
Begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sådan tid som anges i 14 §.

Omprövning av beslut om särskild inkomstskatteredovisning

16 § En begäran om omprövning av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller befrielse från skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt 13 kap. 5 § första stycket 1 ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.

Omprövning av beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

17 § En begäran om omprövning av ett beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, som har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till, ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för begäran om omprövning av avgörandet i ärendet. I annat fall ska en begäran ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Begäran om omprövning som lämnas till domstol

18 § Om en begäran om omprövning kommer in till allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket, ska domstolen sända begäran till Skatteverket och samtidigt lämna uppgift om vilken dag den kom in till domstolen.

En begäran om omprövning som kommer in för sent till Skatteverket ska inte avvisas om den har kommit in till allmän förvaltningsdomstol i rätt tid.

Omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket
19 § Skatteverket får på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller.

Omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket
Beslut som inte får omprövas till nackdel
20 § Följande beslut får inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller:
1. beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., och
2. beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts.

Beslut som är möjliga att återkalla får inte heller omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Omprövningstiden – huvudregeln
21 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).

Förlängd omprövningstid på grund av för sen eller utebliven deklaration
22 § Om den som är deklarationsskyldig lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Ett sådant beslut får dock bara meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration, får beslutet meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Första och andra styckena gäller inte beslut om förseningsavgift.

Förseningsavgift - annan utgångspunkt för omprövningstiden
23 § Om beslutet avser förseningsavgift, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Kontrollavgift - annan utgångspunkt för omprövningstiden
24 § Om beslutet avser kontrollavgift enligt 50 kap. 1 eller 3 §, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades.

Om beslutet avser kontrollavgift enligt 50 kap. 7 §, ska tvåårsfristen för omprövning räknas från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts.

Omprövning till nackdel av beslut om rapporteringsavgift
24 a § */Upphör att gälla U:2024-01-01/* Ett beslut om omprövning av rapporteringsavgift till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.
Lag (2020:437).

24 a § */Träder i kraft I:2024-01-01/* Ett beslut om omprövning av rapporteringsavgift enligt 49 c kap. 1 eller 2 § till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.
Lag (2023:638).

Omprövning till nackdel av beslut om plattformsavgift

24 b § Ett beslut om omprövning av plattformsavgift till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då kontrolluppgiftsskyldigheten enligt 22 c kap. skulle ha fullgjorts.

Lag (2022:1686).

Omprövning till nackdel av beslut om ersättning för kostnader

25 § Ett beslut om ersättning för kostnader i ett ärende hos Skatteverket får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller bara om

1. ersättningen har beslutats med för högt belopp på grund av att den som beslutet gäller har lämnat felaktiga uppgifter, eller
2. det finns särskilda skäl.

Tvåårsfristen för omprövning ska räknas från den dag då beslutet om ersättning meddelades.

Omprövning till nackdel av beslut om debitering av preliminär skatt

26 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller som avser debitering av preliminär skatt ska meddelas inom sex månader från utgången av beskattningsåret.

Efterbeskattning - omprövning till nackdel efter tvåårsfristen

27 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige
   a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
   b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,
   c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller
   d) inte har lämnat begärt varuprov,
2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,
3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande eller uppgift om en betalningsmottagare som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,
4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål
   a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,
   b) om fastighetstaxering,
   c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),
   d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,
   e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
   f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked, eller
   g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2-4,
5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat

villkor i beslutet, eller
6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.
Lag (2019:954).

När efterbeskattning inte får beslutas
28 § Efterbeskattning får inte beslutas om
1. Skatteverket tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga, eller
2. det är uppenbart oskäligt.

Efterbeskattning enligt 27 § 1-3 får inte heller beslutas om den avser ett obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp.

Förkortad tid för efterbeskattning vid dödsfall
29 § Om den som en efterbeskattning gäller har avlidit, får beslut om efterbeskattning inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då boupptecknigen efter den avlidne gavs in för registrering.

Förlängd tid för efterbeskattning
30 § Beslut om efterbeskattning enligt 27 § 4 får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades.
Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats i avvaktan på beslut av kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av ett överklagande, får beslut om efterbeskattning som avser skatteavdrag meddelas senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

31 § Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om skatt eller avgift får meddelas inom ett år från utgången av den månad då beslutet i ärendet eller målet har fått laga kraft.

32 § Ett beslut om efterbeskattning får meddelas inom ett år från utgången av det kalenderår då
1. den som efterbeskattningen gäller
a) delgavs underrättelse om misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69),
b) åtalades för sådant brott enligt skattebrottslagen, eller
c) vidtog en åtgärd på eget initiativ enligt 12 § skattebrottslagen, eller
2. det beslutades enligt 14 a § skattebrottslagen om förlängning av tiden för att döma den som efterbeskattningen gäller till påföljd.

Om den som efterbeskattningen gäller har avlidit, får beslutet dock inte meddelas senare än sex månader efter dödsfallet.

33 § Ett beslut om efterbeskattning enligt 32 § första stycket 1 a, b eller 2 ska undanröjas, om
1. åtal inte väcks på grund av den förundersökning som har föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning, eller
2. åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.

34 § Ett beslut om efterbeskattning som gäller en juridisk person får meddelas inom den tid som anges i 32 § eller undanröjas enligt 33 §, om det som föreskrivs där gäller den som har företrätt den juridiska personen.

Omprövning av flera redovisningsperioder

35 § Om en omprövning av ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt avser flera redovisningsperioder och det inte framgår vilka perioder skatten eller avgiften ska hänföras till, får en omprövning som beslutas under beskattningsåret hänföras till den senaste redovisningsperioden. Beslutas omprövningen efter beskattningsårets utgång, får ändringen hänföras till beskattningsårets sista period.

67 kap. Överklagande och ändring i beslut på grund av skatteavtal

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- överklagande av Skatteverkets beslut (2-11 §§),
- överklagande av den som beslutet gäller (12-22 §§),
- det allmänna ombudets överklagande (23-25 §§),
- överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut (27-30 §§),
- handläggning vid domstol (31-37 §§),
- ändring i beslut om skatt på grund av skatteavtal (38 §), och
- beslut av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer (39 §).

Lag (2017:387).

Överklagande av Skatteverkets beslut

Beslut som får överklagas och vem som får överklaga

2 § Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller.

Den som beslutet gäller får överklaga även om beslutet inte är till nackdel för denne.

3 § Hos Skatteverket ska det finnas ett allmänt ombud som utses av regeringen.

Det allmänna ombudet får överklaga beslut som avses i 2 §.

4 § Om Skatteverket har ansökt om företrädaransvar enligt 59 kap. 16 §, får företrädaren överklaga beslut som omfattas av ansökan inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen.

Beslut som inte får överklagas

5 § Följande beslut får inte överklagas. Beslut som avser

1. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § eller 13 kap. 5 § första stycket 1,
2. föreläggande utan vite,
3. revision,
4. tillsyn över kassaregister,
5. kontrollbesök, eller
6. anstånd enligt 63 kap. 23 §.

En granskningsledares beslut om bevissäkring enligt 45 kap. 14 § första stycket eller beslut om att ta egendom i förvar enligt 46 kap. 16 § första stycket får inte överklagas.

Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten med ett undantag

6 § Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten.
Skatteverkets eller en annan myndighets beslut om befrielse från betalningsskyldighet enligt 60 kap. 1 § överklagas dock till regeringen.

Behörig förvaltningsrätt för fysiska personer

7 § Ett beslut som gäller en fysisk person överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades.

Behörig förvaltningsrätt för juridiska personer

8 § Beslut som gäller juridiska personer överklagas enligt följande uppställning:

Beslut som gäller	överklagas till den förvaltningsrätt
1. ett svenskt handelsbolag	inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades
2. en europeisk ekonomisk intressegruppering	inom vars domkrets intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
3. en europeisk gruppering för territoriellt samarbete	inom vars domkrets grupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
4. ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur	inom vars domkrets konsortiet hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
5. ett europeiskt politiskt parti	inom vars domkrets partiet hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
6. en europeisk politisk stiftelse	inom vars domkrets den europeiska politiska stiftelsen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades
7. ett dödsbo	som senast var behörig att pröva ett överklagande som gällde den avlidne
8. någon annan juridisk person än som avses i 1-7	inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades
9. en juridisk person som inte är ett dödsbo och som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet fattades	inom vars domkrets huvudkontoret

eller sätet var beläget eller,
om huvudkontor och säte saknas,
förvaltningen utövades då den
juridiska personen bildades
10. en juridisk person som
har upplösts som senast var behörig.
Lag (2016:1061).

9 § Följande beslut får överklagas till den förvaltningsrätt som ska pröva moderföretagets eller den juridiska personens överklagande. Beslut som gäller
1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,
3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller
4. två eller flera delägare i en juridisk person.

Första stycket gäller bara om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.

10 § Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller inte, om regeringen har meddelat föreskrifter om att beslut i vissa ärenden ska tas upp av någon annan förvaltningsrätt.

Skatteverket eller det allmänna ombudet är motpart

11 § Skatteverket är klagandens motpart efter det att handlingarna i målet har överlämnats till förvaltningsrätten.

Om det allmänna ombudet har överklagat Skatteverkets beslut i en fråga, förs dock det allmännas talan av ombudet. Det allmänna ombudet för även det allmännas talan i mål om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om ombudet har överklagat beslutet i den fråga som kostnaderna hänför sig till.

Överklagande av den som beslutet gäller

Tiden för överklagande – huvudregeln

12 § Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Överklagandet ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser
1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. godkännande för tonnagebeskattning eller återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning,
4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
5. deklarationsombud,
6. tvångsåtgärder,
7. återkallelseavgift,
8. dokumentationsavgift,
9. rapporteringsavgift,
10. plattformsavgift,
11. kontrollavgift,
12. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
13. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,

14. verkställighet, eller
15. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.
Lag (2022:1686).

Förlängd tid för överklagande av beslut som meddelas sent
13 § Om ett beslut har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och den som beslutet gäller har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får ett överklagande komma in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Förlängd tid för överklagande av beslut om skattetillägg
14 § Ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

Förlängd tid för överklagande av beslut om återkallelseavgift
14 a § Ett beslut om återkallelseavgift får överklagas så länge beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2-4 eller de beslut om beskattning som föranleds av beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning inte har fått laga kraft. *Lag (2016:888).*

Överklagande av beslut om preliminär skatt
15 § Ett överklagande av ett beslut om debitering av preliminär skatt ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av den sjätte månaden efter beskattningsåret.

Om beslutet meddelas efter utgången av den fjärde månaden efter beskattningsåret, får överklagandet komma in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

16 § Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad om det gäller ett beslut om
1. preliminär A-skatt,
2. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 9 §, eller
3. skatteavdrag för hemresa enligt 11 kap. 12 §.
Lag (2020:858).

Överklagande av beslut om särskild inkomstskatteredovisning
17 § Ett överklagande av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av beskattningsårets näst sista månad.
Lag (2020:858).

Överklagande av beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning
18 § Ett överklagande av ett beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, som har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till, ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet. I annat fall ska ett överklagande ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Överklagande som lämnas till domstol och rättidsprövning

19 § Om ett överklagande kommer in till allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket, ska domstolen sända överklagandet till Skatteverket och samtidigt lämna uppgift om vilken dag överklagandet kom in till domstolen.

Skatteverket ska pröva om ett överklagande har kommit in i rätt tid. Om ett överklagande har kommit in för sent, ska Skatteverket avvisa det.

Ett överklagande ska dock inte avvisas om

1. förseningen beror på att Skatteverket har lämnat den som beslutet gäller en felaktig underrättelse om hur man överklagar, eller
2. det i rätt tid har kommit in till en allmän förvaltningsdomstol.

Omprövning av det överklagade beslutet

20 § Om överklagandet inte ska avvisas och det inte finns hinder mot omprövning, ska Skatteverket snarast ompröva det överklagade beslutet.

21 § Ett överklagande förfaller om Skatteverket ändrar det överklagade beslutet så som den klagande begär. Om Skatteverket ändrar beslutet på något annat sätt, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Detsamma gäller om Skatteverket på eget initiativ omprövar det överklagade beslutet i en fråga som omfattas av överklagandet till nackdel för den som beslutet gäller.

Överlämnande av handlingar till förvaltningsrätten

22 § Om ett överklagande varken avvisas eller förfaller, ska Skatteverket överlämna handlingarna i ärendet till förvaltningsrätten.

Det allmänna ombudets överklagande

23 § Ett överklagande från det allmänna ombudet ska ha kommit in till Skatteverket inom den tid som gäller för omprövning på initiativ av Skatteverket eller, om den tiden har gått ut, inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Bestämmelserna i 19 och 22 §§ gäller när det allmänna ombudet överklagar.

24 § Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut om efterbeskattning eller ett beslut om skattetillägg som har meddelats samtidigt och yrkar ändring till nackdel för den som beslutet gäller, ska överklagandet ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Detsamma gäller om det allmänna ombudet yrkar att skattetillägg ska tas ut.

Det som sägs i första stycket om skattetillägg gäller även återkallelseavgift.
Lag (2016:888).

25 § Om det allmänna ombudet överklagar ett beslut i en fråga som har föranlett att skattetillägg eller återkallelseavgift har tagits ut och överklagandet är till nackdel för den som beslutet gäller, ska ombudet samtidigt även ta upp frågan om skattetillägg eller återkallelseavgift.
Lag (2016:888).

Överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut

26 § Har upphävts genom *lag (2017:387).*

Prövningstillstånd i kammarrätten

27 § Det krävs prövningstillstånd för att kammarrätten ska pröva ett överklagande om förvaltningsrättens beslut avser

1. registrering,
2. preliminär skatt,
3. särskild inkomstskatteredovisning,
4. anstånd med att lämna deklaration eller särskild uppgift,
5. undantag från skyldigheten att använda kassaregister enligt 39 kap. 9 §,
6. deklarationsombud,
7. kontrollavgift,
8. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift med undantag för beslut om återbetalning på grund av skattefrihet enligt 64 kap. 6 §, eller
9. ersättning för kostnader för ställd säkerhet enligt 58 kap. 4 § eller 63 kap. 10 §.

Tiden för överklagande

28 § Ett överklagande av förvaltningsrättens eller kammarrättens beslut ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Överklagandet ska dock ha kommit in inom tre veckor från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Om Skatteverket eller det allmänna ombudet överklagar, ska tiden för överklagande räknas från den dag då beslutet meddelades.

Anslutningsöverklagande

29 § Om någon som var part i förvaltningsrätten eller kammarrätten överklagar, får också motparten komma in med ett överklagande även om tiden för överklagande har gått ut. Ett sådant överklagande ska ha kommit in inom en månad från utgången av tiden för överklagande för den som överklagade först.
Överklagandet ska dock ha kommit in inom en vecka från utgången av tiden för den som överklagade först om beslutet avser

1. deklarationsombud,
2. tvångsåtgärder, eller
3. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning om beslutet inte har meddelats i samband med avgörandet av det ärende som kostnaderna hänför sig till.

Återkallas eller förfaller det första överklagandet, förfaller även det senare överklagandet.
Det allmänna får överklaga till fördel för den som beslutet gäller.

30 § Skatteverket och det allmänna ombudet får överklaga till fördel för den som ett beslut gäller.

Handläggning vid domstol
Ändring av talan
31 § Den som har överklagat får inte ändra sin talan i andra fall än som anges i 32 och 33 §§.

Det ska dock inte anses vara en ändring av talan när klaganden
1. inskränker sin talan, eller
2. åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan utan att frågan som ska prövas ändras.

32 § Den som har överklagat får yrka något nytt under förutsättning att någon ny fråga inte tas upp i målet.

I mål i förvaltningsrätten får den som har överklagat ta upp en ny fråga om
1. det görs före utgången av överklagandetiden,
2. den nya frågan har samband med den fråga som ska prövas, och
3. förvaltningsrätten anser att den nya frågan utan olägenhet kan prövas i målet.

33 § Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet.

Det som sägs i första stycket om skattetillägg gäller även återkallelseavgift.
Lag (2016:888).

34 § Om en domstol inte prövar en ny fråga, en fråga om skattetillägg eller en fråga om återkallelseavgift, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.
Lag (2016:888).

Deldom
35 § Om det finns flera frågor i ett mål, får domstolen besluta särskilt i någon av frågorna trots att handläggningen av övriga frågor inte är klar.

Mellandom
36 § Om det är lämpligt med hänsyn till utredningen i ett mål, får domstolen besluta särskilt om
1. en eller flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet, eller
2. hur en uppkommen fråga, som främst har betydelse för rättstillämpningen, ska bedömas vid avgörandet av målet.

Domstolen bestämmer om beslutet ska få överklagas direkt eller först i samband med domstolens beslut i själva målet.

Om domstolen bestämmer att ett särskilt beslut får överklagas direkt, får domstolen besluta att målet i övrigt ska vila till dess att det särskilda beslutet har fått laga kraft.

Muntlig förhandling
37 § Förvaltningsrätt och kammarrätt ska hålla muntlig förhandling i ett mål om särskilda avgifter om en enskild begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om avgift inte kommer att tas ut.

Ändring i beslut om skatt på grund av skatteavtal
38 § Om en bestämmelse i ett skatteavtal som Sverige har ingått med en annan stat leder till att ett beslut om skatt ska ändras, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer vidta sådan ändring.

Beslut av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer
39 § Beslut som meddelas av regeringen får inte överklagas.
Detsamma gäller beslut enligt 38 § och 63 kap. 4 § andra stycket som meddelas av den myndighet som regeringen bestämmer.

Förvaltningslag (2017:900)

Rättelse av skrivfel och liknande
36 § Ett beslut som innehåller en uppenbar felaktighet till följd av myndighetens eller någon annans skrivfel, räknefel eller något annat liknande förbiseende får rättas av den myndighet som har meddelat beslutet.

När en myndighet får ändra ett beslut
37 § En myndighet får ändra ett beslut som den har meddelat som första instans om den anser att beslutet är felaktigt på grund av att det har tillkommit nya omständigheter eller av någon annan anledning.

Ett beslut som till sin karaktär är gynnande för någon enskild part får dock ändras till den enskildes nackdel bara om
1. det framgår av beslutet eller de föreskrifter som det har grundats på att beslutet under vissa förutsättningar får återkallas,
2. tvingande säkerhetsskäl kräver att beslutet ändras omedelbart, eller
3. felaktigheten beror på att parten har lämnat oriktiga eller vilseledande uppgifter.

Norge

Nedenfor angives de væsentligste lovbestemmelser fra norsk ret, der indgår i kapitel 13 i Skattelovrådets rapport. De norske love er opdateret november 2023.

Lov om skatteforvaltning

§8-1. Alminnelig opplysningsplikt
Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

§ 8-2. Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt
(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9, skal leveres av den som
har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse i skatteloven enn §§ 10-80, 10-81 eller 10-13 og den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke etter skatteavtale hadde vært hjemmehørende i en annen stat.

er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1 eller 2-3, og som ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd. Skattemelding skal også leveres av personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard for formue og inntekt som nevnt i svalbardskatteloven § 3-2. har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

(2) Foreldre skal ta barns formue og inntekt med i sin skattemelding når fastsettingen skal skje samlet med foreldrenes formue og inntekt. Barn som ikke har annen inntekt eller formue, er fritatt fra å levere skattemelding.

(3) Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9. Skattemyndighetene kan endre skattemeldingen med opplysninger som nevnt i første punktum, før meldingen er levert av den skattepliktige, dersom den skattepliktige blir varslet om dette.

(4) Lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt, kan unnlate å levere skattemeldingen når meldingen er riktig og fullstendig utfylt. Hvis skattemeldingen ikke er levert innen leveringsfristens utløp, anses den skattepliktige for å ha gitt de opplysningene som framgår av den forhåndsutfylte skattemeldingen.

(5) Skattepliktig som bare har inntekt som skattlegges etter kapittel 19 i skatteloven (kildeskatteordning), er fritatt fra å levere skattemelding.

§ 9-1. Fastsetting av skattegrunnlaget
(1) Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.

(2) Skattemyndighetene fastsetter grunnlaget for motorkjøretøyavgifter.

(3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81, skatt av utbytte og uttak fra aksjesparekonto som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

§ 9-2. Beregning av skatt
(1) Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter ogmerverdiavgiftskompensasjon av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 første ledd.

(2) Trekkpliktige beregner skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, skattav renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv.,fly og helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven §10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.

(3) Skattemyndighetene beregner øvrig skatt.

§ 9-4. Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.
(1) Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn

og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-4 (kildeskatteordning), skattebetalingsloven § 5-4b, Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll. Skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 kan ikke endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger etter første punktum. Første punktum gjelder ikke for krav om inntreden eller uttreden av rederiskatteordningen, jf. skatteloven §§ 8-10 til 8-20.

(2) Endringsmelding som nevnt i første ledd, må være kommet fram til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk.

(3) Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte og leveringssted for endringsmelding og kan utforme endringsmeldinger. Departementet kan gi forskrift om vilkår for endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ved for mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon.

§ 12-1. Endring av skattefastsetting mv.
(1) Skattemyndighetene som nevnt i § 2-7, kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig. Reglene får tilsvarende anvendelse dersom det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9.

(2) Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.

(3) Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når
endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. Dette gjelder også søksmål etter § 15-2.
skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen eller
endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.

(4) Skattemyndighetene kan endre beregningen av formue og inntekt fra selskap som skal levere selskapsmelding som nevnt i § 8-9.

§ 12-6. Frister for endring av skattefastsetting mv.
(1) Fristen for å ta opp saker til endring etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 er fem år etter utgangen av skattleggingsperioden. For skatter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode, gjelder fristen fra utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter kapittel 9, løp ut. Fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon kan ikke tas opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av fristene som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10.

(2) Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380. Vedtak om endring som er truffet i medhold av tiårsfristen, bortfaller dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon for brudd på de nevnte bestemmelsene. Fristen er ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggsskatt fordi vilkårene i § 14-4 bokstav d er oppfylt.

(3) Etter den skattepliktiges død kan sak om endring innenfor fristene i første og annet ledd, tas opp senest to år etter dødsfallet. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking.

(4) Med mindre det foreligger nye opplysninger i saken, må sak om endring av skattegrunnlaget i vedtak etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 tas opp senest fire måneder etter vedtakstidspunktet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige. Saken må uansett tas opp innenfor fristene i første til tredje ledd.

§ 12-8. Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring
Fristene i § 12-6 er ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring

a) når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
b) som følge av en uttalelse fra Sivilombudet i en sak der den skattepliktige er part
c) når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting.

§ 13-4. Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen.
(1) Klagefristen er seks uker.

(2) Dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klageren levere klage innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Første gang en bolig verdsettes etter eigedomsskattelova § 8 C, er fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiendomsskatten, seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen.

(3) Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet.

§ 14-1. Tvangsmulkt
(1) For å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan skattemyndighetene ilegge den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 7 og 8 eller forespurte opplysninger etter §§ 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7, en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningene ikke gis innen de fastsatte frister. Det samme gjelder når det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis. Tvangsmulkt kan også ilegges den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter § 11-1 innen den fastsatte fristen.

(2) Samlet tvangsmulkt etter første ledd første og annet punktum kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Samlet tvangsmulkt etter første ledd tredje punktum kan ikke overstige en million kroner.

(3) Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller redusere eller frafalle påløpt mulkt.

(4) Tvangsmulkt påløper ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

(5) Departementet kan gi forskrift om når pliktige opplysninger anses å ikke være gitt og om nivået på og utmåling av tvangsmulkten.

§ 14-3. Tilleggsskatt
(1) Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.

(2) Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold må anses unnskyldelig.

(3) Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med den skatten den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Fristene i §§ 12-6 til 12-8 gjelder tilsvarende.

§ 14-6. Skjerpet tilleggsskatt
(1) Skjerpet tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3. Bestemmelsen i § 14-4 gjelder tilsvarende.

(2) Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt etter § 14-3. Bestemmelsen i § 14-3 tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

(3) Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt. § 14-5 annet til femte ledd gjelder tilsvarende.

(4) Skal skattepliktig for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatten som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen på den formuen eller inntekten som de ulike satsene skal anvendes på.

Finland

Nedenfor angives de væsentligste lovbestemmelser fra finsk ret, der indgår i kapitel 13 i Skattelovrådets rapport. De finske lov er opdateret november 2023 og oversat til svensk af Finlex.

Lag om beskattningsförfarande (finsk: Laki verotusmenettelystä) (18.12.1995/1558)

2 kap
Deklarationsskyldighet
7 § (22.12.2005/1145).
Skyldighet att lämna in skattedeklaration eller annan deklaration
För beskattningen ska en skattskyldig meddela Skatteförvaltningen sina skattepliktiga inkomster, de avdrag som ska göras från dessa, uppgifter om sina tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som påverkar beskattningen. (12.1.2018/15).

Till fysiska personer och dödsbon som kan antas ha haft skattepliktig inkomst eller i 10 § 2 och 3 mom. avsedda tillgångar eller skulder under skatteåret skickar Skatteförvaltningen en förhandsifylld skattedeklaration som baserar sig på de uppgifter som finns hos Skatteförvaltningen. (12.1.2018/15).

Den skattskyldige ska granska uppgifterna i den förhandsifyllda skattedeklarationen. Om uppgifterna är bristfälliga eller felaktiga, ska den skattskyldige lämna in skattedeklarationen genom att

meddela de saknade och rättade uppgifterna till Skatteförvaltningen. För näringsverksamhet och jordbruk ska en skattedeklaration alltid lämnas in. En skattskyldig som bedriver skogsbruk ska lämna in en skattedeklaration för skogsbruk. Ingen skattedeklaration behöver dock lämnas in för skogsbruk, om den skattskyldige under skatteåret inte har haft inkomst av eller avdrag för skogsbruket eller andra uppgifter som påverkar beskattningen. (12.1.2018/15).

Till den del som den skattskyldige inte meddelar om ändringar i den förhandsifyllda skattedeklarationen, anses den skattskyldige ha lämnat in en skattedeklaration som överensstämmer med uppgifterna i den förhandsifyllda skattedeklarationen. (12.1.2018/15).

Fysiska personer och dödsbon som inte fått en förhandsifylld skattedeklaration enligt 2 mom. och som under skatteåret har haft skattepliktiga inkomster eller i 10 § 2 och 3 mom. avsedda tillgångar eller skulder eller andra uppgifter som påverkar beskattningen, skall utan uppmaning lämna in en skattedeklaration.

Samfund, sammanslutningar och alla andra skattskyldiga som under skatteåret har haft skattepliktig inkomst eller tillgångar eller skulder eller som har andra uppgifter som påverkar beskattningen, skall för beskattningen utan uppmaning lämna in en skattedeklaration. Samfund som avses i 20–22 § i inkomstskattelagen, samfällda förmåner, bostadsaktiebolag samt sådana fastighetsaktiebolag och bostadsandelslag vars aktier eller andelar medför rätt att besitta en viss lägenhet behöver dock inte utan uppmaning lämna in en skattedeklaration enbart över sina tillgångar och skulder, om det inte är fråga om uppgifter som förändrats under skatteåret och som inverkar på fastighetsbeskattningen. Vad som föreskrivs i detta moment gäller inte fysiska personer eller dödsbon.

Skyldig att lämna in en skattedeklaration är var och en som Skatteförvaltningen särskilt avkräver en sådan. (12.1.2018/15).

Den skattskyldige ska för beskattningen lämna in också andra deklarationer som rör beskattningen än de ovan nämnda. Skatteförvaltningen meddelar närmare föreskrifter om när och hur deklarationerna ska lämnas in samt om deklarationsförfarandet i övrigt. (11.6.2010/520).

8 § (11.6.2010/520).
Inlämnande av skattedeklaration eller annan deklaration
Skatteförvaltningen meddelar närmare föreskrifter om när och hur skattedeklarationen ska lämnas in samt om deklarationsförfarandet i övrigt. Skatteförvaltningen kan av orsaker som hänför sig till den skattskyldiges deklarationsmöjlighet eller organiseringen av skattemyndighetens arbete eller antalet ärenden bestämma att olika skattskyldiga ska lämna in skattedeklarationen vid olika tider.

Skatteförvaltningen ska på begäran utfärda ett intyg över att en skattedeklaration eller annan deklaration har tagits emot.

Skatteförvaltningen ska ge den skattskyldige skälig tid att komplettera och rätta den förhandsifyllda skattedeklarationen. Skatteförvaltningen kan på begäran förlänga inlämningstiden för en skattedeklaration eller därtill anslutna uppgifter och utredningar eller för en annan deklaration. Beslutet får inte överklagas. (12.1.2018/15).

Skattedeklarationen anses vara inlämnad när den har kommit in till Skatteförvaltningen. Bestämmelser om ankomsttidpunkten för en deklaration som lämnas in elektroniskt finns i 10 § i lagen om elektronisk kommunikation i myndigheternas verksamhet (13/2003), och bestämmelser om

ankomsttidpunkten för en deklaration som lämnas in i pappersform i 18 § i förvaltningslagen (434/2003). (12.1.2018/15).

Ändring av beskattningen på myndighetsinitiativ
54 § (11.6.2010/520).
Ändring av beskattningen
Skatteförvaltningen kan ändra beskattningen så som bestäms nedan eller, enligt vad en besvärsinstans för beskattningen beslutar, verkställa beskattningen på nytt med beaktande av 6 kap.

55 § (9.9.2016/772).
Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel
Om beskattningen innehåller ett fel till följd av vilket den skattskyldige har påförts för mycket skatt, rättar Skatteförvaltningen beskattningen till den skattskyldiges fördel.

Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel ska göras inom tre år från ingången av året efter skatteårets utgång.

Om Skatteförvaltningen i ett ärende som hänför sig till dess kontrollverksamhet med stöd av 56 a–56 c § upptäcker ett fel till den skattskyldiges nackdel, rättar Skatteförvaltningen beskattningen till den skattskyldiges fördel.

Beskattningen rättas inte om ärendet har avgjorts genom ett beslut på besvär.

56 § (9.9.2016/772).
Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel
Om en skattskyldig delvis eller helt och hållet blivit obeskattad eller annars inte har påförts föreskriven skatt, rättar Skatteförvaltningen beskattningen till den skattskyldiges nackdel.

Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel ska göras inom tre år från ingången av året efter skatteårets utgång.

Beskattningen rättas inte, om Skatteförvaltningen har utrett och uttryckligen avgjort ärendet. Beskattningen kan dock rättas, om avgörandet i ärendet har baserat sig på en felaktig eller bristfällig utredning eller det i ärendet har framkommit en sådan ny utredning som kunde ha inverkat på avgörandet i ärendet. Ett skrivfel, ett räknefel eller något annat därmed jämförbart fel kan rättas.

Beskattningen rättas inte om ärendet har avgjorts genom ett beslut på besvär.

56 a § (9.9.2016/772).
Fortsatt tidsfrist för rättelse av beskattningen
Skatteförvaltningen kan låta tidsfristen enligt 56 § för rättelse av beskattningen omfatta ytterligare ett år, om

1) en kontrollåtgärd har inletts exceptionellt sent på grund av uppgifter som lämnats av en annan myndighet eller fåtts någon annanstans ifrån eller om åtgärden kräver myndighetssamarbete,

2) den skattskyldige har lämnat en anmälan eller en annan utredning som gäller saken exceptionellt sent eller den skattskyldige som är föremål för kontrollåtgärden avsevärt försvårar utförandet av kontrollåtgärden.

Beslutet om fortsatt tidsfrist för rättelse av beskattningen ska fattas innan tiden för rättelse enligt 56 § löper ut och delges på det sätt som föreskrivs i 26 c §. Om Skatteförvaltningen har fått de uppgifter som avses i 1 mom. 1 punkten eller den anmälan eller en annan utredning som avses i 2 punkten innan tidsfristen för rättelse enligt 56 § löper ut, kan beslutet ändå fattas inom 60 dagar från det att uppgifterna, anmälan eller andra utredningar har erhållits.

Den fortsatta tidsfristen för rättelse enligt 1 mom. kan tillämpas på betalningsmottagare enligt lagen om förskottsuppbörd, lagen om källskatt på ränteinkomst, lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978). samt lagen om källskatt för löntagare från utlandet (1551/1995). oberoende av vad som i 2 mom. föreskrivs om fattande och delgivning av beslut, om beslutet har delgetts betalaren, och det inte rått klarhet om betalningsmottagaren då beslutet fattades.

Ändring i ett beslut som avses i 2 mom. får inte sökas separat.

56 b § (9.9.2016/772)
Förlängd tidsfrist för rättelse av beskattningen
Beskattningen kan oberoende av tidsfristen för rättelse enligt 56 § rättas till den skattskyldiges nackdel inom sex år från ingången av året efter skatteårets utgång till den del som rättelsen av beskattningen grundar sig på

1) rättelse av internprissättning enligt 31 §,

2) ett arrangemang som gäller företags- eller finansieringsstrukturer mellan parter i en intressegemenskap enligt 31 §, eller

3) sådana uppgifter som inverkar på den skattskyldiges beskattning och som har erhållits vid annat internationellt utbyte av information än automatiskt utbyte av information.

56 c § (9.9.2016/772).
Rättelse av beskattningen till följd av brott
Beskattningen kan rättas till den skattskyldiges nackdel oberoende av tidsfristen för rättelse enligt 56 § inom ett år från utgången av det kalenderår under vilken åklagaren har väckt åtal i ett brottmål som avses i 29 kap. 1–3 § i strafflagen (39/1889).

Skatteförvaltningen rättar ett beslut som avses i 1 mom. till den del åklagaren har återkallat åtalet eller åtalet har förkastats genom en dom eller ett beslut som vunnit laga kraft eller avvisats utan prövning. Vid förfarandet iakttas vad som i 55 § föreskrivs om rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel.

Rättelse av beskattningen till följd av brott kan riktas mot en juridisk person, om en fysisk person som handlat för den juridiska personens räkning åtalas för ett brott som avses i 1 mom.

5 kap
Ändringssökande
Rättelseyrkande
61 § (21.12.2012/875).
Omprövningsmyndighet
Skatterättelsenämnden avgör begäran om omprövning som avses i denna lag. Skatteförvaltningen kan emellertid avgöra en begäran om omprövning till den del begäran godkänns, om den som söker ändring är någon annan än en myndighet som avses i 62 § 2 mom. (9.9.2016/772).

Om beskattningen av en skattskyldig har verkställts enligt uppskattning på det sätt som anges i 27 § 1 mom. och den skattskyldige söker ändring i beskattningen genom att lämna in en skattedeklaration efter det att beskattningen har slutförts, kan Skatteförvaltningen upphäva beskattningen och verkställa den på nytt.

62 §
Rätt till ändringssökande
Ändring i beskattningen får sökas av den skattskyldige själv samt av varje annan vars eget skattebelopp beskattningen direkt kan påverka eller som är ansvarig för betalningen av skatten. Också en sammanslutning får söka ändring i fastställandet av dess inkomst och fördelningen av den på delägarna. (9.9.2016/772).

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt och kommunen får söka ändring i beskattningen samt i fastställandet av sammanslutningens inkomst och fördelningen av den. Församlingen får söka ändring i kyrkobeskattningen och Folkpensionsanstalten i en försäkrads sjukförsäkringspremie. (9.9.2016/772).

Rätt att söka ändring i ett samfunds eller samfälld förmåns beskattning har den kommun som är samfundets eller den samfällda förmånens hemkommun. Om makar har olika hemkommuner, har vardera makens hemkommun och hemförsamling rätt att på kommunens och församlingens vägnar söka ändring i beskattningen av makarna. Har en person som för hela skatteåret ska beskattas som begränsat skattskyldig fått inkomster från landskapet Åland, har den åländska kommunen i fråga rätt att söka ändring i beskattningen. (11.6.2010/520).

63 §
Rättelseyrkande till skatterättelsenämnden
Ändring söks med ett skriftligt rättelseyrkande till skatterättelsenämnden. Ändring får inte sökas om ärendet har avgjorts genom beslut på besvär. (9.9.2016/772).

Rättelseyrkandet ska tillställas Skatteförvaltningen inom föreskriven tid. (9.9.2016/772).

Rättelseyrkandet ska behandlas utan ogrundat dröjsmål. (30.12.2010/1411).

64 § (9.9.2016/772).
Tidsfristen för rättelseyrkande
Rättelseyrkande ska framställas inom tre år räknat från ingången av året efter skatteårets utgång. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt, kommunen, församlingen och Folkpensionsanstalten ska framställa rättelseyrkande inom fyra månader efter det att beskattningen av den skattskyldige har slutförts.

Rättelseyrkande får dock alltid framställas inom 60 dagar räknat från den dag då den som har rätt att söka ändring fick del av beslutet. I fråga om Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt, kommunen, församlingen och Folkpensionsanstalten räknas tiden från det att beslutet fattades.

65 § (28.12.2012/984).
Ändringssökande i beslut som gäller förlust, icke avdragsgill nettoränteutgift och skatteunderskott vid studielånsavdrag
I beslut som gäller fastställd förlust får ändring sökas för det skatteår som beslutet om den fastställda förlusten avser. I beslut som gäller icke avdragsgilla nettoränteutgifter får ändring sökas för det skatteår som beslutet om icke avdragsgilla nettoränteutgifter avser.

I beslut som gäller skatteunderskott vid studielånsavdrag enligt 127 e § 2 mom. i inkomstskattelagen får ändring sökas för det skatteår som beslutet om skatteunderskott vid studielånsavdrag avser.

65 a § (9.9.2016/772).
Ändringssökande som gäller vissa beslut av Skatteförvaltningen
Den som ansökt om ett namngivningsbeslut och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring i ett sådant av Skatteförvaltningen fattat namngivningsbeslut som avses i 57 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen.

Den som ansökt om ett beslut och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring i sådana beslut av Skatteförvaltningen som avses i 122 § 3 eller 4 mom. i inkomstskattelagen och i 43 § 5 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968).

Den som ansökt om ett beslut och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring i sådana beslut av Skatteförvaltningen enligt tonnageskattelagen (476/2002) som gäller godkännande som tonnageskattskyldig eller återkallande av godkännande.

Den som har ansökt om ett beslut och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring i sådana beslut av Skatteförvaltningen enligt lagen om skattelättnad för vissa aktiebolag som hyr ut bostäder (299/2009) som gäller godkännande av en ansökan om skattefrihet eller återkallelse av godkännande. (12.1.2018/15).

Det samfund som ansökt om ett beslut och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring i sådana beslut som Skatteförvaltningen har fattat med stöd av 4 eller 7 § i lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund (680/1976).

Den skattskyldige och varje annan vars eget skattebelopp ett beslut direkt kan påverka eller som är ansvarig för betalningen av skatten samt Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring i

1) beslut i vilka ändring får sökas och som gäller bestämmande av ny innehållningsprocent enligt 18 § i lagen om förskottsuppbörd och ändring av förskott enligt 24 § i den lagen,

2) beslut om återbäring av förskottsinnehållning eller förskott enligt 22 § i lagen om förskottsuppbörd,

3) beslut om införande i eller avförande ur förskottsuppbördsregistret enligt 25 § i lagen om förskottsuppbörd eller det förvararregister som avses i 10 d § i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst, (12.4.2019/523).

4) beslut enligt 5 § och 16 § 4 mom. i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst som gäller källskattekort, skattekort eller förskottsskatt och i vilka ändring får sökas,

5) beslut om återbetalning av källskatt enligt 11 § 2 mom. i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst,

6) beslut om återbetalning av slutlig löneskatt enligt 6 § i lagen om beskattning av anställda vid Nordiska Investeringsbanken, Nordiska utvecklingsfonden och Nordiska miljöfinansieringsbolaget (562/1976). (12.1.2018/15).

Den som är skyldig att lämna uppgifter får söka ändring i Skatteförvaltningens beslut som gäller skyldighet att lämna uppgifter enligt 3 kap. Den uppgiftsskyldige och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring i Skatteförvaltningens beslut om försummelseavgift enligt 22 a §.

Ändring söks med ett skriftligt rättelseyrkande till skatterättelsenämnden. Rättelseyrkande ska framställas inom 60 dagar från det att ändringssökanden har fått del av Skatteförvaltningens beslut. Tidsfristen för Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt räknas från det att beslutet fattades. I övrigt tillämpas vad som föreskrivs i detta kapitel.

Besvär
66 § (9.9.2016/772).
Besvär till förvaltningsdomstolen
Ett beslut med anledning av en begäran om omprövning får överklagas genom besvär hos den förvaltningsdomstol till vars domkrets den skattskyldiges eller sammanslutningens hemkommun enligt 5 § hör. Om personer på vilka inkomstskattelagens bestämmelser om makar tillämpas har sin hemkommun inom domkretsen för olika förvaltningsdomstolar, ska ändring i rättelsenämndens beslut sökas hos den förvaltningsdomstol till vars domkrets hemkommunen för den äldre personen hör. Är personerna lika gamla, är förvaltningsdomstolen för den vars personbeteckning har ett lägre individuellt nummer behörig förvaltningsdomstol.

Den som i enlighet med 65 a § ansökt om ett beslut, en uppgiftsskyldig, en skattskyldig och någon annan som har rätt att söka ändring samt Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring genom besvär hos den förvaltningsdomstol inom vars domkrets den sökande, den uppgiftsskyldige eller den skattskyldige hade sin hemkommun då Skatteförvaltningens fattade sitt beslut.
Om ingen förvaltningsdomstol är behörig att behandla besvären, söks ändring hos Helsingfors förvaltningsdomstol genom besvär.

67 § (9.9.2016/772).
Besvärstid
Besvär ska anföras inom 60 dagar från delfående av ett beslut med anledning av rättelseyrkande.

Besvärstiden för Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt, kommunen, församlingen och Folkpensionsanstalten räknas från det att beslutet fattades.

69 § (21.12.2012/875).
Hörande av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt och den skattskyldige då besvär behandlas (9.9.2016/772).
Förvaltningsdomstolen ska ge Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt tillfälle att avge bemötande på den skattskyldiges besvär och den skattskyldige tillfälle att avge bemötande på besvär som anförts av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt samt vid behov den ändringssökande tillfälle att avge genmäle. (9.9.2016/772).

Utöver vad som i 44 § 2 mom. i lagen om rättegång i förvaltningsärenden (808/2019) föreskrivs om avgörande av ett ärende utan att en part hörs, kan förvaltningsdomstolen avgöra besvären utan att höra Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt, om skattebeloppet med anledning av den skattskyldiges besvär kan ändras med högst 6 000 euro och om ärendet inte lämnar rum för tolkning och inte är oklart. (5.7.2019/852).

70 § (10.6.2022/440).
Besvär till högsta förvaltningsdomstolen
Vid sökande av ändring hos högsta förvaltningsdomstolen tillämpas lagen om rättegång i förvaltningsärenden, om inte något annat föreskrivs i denna lag.

71 § (7.8.2015/942).
Den tid inom vilken besvär till högsta förvaltningsdomstolen ska anföras
Besvär ska anföras inom 60 dagar från delfåendet av förvaltningsdomstolens beslut.

71 a § (21.12.2012/875).
Prejudikatbesvär hos högsta förvaltningsdomstolen
Den skattskyldige och andra som avses i 62 § 1 mom. och de som har rätt att söka ändring med stöd av 65 a § samt Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt (parter) får söka ändring i ett beslut av skatterättelsenämnden hos högsta förvaltningsdomstolen i stället för hos förvaltningsdomstolen, om högsta förvaltningsdomstolen beviljar tillstånd för prejudikatbesvär (prejudikatbesvär). (9.9.2016/772)

Tillstånd för prejudikatbesvär kan beviljas också så att tillståndet gäller bara en del av skatterättelsenämndens överklagade beslut.

71 b § (7.8.2015/942).
Förutsättningar för tillstånd för prejudikatbesvär
Högsta förvaltningsdomstolen kan bevilja tillstånd för prejudikatbesvär på den grund som anges i 111 § 1 mom. 1 punkten i lagen om rättegång i förvaltningsärenden. (5.7.2019/852)

För beviljande av tillstånd för prejudikatbesvär krävs det dessutom skriftligt samtycke av den andra parten i besvärsärendet.

71 c § (21.12.2012/875)
Förfarande i tillståndsärenden som gäller prejudikatbesvär
Tillstånd för prejudikatbesvär ska sökas hos högsta förvaltningsdomstolen genom en besvärsskrift som innehåller tillståndsansökan och besvären. Besvärsskriften ska inom besvärstiden lämnas in till Skatteförvaltningen. Tidsfristen för inlämnande av besvärsskriften är 60 dagar från det att en ändringssökande har fått del av rättelsenämndens beslut så som anges i 26 c §. För Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt är tidsfristen 60 dagar och räknas från tidpunkten för rättelsenämndens beslut. (9.9.2016/772).

Skatteförvaltningen ska ge den andra parten tillfälle att ge samtycke. Tidsfristen för givande av samtycke är 30 dagar från det att parten har delgetts brevet om hörande för samtycket. Efter att ha fått samtycket ska Skatteförvaltningen efter det att tidsfristen om 30 dagar löpt ut överföra ärendet till högsta förvaltningsdomstolen för behandling. Vid överföringen av ärendet iakttas 18 § 1 mom. i lagen om rättegång i förvaltningsärenden. Skatteförvaltningen ska informera parterna och den förvaltningsdomstol som avses i 66 § i denna lag om överföringen. Den som gett samtycke får också inom tidsfristen på 30 dagar återta sitt samtycke genom ett skriftligt meddelande till Skatteförvaltningen. (5.7.2019/852).

Om tillståndsansökan som gäller prejudikatbesvär inte har getts in till Skatteförvaltningen inom den tid som anges i 1 mom. eller om en part inte ger samtycke eller återtar sitt samtycke, ska Skatteförvaltningen överföra ärendet till förvaltningsdomstolen, som behandlar ärendet så som till domstolen riktade besvär på det sätt som anges i 66–69 §. Vid överföringen av ärendet iakttas 18 § 1 mom. i lagen om rättegång i förvaltningsärenden. Besvären anses ha anhängiggjorts vid förvaltningsdomstolen när ansökan om tillstånd för prejudikatbesvär har anhängiggjorts. I detta fall fattas inget särskilt beslut om avvisande av ansökan om tillstånd för prejudikatbesvär. (5.7.2019/852).

Till den del högsta förvaltningsdomstolen inte beviljar besvärstillstånd ska den överföra besvären till förvaltningsdomstolen för att behandlas som besvär. Besvären anses då ha anhängiggjorts vid förvaltningsdomstolen när ansökan om tillstånd för prejudikatbesvär har anhängiggjorts. På behandlingen av besvären tillämpas 66–69 §.

Om sökanden återtar sin ansökan om tillstånd för prejudikatbesvär, överförs ärendet till förvaltningsdomstolen för behandling som besvär.

71 d § (10.6.2022/440).
Sökande av ändring i förvaltningsdomstolens beslut
Om förvaltningsdomstolen avgör besvären i de fall som nämns i 71 c §, tillämpas 70 och 71 § vid sökande av ändring i förvaltningsdomstolens beslut.

71 e § (12.1.2018/15).
Förfarandet vid ändringssökande i vissa beslut av Skatteförvaltningen
Ändringssökande som gäller beslut som avses i 65 a § 4 mom. och 6 mom. 1, 3 och 4 punkten ska behandlas skyndsamt hos Skatteförvaltningen, skatterättelsenämnden, förvaltningsdomstolen och högsta förvaltningsdomstolen.

71 f § (9.9.2016/772).
Besvärsanvisning som ska fogas till skatterättelsenämndens beslut
En besvärsanvisning enligt 47 § i förvaltningslagen ska fogas till rättelsenämndens beslut. Av besvärsanvisningen ska framgå hur den som är missnöjd med avgörandet ska förfara för att få ärendet prövat av förvaltningsdomstolen eller för att söka ändring genom prejudikatbesvär enligt 71 a § i denna lag.

I besvärsanvisningen ska också förfarandet i ett ärende som gäller tillstånd för prejudikatbesvär beskrivas i huvuddrag.

71 g § (9.9.2016/772).
Grundbesvär
På ärenden som avses i denna lag tillämpas inte bestämmelserna om grundbesvär i lagen om verkställighet av skatter och avgifter (706/2007).

Lag om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (finsk: Laki omaaloitteisten verojen verotusmenettelystä) (9.9.2016/768)

25 §
Rättelse av fel i skattedeklarationen
Den skattskyldige ska rätta ett fel i skattedeklarationen genom att lämna en rättelsedeklaration för skatteperioden i fråga.

Den skattskyldige kan utan ogrundat dröjsmål rätta ett annat fel av ringa ekonomisk betydelse än ett sådant som gäller punktskatt eller accis genom att på motsvarande sätt ändra det skattebelopp eller en annan uppgift som ska deklareras för följande skatteperioder. Skatteförvaltningen kan hänföra rättelsen av felet till rätt skatteperiod, om detta är motiverat av särskilda skäl med hänsyn till skattekontrollens behov. (13.11.2020/783).

Om ett fel enligt 1 eller 2 mom. som gäller förskottsinnehållning eller källskatt upptäcks först efter kalenderårets utgång, är en förutsättning för rättelse av felet att anteckningarna i den årsanmälan som avses i 15 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) har rättats. (30.12.2019/1566).

Den skattskyldige ska rätta ett fel i skattedeklarationen inom tre år från den tidpunkt som avses i 4 §.

Skatteförvaltningen meddelar närmare föreskrifter om när ett fel ska betraktas som ringa på det sätt som avses i 2 mom. och om det förfarande som ska iakttas när fel rättas. Skatteförvaltningen får dessutom begränsa rättelseförfarandet, om skattebeloppet för skatteperioden är sådant att det inte finns förutsättningar att rätta felet.

8 kap
Påförande av skatt och rättelse av beslut
40 §
Påförande av skatt och rättelse till den skattskyldiges nackdel
Om för litet skatt har deklarerats eller om det av någon annan orsak har blivit för litet skatt att betala, påför Skatteförvaltningen skatt eller rättar beslutet till den skattskyldiges nackdel.

Skatt påförs inte och rättelse görs inte, om Skatteförvaltningen har utrett och uttryckligen avgjort ärendet. Skatt får dock påföras och rättelse göras, om avgörandet i ärendet har baserat sig på en felaktig eller bristfällig utredning eller det i ärendet har framkommit en sådan ny utredning som kunde ha inverkat på avgörandet av ärendet. Ett skrivfel, ett räknefel eller något annat därmed jämförbart fel kan rättas.

Skatt påförs inte och rättelse görs inte om ärendet har avgjorts genom ett beslut på besvär.

41 §
Påförande av skatt och rättelse till den skattskyldiges fördel
Om det felaktigt har betalts för mycket skatt eller om beskattningen innehåller något annat fel till den skattskyldiges nackdel, påför Skatteförvaltningen skatt eller rättar beslutet till den skattskyldiges fördel.

Om Skatteförvaltningen i ett ärende som hänför sig till dess kontrollverksamhet med stöd av 45–47 § upptäcker ett fel till den skattskyldiges nackdel, påför Skatteförvaltningen skatt eller rättar beslutet till den skattskyldiges fördel.

Skatt påförs inte och rättelse görs inte, om ärendet har avgjorts genom ett beslut på besvär.

42 §
Uppgifter som används för att påföra skatt
Skatt påförs utifrån den skattskyldiges deklarationer, uppgifter som erhållits från utomstående som är skyldiga att lämna uppgifter samt andra utredningar som erhållits i saken.

43 §
Påförande av skatt enligt uppskattning
Har den skattskyldige helt och hållet låtit bli att deklarera skatt eller uppenbart deklarerat för litet i skatt ochhar den skattskyldige inte trots uppmaning lämnat de uppgifter som behövs för att påföra skatt, påför Skatteförvaltningen skatt enligt uppskattning.

Skatteförvaltningens sänder en uppmaning som innehåller en uppskattning av den skatt som avses i 1 mom. När skatten uppskattas ska den skattskyldiges verksamhet, jämförelseuppgifter eller andra motsvarandetillgängliga uppgifter beaktas.

Om den skattskyldige lämnar en skattedeklaration eller i 16 § 1 mom. avsedda uppgifter som ska föras in iinkomstregistret efter det att skatten för skatteperioden har påförts enligt uppskattning, kan Skatteförvaltningen undanröja beslutet. Skattedeklarationen eller anmälan betraktas då som enskattedeklaration eller anmälan som lämnats för sent. (12.1.2018/56)

Beslutet undanröjs med beaktande av vad som i 40 och 41 § föreskrivs om rättelse av beslut.

Ändring får inte sökas i undanröjande av beslut.

44 §
Tidsfristen för påförande och rättelse av skatt
Skatt ska påföras eller ett beslut rättas inom tre år från den tidpunkt som avses i 4 §.

45 §
Fortsatt tidsfrist för påförande och rättelse av skatt
Skatteförvaltningen kan låta tidsfristen enligt 44 § för påförande eller rättelse av skatt till den skattskyldiges nackdel omfatta ytterligare ett år, om

1) en kontrollåtgärd har inletts exceptionellt sent på grund av uppgifter som lämnats av en annan myndighet eller fåtts någon annanstans ifrån eller om åtgärden kräver myndighetssamarbete,

2) den skattskyldige har lämnat en anmälan eller en annan utredning som gäller saken exceptionellt sent eller den skattskyldige som är föremål för kontrollåtgärden försvårar avsevärt utförandet av kontrollåtgärden.

Beslutet om fortsatt tidsfrist ska fattas innan tidsfristen enligt 44 § löper ut och delges på det sätt som föreskrivs i 56 §. Om Skatteförvaltningen har fått de uppgifter som avses i 1 mom. 1 punkten eller den anmälan eller en annan utredning som avses i 2 punkten innan tidsfristen enligt 44 § löper ut, kan beslutet ändå fattas inom 60 dagar från det att uppgifterna, anmälan eller andra utredningar har erhållits.

Ändring i ett beslut som avses i 2 mom. får inte sökas separat.

46 §
Förlängd tidsfrist för påförande och rättelse av skatt
Skatt får påföras eller ett beslut rättas till den skattskyldiges nackdel oberoende av tidsfristen enligt 44 § inom sex år från den tidpunkt som avses i 4 § till den del som påförandet eller rättelsen av skatten baserar sig på sådana uppgifter som inverkar på den skattskyldiges beskattning och som har erhållits vid annat internationellt utbyte av information än automatiskt utbyte av information.

47 §
Påförande och rättelse av skatt till följd av ett brott
Skatt får påföras eller ett beslut rättas till den skattskyldiges nackdel oberoende av tidsfristen enligt 44 § inom ett år från utgången av det kalenderår under vilket åklagaren har väckt åtal i ett brottmål enligt 29 kap. 1–3 § i strafflagen (39/1889).
Skatteförvaltningen rättar ett beslut som avses i 1 mom. till den del åklagaren har återkallat åtalet eller åtalet har förkastats genom en dom eller ett beslut som vunnit laga kraft eller avvisats utan prövning. Vid förfarandet iakttas bestämmelserna i 41 § om rättelse av beslut till den skattskyldiges fördel.

Påförande eller rättelse av skatt till följd av ett brott kan riktas mot en juridisk person, om en fysisk person som handlat för den juridiska personens räkning åtalas för ett brott som avses i 1 mom.