



PRAKSISÆNDRINGER INDEN FOR SKATTERETTEN

Changes of Practice within the Tax Law

NIKOLAJ AAGAARD CHRISTIANSEN
20114196

JESPER PULTZ HAVGAARD
20114187

Titelblad

Dansk titel Praksisændringer inden for skatteretten

Engelsk titel Changes of Practice within the Tax Law

Studie Erhvervsjura, Aalborg universitet

Vejleder Thomas Rønfeldt

Sideantal 73

Anslag 167.993

Afleveringsdato 12-05-2016

Udarbejdet af Nikolaj Aagaard Christiansen

20114196

Jesper Pultz Havgaard

20114187

Indholdsfortegnelse

1.	Indledning.....	4
2.	Problemformulering	6
3.	Metode og afgrænsning	6
4.	Lighedsgrundsætningen	8
5.	Redegørelser for grundlæggende begreber	9
6.	Hvornår foreligger der en fast administrativ praksis?.....	10
6.1	Hvornår kan der støttes ret på den administrative praksis?.....	11
7.	Forarbejderne til skatteforvaltningsloven og skattestyrelsesloven	12
7.1	Skattestyrelsesloven (SSL)	13
7.1.1	Genoptagelsescirkulærer.....	14
7.1.2	SSL § 4, stk. 2	15
7.1.3	SSL § 35, stk. 1, nr. 7	16
7.1.4	Cirkulære nr. 116 af 1999, retsforlig i domstolssager	17
7.2	Skatteforvaltningsloven (SFL)	18
7.3	Retssikkerhedsudvalgets notat.....	20
7.4	Opsummering	21
8.	Analyse af praksis	22
8.1	Underkendelse ved afgørelse eller dom.....	22
8.1.1	Tfs 1998.397.H.....	22
8.1.2	Tfs 1998.485.H – Aage Haugland	23
8.1.3	SKM 2011.1.H – Ejendomsvurderingerne	24
8.1.4	SKM 2012.732.Ø - Camilla Vest	25
8.1.5	U 2012.786.V og U 2015.915.H	26
8.1.6	AMBI-sagerne	28
8.1.7	Opsummering	30
8.2	Retsforlig ved bekræftende til genmæle.....	35

8.2.1	Tfs 2001.173.V.....	35
8.2.2	Tfs 2000.813.H.....	35
8.2.3	SKM 2006.635.SKAT.....	37
8.2.4	SKM 2015.285.LSR.....	38
8.2.5	SKM 2015.295.SKAT.....	39
8.2.6	SKM 2007.147.H.....	41
8.2.7	SKM 2012.232.SKAT.....	43
8.2.8	Opsummering.....	44
8.3	Praksisændring offentliggjort af skatteministeriet.....	47
8.3.1	Tfs 2005.451.SKAT.....	47
8.3.2	SKM 2004.362.TSS.....	49
8.3.3	SKM 2005.372.TSS.....	50
8.3.4	SKM 2008.853.SKAT.....	53
8.3.5	SKM 2006.438.SKAT.....	54
8.3.6	Kinnock-sagen 2010.....	56
8.3.7	Opsummering.....	60
9.	Konklusion.....	64
10.	Abstract.....	66
11.	Litteraturliste.....	68

1. Indledning

Skatteretten består af et stort antal retskilder, hvor lovene ofte er lange og indeholder en betydelig grad af detaljering. Lovene skal dog anvendes på en lang række forskellige dispositioner for et stort antal skattesubjekter, og det er derfor ikke muligt for lovene at indeholde en detaljeret beskrivelse af alle tænkelige forhold. Derfor er det nødvendigt, at anvende en række sekundære retskilder til f.eks. fortolkningsbidrag eller præcisering/forklaring af retsanvendelsen inden for de enkelte områder. Ud over en række love og bekendtgørelser, består skatteretten derfor af en række administrative forskrifter, samt rets- og administrativ praksis. Dette skal forsøge at sikre en ensartet retsanvendelse over for alle skattesubjekter, som bl.a. sikrer en bedre retssikkerhed og forudberegnelighed inden for skatteretten.¹

De forskellige retskilder på skatteområdet indgår i et retskildehierarki, hvorfor legalitetsprincippet skal iagttages ved retsanvendelsen. Legalitetsprincippet gælder både for retsafgørelse og faktisk forvaltningsvirksomhed og indeholder bl.a. den formelle lovs princip, hvorefter en regel ikke må stride mod en anden regel, der er trindhøjere.² Således må en bekendtgørelse ikke stride imod en almindelig lov og så fremdeles. For det andet indeholder legalitetsprincippet en stillingtagen til rækkevidden af hjemmelsgrundlaget.³ Dette medfører, at en forvaltningsmyndighed ikke kan disponere uden den nødvendige hjemmel i loven.⁴

Når der udstedes administrative forskrifter inden for skatteretten, skal det grundlovsfæstede hjemmelskrav i grundlovens § 43 derfor iagttages, hvorefter ingen skat kan pålægges uden ved lov. Styresignaler og cirkulærer, herunder Den Juridiske Vejledning, har karakter af interne anvisninger og påbud, og forpligter således formelt kun de myndigheder, der omfattes af cirkulæret. Disse har derfor ikke nogen umiddelbar retsvirkning for de skattepligtige, som dog kan støtte ret på de administrative cirkulærer, hvis de giver en bedre retsstilling end hvad følger af en konkret afgørelse. Dette kan begrundes i hensynet til lighedsgrundsætningen og et indretningssynspunkt hos de skattepligtige.⁵

Administrative cirkulærer må ikke stride mod lovgivningen, men kan som udgangspunkt udstedes uden positiv lovhjemmel, da de alene har hjemmel i myndighedernes over-/underordningsforhold.⁶ Nogle cirkulærer tjener dog et oplysende eller forklarende formål inden for et konkret området, og indeholder

¹ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 79

² Berg, B, "Almindelig forvaltningsret", side 105

³ Bønsing, S 'Almindelig forvaltningsret', side 285

⁴ Berg, B, "Almindelig forvaltningsret", side 107-108

⁵ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 92

⁶ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 92

derfor myndighedernes fortolkning af reglerne, og hvordan disse skal anvendes over for de skattepligtige. I disse tilfælde stilles der i henhold til legalitetsgrundsætningen krav til, at cirkulæret rent indholdsmæssigt har den fornødne lovhjemmel.⁷

Når myndighederne derfor f.eks. beskriver retsstillingen på et konkret område i Den Juridiske Vejledning, er det derfor på grund af legalitetsgrundsætningen væsentligt, at denne beskrivelse har lovhjemmel, da Den Juridiske Vejledning betegnes som et cirkulære.

Den administrative praksis spiller en ikke uvæsentlig rolle i skatteretten, da der på dette område er et stort antal afgørelser på en række områder, som ikke er udtømmende eller detaljeret beskrevet i lovgivningen. Den administrative praksis dannes på forskellige niveauer med forskellig præjudikatsværdi, hvor landsskatterettens afgørelser vil have den største betydning, da de underliggende myndigheder vil være bundet af denne. Derudover vil bindende svar og andre afgørelser fra skatterådet have betydning og forklaringerne i Den Juridiske Vejledning vil ligeledes kunne danne administrativ praksis.⁸

Domstolene er ikke formelt bundet af administrativ praksis, men har traditionelt ladet det indgå i bedømmelsen, hvis der foreligger en dokumenteret praksis, således denne kan have en vis normdannende effekt for domstolene. Den administrative praksis er dog selvsagt bindende for skattemyndighederne, hvorfor disse afgør sager i overensstemmelse med indholdet af Den Juridiske Vejledning eller styresignaler.⁹ Den administrative praksis' bindende karakter for skattemyndighederne udelukker dog ikke, at der kan foretages praksisændringer. Dette kan ske på skattemyndighedernes egen foranledning, hvis det begrundes i saglige hensyn, ligesom det kan ske ved underkendelse af tidligere praksis ved domstolene.¹⁰

En underkendelse ved domstolene af en tidligere bebyrdende praksis, vil anerkendes af skattemyndighederne, hvorefter denne praksislempelse også skal have virkning for andre skattepligtige, som har været omfattet af den tidligere praksis. I henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7 kan der ved underkendelse af praksis ske genoptagelse af tidligere skatteansættelser til gunst for den skattepligtige. Dette kan ske fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i sagen, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.¹¹ Hvis det er et væsentligt område kan skattemyndighederne udgive et cirkulære om retsvirkningen af dommen, og hvorledes myndighederne skal forholde sig.¹²

⁷ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 94

⁸ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 100

⁹ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 101

¹⁰ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 102

¹¹ Skatteforvaltningsloven, § 27, stk. 1, nr. 7, 2015

¹² Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 105

En praksisændring kan dog også have karakter af en skærpelse af tidligere praksis, som vil være forpligtende for de skattepligtige, hvis skærpelsen er lovhjemlet og sagligt begrundet.¹³ En sådan ændring kan foretages med virkning for fremtidige indkomstår, og Højesteret har ligeledes anerkendt at ændringer også kan ske med virkning for det aktuelle indkomstår, som skatteansættelsen vedrører. Derimod anerkendes det ikke, at indgribende praksisændringer kan ske med tilbagevirkende kraft, altså med virkning for allerede afsluttede indkomstår.¹⁴

Disse omstændigheder kan afstedkomme tvivl om, hvornår der konkret foreligger en praksisændring, og hvornår et forhold nærmere har karakter af en præcisering af tidligere praksis.

Det har betydning for skatteyderne om der er tale om en praksisændring eller blot f.eks. en præcisering, da det har betydning for, om en tidligere skatteansættelse ekstraordinært kan genoptages.

Som et eksempel på dette kan nævnes Stephen Kinnocks skattesag, som var undergivet stor mediebevågenhed. Det blev diskuteret om der i forbindelse med afgørelsen af denne sag var foretaget en praksisændring, eller om dette først skete med afgørelsen af Camilla Vests skattesag. Dette havde betydning for en evt. genoptagelse af lignende skattesager.

I dette speciale ønskes det derfor at give at forsøge at definere, hvornår der foreligger en praksisændring, der kan give retskrav på ekstraordinær genoptagelse. Dette leder frem til følgende problemformulering:

2. Problemformulering

Hvordan defineres en praksisændring, der giver ret til ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7?

3. Metode og afgrænsning

I dette speciale anvendes den retsdogmatiske metode, som er kendetegnet ved at beskrive, fortolke, analysere og systematisere gældende ret.¹⁵ Ved anvendelse af den retsdogmatiske metode forsøges det, at definere begrebet praksisændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7.

Med begrebet praksisændring menes også underkendelse af hidtidig praksis, da der ligeledes her vil være en praksisændring.

¹³ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 103

¹⁴ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1, side 105 og U 1983.8.H

¹⁵ Munk-Hansen, C, Rettens grund, side 95

Når begrebet praksisændring anføres i specialet, så menes der en praksisændring, der kan give adgang til ekstraordinær genoptagelse i henhold til bestemmelsen, medmindre andet angives.

Der anvendes både en objektiv og en subjektiv fortolkning på lovbestemmelsen for at fastslå gældende ret.¹⁶ Derfor bliver der både analyseret på bestemmelsen ordlyd og forarbejder.

Hovedfokus i projektet vil lægges på analysen af retspraksis på dette område. Her skal det især have i mente, at afgørelserne har forskellig betydning, bl.a. på baggrund af den instans der har afsagt dem.¹⁷

En dom fra en lavere instans kan ikke forpligte en højere instans, hvorfor en fortolkning af bestemmelsen i en lavere instans, muligvis ikke er overensstemmende med det Højesteret ville være nået frem til.

Som yderligere fortolkningsgrundlag anvendes administrativ praksis, hvilket især omfatter landsskatterettens kendelser, cirkulærer og Den Juridiske Vejledning. Disse kan betegnes som fakultative retskilder, da de ikke direkte binder domstolene, og de skal derfor heller ikke nødvendigvis inddrages i rettens begrundelse.¹⁸ Den administrative praksis kan dog anvendes som fortolkningsgrundlag med det forbehold, at denne aldrig kan forpligte domstolene.

Specialet er opbygget således, at metoden og afgrænsningen forklares indledende. Herefter redegøres kort for lighedsgrundsætningen, grundlæggende begreber, hvornår der foreligger en administrativ praksis og hvornår der kan støttes ret på denne. Herefter analyseres bestemmelsens forarbejder og cirkulærer, som er relevante i forhold til forståelsen af denne. Efterfølgende analyseres på retspraksis inden for områderne underkendelse af praksis, retsforlig og en praksisændring offentliggjort af skatteministeriet. Det nævnte sammenfattes til sidst i en kort konklusion.

I dette speciale ønskes det alene, at forsøge at definere, hvornår der foreligger en praksisændring, der kan give ret til ekstraordinær genoptagelse i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Derfor analyseres det ikke, hvornår en ændring i andre tilfælde kan give ret til ekstraordinær genoptagelse. Endvidere analyseres det ikke, hvornår en praksisændring kan give ret til genoptagelse inden for den ordinære frist.

Det lægges til grund, at det er ændringer i praksis, der kan give anledning til ekstraordinær genoptagelse. Derfor lægges fokus på generelle tilkendegivelser til skatteyderne. Der analyseres ikke på tilfælde, hvor skatteyderen kan have en berettiget forventning om en praksis på baggrund af en individuel uformel forhåndsbesked fra skattemyndighederne. Endvidere behandles ikke tilfælde i forbindelse med en formel

¹⁶ Munk-Hansen, C, Rettens grund, side 136

¹⁷ Munk-Hansen, C, Rettens grund, side 159

¹⁸ Munk-Hansen, C, Rettens grund, side 153

forhåndsbesked, et bindende svar, og dettes betydning for skatteyderen, hvis praksis ændres. Det er antaget i litteraturen, at reglerne om det bindende svars bindende virkning fraviger fristerne i SFL § 27, stk. 1, nr. 7.¹⁹

Fristreglerne i bestemmelsen for, hvornår der kan ske ekstraordinær genoptagelse behandles ikke i afgørelserne, da dette ikke vurderes at være væsentligt for vurderingen af, hvorvidt der var en praksisændring i den konkrete sag.

Endvidere analyseres det ikke, hvornår der generelt foreligger en fast administrativ praksis, da dette ikke kan indeholdes i specialets rammer. Det er dog væsentligt i vurderingen af om praksis ændres i den enkelte sag, hvorfor dette i hver sag holdes op mod den generelle redegørelse af begrebet i afsnit 5.

Eventuelle afgørelser fra skatteankenævnene og skatteankeforvaltningen er ikke medtaget. Disse træffer fra 2013 også endelige administrative afgørelser i klagesager, men principielle sager skal afgøres af landsskatteretten. Det vil derfor være usædvanligt, at der vil ske praksisændringer som følge af afgørelser fra ankenævnene eller ankeforvaltningen, og der er endnu ikke set tilfælde af dette.²⁰

4. Lighedsgrundsætningen

Lighedsgrundsætningen er en retsgrundsætning udvundet fra praksis, der gælder sideløbende med legalitetsprincippet, og som ligeledes skal overholdes når der træffes afgørelser.²¹

Den foreskriver at forvaltningsmyndigheden ikke må lægge usaglige hensyn til grund for en afgørelse. Det er dermed en art diskriminationsgrundsætning, som slår fast, at der kun må forskelsbehandles, hvis denne forskelsbehandling er sagligt begrundet.²² Lighedsgrundsætningen forhindrer dog ikke forvaltningsmyndighederne i at foretage en praksisændring eller en præcisering/udfyldning af praksis, hvis lovens ordlyd eller dens forarbejder kan indeholde denne ændring eller præcisering. Som tidligere nævnt, kan ændringen finde sted med tilbagevirkende kraft, medmindre ændringen er udtryk for en skærpelse af praksis over for den enkelte skatteyder. Dette skyldes, at der ellers ville være et retssikkerhedsproblem, hvis borgeren ikke kunne støtte ret på tidligere praksis, og derfor kunne blive mødt med et krav flere år senere.²³

¹⁹ Høgsbro, M.H., 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 253

²⁰ Bonde Eriksen, H.H og Bostrup, P, Karnovs noter til skatteforvaltningsloven, § 27, stk. 1, nr. 7, 2015, note 77

²¹ Pedersen, J et al., 'Skatteretten 1', side 105 og U.1983.8.H

²² Berg, B, 'Almindelig forvaltningsret', side 42

²³ Berg, B, 'Almindelig forvaltningsret', side 42

For at kunne støtte ret på lighedsgrundsætningen må retsstillingen ikke være i direkte strid med lovgivningen. Grundsætningen kan således ikke påberåbes, hvis der henvises til en praksis eller en afgørelse, som ikke er materielt rigtig. Sagerne skal endvidere være identiske, da grundsætningen anvendes for at sikre, at ens sager behandles ens.²⁴

Endvidere er det en direkte følge af lighedsgrundsætning at borgere og virksomheder kan støtte ret på SKATs administrative praksis samt SKATs beskrivelser af praksis i Den Juridiske Vejledning, medmindre SKATs administrative praksis er i klar uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder.²⁵

5. Redegørelser for grundlæggende begreber

Praksisændringer

En ændring af praksis kan ske ved, at tidligere praksis bliver underkendt ved landsskatteretten eller domstolene. Der kan dog også foretages generelle praksisændringer, der ikke er i strid med lighedsgrundsætningen. Det er dog en forudsætning, at der er saglige grunde eller hensyn, herunder f.eks. samfundsudviklingens påvirkning af disse hensyn, som medfører at praksis er blevet uhensigtsmæssig. Endvidere at de saglige grunde kan føre til en anden fortolkning end hidtil. Det er dog ikke altid klart, hvorvidt der foreligger en praksisændring eller alene en præcisering af praksis. Dette har betydning i forhold til adgangen til genoptagelse, hvorfor det i specialet undersøges, hvornår der foreligger en praksisændring, der kan give ret til ekstraordinær genoptagelse.²⁶

Hvis der kun er tale om en præcisering af praksis vil borgeren/virksomheden være afskåret fra at påberåbe sig lighedsgrundsætningen. Ligges det derfor til grund for afgørelsen, at SKAT alene præciserer praksis uden en egentlig ændring, kan dette ske med tilbagevirkende kraft. Dette er dog begrænset af frist- og forældelsesreglerne.²⁷

Skærpende/lempende praksisændring

Hvis det konstateres, at der foreligger en praksisændring skal det vurderes, hvorvidt denne er skærpende eller lempende i relation til den enkelte skatteyder.²⁸

²⁴ Høgsbro, M.H., 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 52-54

²⁵ SKATs Juridiske Vejledning, afsnit A.A.7.1.1

²⁶ Høgsbro, M.H., 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 81-82

²⁷ SKATs Juridiske Vejledning, afsnit A.A.7.1.4

²⁸ Andersen, M.H., 'Skatteretlig genoptagelse – i forvaltningsretlig belysning', side 203

En skærpende praksisændring kan alene få fremtidig virkning, jf. bl.a. U 1983.8.H. Denne sag omhandlede fradrag for afskrivninger for kommanditister. Fradraget blev efter sagen begrænset således, at der kun kan foretages afskrivninger med et beløb svarende til indskudskapitalen.²⁹

Ændringen var lovlige og endvidere saglig, fordi det ville være uproportionalt med urimeligt store afskrivninger i forhold til indskudskapitalen.

Derimod var det ikke lovligt at lave ændringen med tilbagevirkende kraft, da der var tale om en skærpende praksisændring.³⁰

En skærpelse kan endvidere kun ske efter udmelding af et passende varsel i henhold til Den Juridiske Vejledning.³¹

En lempende praksisændring vil derimod kunne give mulighed for genoptagelse af tidligere skatteansættelser for skatteydere med tilsvarende forhold.³²

6. Hvornår foreligger der en fast administrativ praksis?

Det er diskuteret af mange teoretikere, hvornår der foreligger en fast praksis. Dette skyldes, at for at en borger eller virksomhed kan støtte ret på lighedsgrundsætningen, er det en forudsætning at der foreligger en fast administrativ praksis. Begrebet er derfor essentielt for borgerens mulighed for at få sin sag genoptaget i forbindelse med en praksisændring.

Den administrative praksis består af afgørelser fra landsskatteretten, ankenævnene og SKAT selv. Hertil bliver tillagt Den Juridiske Vejledning, styresignaler, meddelelser, cirkulærer, ministersvar og andre vejledninger.³³ Det er først og fremmest SKATs egne interne regler, der danner grundlag for den administrative praksis.³⁴

Generelt blandt teoretikere, er der enighed om, at der foreligger en fast administrativ praksis, når en række enkeltafgørelser tilsammen danner et mønster, hvoraf der kan udledes en regel, som disse enkeltafgørelser anses som et udslag af.³⁵ Udgangspunktet er dermed at der skal flere afgørelser til for at kunne danne en praksis. Det betyder dog ikke, at der ikke kan komme én skælsættende afgørelse, som i sig selv har

²⁹ U 1983.8H, side 1

³⁰ U 1983.8H, side 5

³¹ SKATs Juridiske Vejledning, afsnit A.A.7.1.5

³² Høgsbro, M.H., 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 84

³³ Nielsen, R.S 'Lighedsgrundsætningens indhold – på vej mod reel ophævelse?', side 1

³⁴ Bagge, T, 'Bevis for administrativ praksis i skattesager og bevis for at en disposition er forretningsmæssigt begrundet', side 1

³⁵ Høgsbro, M.H, 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 75

præjudikatskabende effekt for en flerhed af afgørelser, hvorefter denne ene afgørelse kan udgøre en fast praksis.³⁶ Udgangspunktet er dog, at der i langt de fleste tilfælde skal flere afgørelser til, for at kunne danne en praksis.³⁷

Afgørelserne skal tilmed være sammenlignelige, konsistente og veldefinerede.³⁸

Der foreligger dermed en administrativ praksis når en flerhed af enkeltstående afgørelser, danner et mønster, som udmønter sig i en retsregel, men det kan ikke afvises, at én enkelt principiel afgørelse kan være præjudikatskabende. Dette er dog ikke en særlig specifik beskrivelse, men skal dog ikke forsøges yderligere defineret, da dette ikke er formålet med afhandlingen. Det skal blot tydeliggøres, at begrebet er væsentligt for, hvorvidt der kan foreligge en praksisændring eller ej.

6.1 Hvornår kan der støttes ret på den administrative praksis?

En ting er, at der består en fast administrativ praksis, noget andet er om der rent faktisk kan støttes ret på denne praksis. Som en klar konsekvens af lighedsgrundsætningen kan borgere og virksomheder som udgangspunkt støtte ret på gældende administrativ praksis. Om gældende ret er offentliggjorte afgørelser eller ej, har ikke betydning for, om der kan støttes ret på den administrative praksis. Der kan endvidere støttes ret på SKATs Juridiske Vejledning, styresignaler, cirkulærer, SKAT-meddelelser med mere, hvis disse ikke er i klar modstrid med højere rangerende retskilder.³⁹

Hvis ikke praksis er klart defineret i Den Juridiske Vejledning, eller der generelt blot er tvivl om en given praksis, så er det op til borgeren eller virksomheden at bevise, at der foreligger en fast administrativ praksis, der kan støttes ret på. Da det er lighedsgrundsætningen, der danner grundlag for, at der kan støttes ret på den administrative praksis, er det derfor en forudsætning at praksis er entydig.⁴⁰

For at der kan støttes ret på en administrativ praksis, skal der som klart udgangspunkt tages positiv stilling til spørgsmålet. Passivitet fra SKATs side kan dermed ikke udgøre en fast administrativ praksis.⁴¹ Dette bliver også bekræftet af dommen U 2012.786V, som der redegøres for længere nede i specialet.

³⁶ Bagge, T, 'Bevis for administrativ praksis i skattesager og bevis for at en disposition er forretningsmæssigt begrundet', side 1

³⁷ Høgsbro, M.H, 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 361

³⁸ Bagge, T, 'Bevis for administrativ praksis i skattesager og bevis for at en disposition er forretningsmæssigt begrundet', side 1

³⁹ SKATs Juridiske Vejledning, afsnit A.A.7.1.3

⁴⁰ SKATs Juridiske Vejledning, afsnit A.A.7.1.3

⁴¹ Bagge, T, 'Bevis for administrativ praksis i skattesager og bevis for at en disposition er forretningsmæssigt begrundet', side 2

Hvis den faste praksis endvidere er baseret på ukorrekte fakta, enten fordi de er forkerte eller faktum simpelthen er blevet misforstået, så kan der ikke støttes ret på den faste administrative praksis.⁴² Udgangspunktet er derfor, at den administrative praksis, der fremgår af Den Juridiske Vejledning, cirkulærer, ministersvar eller styresignaler mm., kan der støttes ret på.

7. Forarbejderne til skatteforvaltningsloven og skattestyrelsesloven

For at fastlægge definitionen af begrebet praksisændring, skal de forskellige retskilder inden for skatteretten lægges til grund og analyseres nærmere.

I SFL §§ 26 og 27 findes de nærmere regler for ordinær og ekstraordinær ansættelse. I SFL § 27, stk. 1, nr. 7 er der mulighed for ekstraordinær genoptagelse af den skattepligtiges ansættelse, som følge af en praksisændring. Følgende er bestemmelsens ordlyd:

”Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.”⁴³

Det ses, at der ikke i lovteksten er en definition af, hvornår der foreligger en praksisændring. Der er endvidere ikke i lovteksten en nærmere angivelse af, hvilke forhold, der skal lægges vægt på, når det skal vurderes om der foreligger en praksisændring.

Argumentet om underkendelse af praksis anføres i litteraturen også, at være genoptagelsesgrund inden for den ordinære genoptagelsesfrist i henhold til SFL § 26, stk. 2.⁴⁴ Så længe de anførte ændringer holder sig inden for den ordinære frist, er hjemlen SFL § 26, stk. 2, hvis denne frist gennembrydes er hjemlen SFL § 27, stk. 1, nr. 7.⁴⁵ Forarbejderne til SFL § 26 vurderes ikke, at yde et væsentligt fortolkningsbidrag til afgrænsningen af begrebet praksisændring, hvorfor disse ikke analyseres nærmere her.

Ordlyden i SFL § 27, stk. 1, nr. 7 fastsætter, at ekstraordinær genoptagelse efter denne bestemmelse kan ske i to tilfælde. Enten skal hidtidig praksis være endeligt underkendt ved en dom eller afgørelse, hvorefter

⁴² Nielsen, R.S 'Lighedsgrundsætningens indhold – på vej mod reel ophævelse?', side 2

⁴³ Skatteforvaltningsloven, § 27, stk. 1, nr. 7, 2015

⁴⁴ Bostrup, P et al., 'Skatteforvaltningsloven med kommentarer', side 310

⁴⁵ Høgsbro, M.H, 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 304

der således foreligger en praksisændring, eller der skal foreligge en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet.

Fortolkningsbidrag til en nærmere afgrænsning af, hvornår der helt konkret foreligger en praksisændring i de to tilfælde skal hentes i bestemmelsens forarbejder. Der er dog ikke fortolkningsbidrag i forarbejderne til skatteforvaltningsloven, da disse alene angiver, at § 27 er en videreførelse af skattestyrelseslovens § 35.⁴⁶ Dette leder derfor tilbage til forarbejderne til den nu historiske skattestyrelseslov.

7.1 Skattestyrelsesloven (SSL)

Reglen om ekstraordinær genoptagelse ved praksisændringer har rødder langt tilbage. Sideløbende med den tidligere skattestyrelseslov af 1977 havde der udviklet sig en bevillingsmæssig praksis, hvorefter der administrativt kunne ske ændring af en skatteansættelse, hvis en dom eller en kendelse havde underkendt tidligere praksis.⁴⁷

Domstolsprøvelsen fremgik af SSL af 1977 § 30, stk. 1. Efter denne bestemmelse kunne sager indbringes for domstolene inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, hvis betingelserne for klage til landsskatteretten ikke var til stede.⁴⁸ Ved lov nr. 95 af 1982 blev fristen for indbringelse af sagen for domstolene forlænget fra 3 til 5 år. Denne ændring byggede på betænkning 945/1982.⁴⁹

Af betænkning 945/1982 fremgår omkring SSL § 30, stk. 1, at når der træffes en afgørelse ved landsskatteretten eller domstolene til gunst for skatteyderen, så er det muligt for andre skatteydere at få anlagt en lignende sag for domstolene.⁵⁰

I forarbejderne til L 95 af 1982 findes en interessant bemærkning i forhold til fastlæggelsen af, hvornår der er tale om en praksisændring. I de almindelige bemærkninger til forslaget er den tidligere bevillingsmæssige praksis illustreret ved et eksempel. Her fremgår det, at der ved Højesterets dom af 30. maj 1980 blev fastslået, at skattemyndighederne ikke havde hjemmel til at begrænse fremførsel af underskud i henhold til daværende ligningslovs § 15 som følge af en i mellemtiden indtrådt konkurs. På

⁴⁶ Folketingstidende 2004-05 (2. samling), tillæg A, side 4277, bemærkningerne til SFL § 27 i lovforslag nr. L 110, fremsat den 24. februar 2005.

⁴⁷ Høgsbro, M.H, 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 358

⁴⁸ Lov nr. 281 af 8. juni 1977

⁴⁹ Folketingstidende 1982-83, tillæg A, spalte 1777, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 95, fremsat den 17. december 1982

⁵⁰ Betænkning 945/1982, side 67

denne baggrund blev der udstedt et cirkulære om nedsættelse af skatteansættelser, som var foretaget efter den underkendte praksis.⁵¹

Efter denne bemærkning nævnes et eksempel på, hvornår der derimod ikke kan ske genoptagelse. Nemlig hvis skattemyndighederne blot har fundet anledning til, at revidere en i øvrigt retmæssig fortolkning, vil de fremtidige retningslinjer ikke kunne give holdepunkt for genoptagelse af skatteansættelser for tidligere indkomstår. Som et eksempel på dette anføres, at det f.eks. kan være en vejledning fra skattedirektoratet til ligningsmyndighederne om skattereglerne for befordringsudgifter og godtgørelser.⁵²

Ud fra ordlyden af denne bemærkning vurderes det, at der med ordene *retmæssig fortolkning* menes, at denne fortolkning ligger inden for lovens rammer. Der er altså tale om, at når skattemyndighedernes fortolkning af reglerne holder sig inden for den hjemmel, der kan findes i lovens ordlyd, så er der ikke adgang til genoptagelse ved en revideret fortolkning af denne.

Det antages, at der i bestemmelsen menes, at denne reviderede fortolkning også er retmæssig og derved har hjemmel.

7.1.1 Genoptagelsescirkulærer

Efter vedtagelsen af den forlængede frist i SSL § 30, stk. 2, blev der udsendt et cirkulære om genoptagelser, SD-cirkulære 1984-18, hvor fristen for administrativ nedsættelse af skatteansættelsen som følge af en underkendelse af praksis blev fastsat til 5 år. Dette cirkulære blev senere erstattet af TS-cirkulære 1993-9, hvor fristen igen blev sat til 3 år som følge af, at den generelle frist for myndighedernes genoptagelse af skatteansættelser blev fastsat til 3 år.⁵³

Af cirkulæret fremgik, at genoptagelse kan ske når landsretten eller Højesteret underkender hidtidig ligningspraksis. Endvidere kan der ske genoptagelse når en appelsag ved Højesteret hæves på skatte- og afgiftsministeriets foranledning. Det vil altså sige, at man allerede her ser, at genoptagelse kan ske når skattemyndighederne ved sager for Højesteret erkender, at hidtidig praksis ikke kan opretholdes.

Ved TS-cirkulære 1993-9 indsættes muligheden for genoptagelse ligeledes når landsskatteretten underkender hidtidig ligningspraksis, eller en ved landsretten anlagt sag vedrørende en underkendende landsskatteretsafgørelse hæves på skatteministeriets foranledning.

⁵¹ Folketingstidende 1982-83, tillæg A, spalte 1778, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 95, fremsat den 17. december 1982

⁵² Folketingstidende 1982-83, tillæg A, spalte 1778, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 95, fremsat den 17. december 1982

⁵³ Høgsbro, M.H, 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 359

7.1.2 SSL § 4, stk. 2

Endnu før vedtagelsen af det objektive krav på genoptagelse i SSL § 35, skulle genoptagelse efter udløbet af fristen på 3 år imødekommes efter tilladelse fra skatteministeren, når forholdene i særlig grad talte derfor jf. SSL § 4, stk. 2. Denne blev indsat ved lov nr. 1104 af 1995. Bestemmelsen byggede på ovennævnte TS-cirkulære 1993-9.⁵⁴

Af forarbejderne til SSL § 4, stk. 2 fremgår, at det forudsættes at den hidtidige bevillingsmæssige praksis, som nævnt ovenfor, bortfalder med vedtagelsen af bestemmelsen.⁵⁵ Vi vurderer dog, at fortolkningsbidragene udledt af bemærkningerne til den bevillingsmæssige praksis stadig kan anvendes. Dette er bl.a. henset til en vurdering af, at SSL § 4, stk. 2 er en art videreførelse og lovfæstelse af den bevillingsmæssige praksis.

Af forarbejderne fremgår endvidere, at bemyndigelsen til skatteministeren bl.a. omfatter tilfælde, hvor hidtidig ligningsmæssig praksis er blevet tilsidesat ved domstolene eller landsskatteretten. I sådanne tilfælde kan den hidtidige praksis, som gengivet i ovennævnte TS-cirkulære 1993-9, fortsætte.

Genoptagelse kan således ske 3 år tilbage fra den første underkendende dom, og Told- og Skattestyrelsen udsender et særligt genoptagelsescirkulære, hver gang der kommer en underkendende dom, som begrundes praksisændring med tilbagevirkende kraft.⁵⁶

Af forarbejderne til den daværende SSL § 4, stk. 2 fremgår det således vedrørende praksisændringer, at tilsidesættelse af hidtidig ligningsmæssig praksis af landsskatteretten eller domstolene udgør et sådant særligt forhold, at skatteministeren kan tillade ekstraordinær genoptagelse. Når det anføres, at den hidtidige praksis efter TS-cirkulære 1993-9 kan fortsætte, så antages dette at medføre, at der også kan gives tilladelse til genoptagelse, hvis en anlagt sag vedrørende en underkendende afgørelse eller dom hæves på skatteministeriets foranledning.

I cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 blev dog angivet, at ekstraordinær genoptagelse er forudsat, at der udsendes et særligt genoptagelsescirkulære.⁵⁷

⁵⁴ Høgsbro, M.H, 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 358

⁵⁵ Folketingstidende 1995-96, tillæg A, side 2585, bemærkninger til SSL § 4, stk. 2 i lovforslag nr. L 104, fremsat den 1. december 1995

⁵⁶ Folketingstidende 1995-96, tillæg A, side 2585, bemærkninger til SSL § 4, stk. 2 i lovforslag nr. L 104, fremsat den 1. december 1995

⁵⁷ Cirkulære af 1996-04-12 nr. 71, side 4

7.1.3 SSL § 35, stk. 1, nr. 7

Med indsættelse af SSL § 35 af lov nr. 192 af 1999 kom reglen om ekstraordinær genoptagelse til at ligne den, der i dag findes i SFL § 27. I henhold til denne bestemmelse kan en skatteansættelse ændres både efter anmodning fra den skattepligtige eller efter anmodning fra skattemyndighederne, når der foreligger en endelig underkendelse af hidtidig praksis ved landsskatteretskendelse eller dom.⁵⁸

Denne oprindelige udformning af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7 indeholder således ikke et lovfæstet krav på ekstraordinær genoptagelse som følge af en praksisændring offentliggjort af skatteministeriet.

Af de almindelige bemærkninger til forslaget fremgår, at man ønsker at gøre fristerne for ændringer af skatteansættelserne mere sammenhængende og afbalancerede, hvorfor disse justeres og objektiviseres.⁵⁹

Af bemærkningerne til § 35, stk. 1, nr. 7 fremgår, at der lovfæstes en adgang for Told- og Skattestyrelsen til generelt at tillade genoptagelse af skatteansættelser i tilfælde, hvor hidtidig ligningsmæssig praksis er endeligt underkendt ved kendelse eller dom.⁶⁰

Bemærkningerne til bestemmelsen indeholder ikke samme vurdering som nævnt i ovenstående L 95, hvor hidtidig praksis skal være uhjemlet før der kan gives adgang til genoptagelse.

Det fremgår derimod af forarbejderne til loven, at genoptagelse er forudsat af, at Told- og Skattestyrelsen udsender et særligt genoptagelsecirkulære, når der foreligger en sådan dom, der efter styrelsens opfattelse skal medføre genoptagelse i lignende sager.⁶¹

Det var således forudsat ved fremsættelsen af lovforslaget, at ekstraordinær genoptagelse udelukkende kunne ske, hvis Told- og Skattestyrelsen bestemte, at andre skattepligtiges skatteansættelser foretaget efter den nu underkendte praksis, skulle kunne genoptages. Det virker dog en anelse besynderligt, at det ønskes at objektivere reglerne og lovfæste et retskrav på genoptagelse ved endelig underkendelse af praksis, for derefter at betinge adgangen til genoptagelse af, at skattemyndighederne skønner at andre skattepligtiges skatteansættelser kan genoptages.

⁵⁸ Skattestyrelsesloven, § 35, stk. 1, nr. 7, 1999

⁵⁹ Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4553, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 192, fremsat den 4. marts 1999

⁶⁰ Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4565, bemærkningerne til SSL § 35, stk. 1, nr. 7 i lovforslag nr. L 192, fremsat den 4. marts 1999

⁶¹ Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4565, bemærkningerne til SSL § 35, stk. 1, nr. 7 i lovforslag nr. L 192, fremsat den 4. marts 1999

Det blev også anført i høringen, at kravet om at genoptagelse var betinget af, at Told- og Skattestyrelsen udsendte et genoptagelsescirkulære medførte en uheldig retsstilling, da styrelsen således frit kunne bestemme, hvorvidt man ønskede at udsende et genoptagelsescirkulære eller ej. Derfor blev denne retsstilling ændret af Folketinget, således at skattepligtige har krav på genoptagelse uagtet at der ikke blev udsendt et genoptagelsescirkulære.⁶²

7.1.4 Cirkulære nr. 116 af 1999, retsforlig i domstolssager
I henhold til cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999 antages det, at bestemmelsen i SSL § 35, stk. 1, nr. 7 endvidere finder anvendelse på retsforlig i domstolssager, der indebærer en accept fra Skatteministeriet af, at hidtidig praksis er forkert. I cirkulæret slås det videre fast at bestemmelsen kun kan anvendes til gunst for den skattepligtige, og således ikke, hvis en ændring samlet set vil være til skade for den skattepligtige. I henhold til cirkulæret offentliggøres administrativ praksis normalt i den årlige Ligningsvejledning (nu Den Juridiske Vejledning)⁶³

På baggrund af ovenstående cirkulære kan genoptagelse derved også finde sted når skatteministeriet tager bekræftende til genmæle i et retsforlig. Når skatteministeriet i en verserende sag erkender, at hidtidig praksis er forkert og vil blive underkendt ved kendelse eller dom, så får det efter cirkulæret samme retsvirkning, som hvis praksis rent faktisk var blevet underkendt.

Der kan her ligeledes henvises til den nuværende Juridiske Vejledning, hvor det anføres, at genoptagelse tilsvarende kan ske, hvis SKAT i et sagsforløb indgår forlig og tager bekræftende til genmæle inden en domstol eller landsskatteretten har truffet afgørelse i sagen.⁶⁴

Det skal også bemærkes, at det ville medføre en u hensigtsmæssig retsstilling, hvis et retsforlig, hvor SKAT tager bekræftende til genmæle fordi det erkendes, at praksis ikke kan opretholdes, ikke ville medføre samme genoptagelsesmuligheder som hvis praksis var blevet underkendt ved dom eller kendelse. Hvis skattemyndighederne kunne afskære genoptagelsesmuligheden for andre skatteydere ved at tage bekræftende til genmæle, så ville det bl.a. gøre det muligt for SKAT, at vælge, hvornår det skulle være muligt for andre skatteydere at få genoptaget deres skatteansættelser i lignende sager.

⁶² Bostrup, P et al., 'Skatteforvaltningsloven med kommentarer', side 477 og betænkning af 28. april 1999 i Folketingstidende 1998/99, tillæg B, side 743.

⁶³ Cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, side 7

⁶⁴ SKATs Juridisk vejledning, afsnit A.A.8.2.2.1.2.7 og A.A.8.2.2.2.7

7.2 Skatteforvaltningsloven (SFL)

Muligheden for genoptagelse som følge af en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet blev indført med lov nr. 410 af 2. juni 2003. Bestemmelsen blev ligeledes udvidet til at omfatte praksisændringer ved skatteministerens beslutning efter SSL § 32, 2. pkt. Denne del af bestemmelsen blev dog udsat for en del kritik og ophævet ved lov nr. 527 af 17. juni 2008.⁶⁵

Forarbejderne til denne lov analyseres for at konstatere, hvorvidt fortolkningsbidrag til definitionen af en praksisændring kan findes her.

Af forarbejderne fremgår det vedrørende praksisændringer ved skatteministerens beslutning, at der af procesbesparende grunde indføres en adgang til, at skatteministeren kan opgive en sag, hvori landsskatteretten har afsagt kendelse, inden kendelsen bliver indbragt for domstolene, hvis det erkendes på forhånd, at skatteministeriet vil tabe sagen.⁶⁶

Denne bestemmelse er indarbejdet i loven ud fra den betragtning, at når en skattepligtig anlægger en sag ved domstolene, så anmoder skatteministeriet kammeradvokaten om en indstilling, hvis sagen vurderes at være overvejende tvivlsom. Hvis det på baggrund af denne indstilling og udtalelser fra SKAT og landsskatteren er overvejende sandsynligt, at skatteministeriet ikke vil vinde sagen, så bliver der taget bekræftende til genmæle og sagen afsluttes.⁶⁷ Denne proces kan derved spares ved, at skatteministeren på forhånd erkender, at praksis vil blive underkendt ved en sag for domstolene, og derfor beslutter at sagen skal genoptages til fordel for den skattepligtige. Det forudsættes, at Kammeradvokatens indstilling indhentes som grundlag for beslutningen om genoptagelse. Det anføres videre, at der kan være tilfælde, hvor også principielle sager opgives på forhånd. Derfor skal bestemmelsen ses i sammenhæng med SSL § 35, stk. 1, nr. 7, således at der kan ske genoptagelse i tilsvarende sager i samme omfang, som hvis den pågældende sag var indbragt for domstolene.⁶⁸

Af forarbejderne til SSL § 35, stk. 1, nr. 7 fremgår det, at bestemmelsen indebærer, at der kan ske genoptagelse i tilfælde, hvor skattemyndighederne inden landsskatteretten har påkendt spørgsmålet, erkender at praksis ikke kan opretholdes. I så fald kan genoptagelse ske i samme omfang, som hvis myndighedernes praksis var underkendt af landsskatteretten. Som i ovenstående tilfælde, så anføres det

⁶⁵ Høgsbro, M.H, 'Skatte- og afgiftsprocessen', side 368

⁶⁶ Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4604, bemærkningerne til SSL § 32 i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

⁶⁷ Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4605, bemærkningerne til SSL § 32 i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

⁶⁸ Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4605, bemærkningerne til SSL § 32 i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

også her, at det forudsættes at Kammeradvokatens indstilling indhentes som grundlag for beslutningen om genoptagelse. Desuden bemærkes det, at bestemmelsen alene finder anvendelse til gunst for den skattepligtige.⁶⁹

Endvidere fremgår det af bemærkningerne, at en praksisændring normalt vil blive offentliggjort ved, at Told- og Skattestyrelsen udsender et genoptagelsescirculære.⁷⁰ Det er antaget, at der, på samme måde som nævnt tidligere, ikke kan stilles krav om, at der er udsendt et genoptagelsescirculære.⁷¹

Bemærkningerne i forarbejderne til lov nr. 410 anfører således, at praksisændringer foreligger når skatteministeren enten på forhånd opgiver en sag til fordel for den skattepligtige, hvori landsskatteretten har afgivet kendelse, men hvor det forventes at sagen tabes ved domstolene, eller når skatteministeriet må erkende, at administrativ praksis vil blive underkendt af landsskatteretten forinden denne har påkendt spørgsmålet.

Det fremgår dog hverken af bemærkningerne til bestemmelsen, eller Fristudvalgets bemærkninger i betænkning nr. 1426 af 28. maj 2003, som bestemmelsen bygger på⁷², hvorvidt den administrative praksis, som skatteministeriet vurderer vil blive underkendt ved kendelse eller dom, skal mangle hjemmel eller blot være uhensigtsmæssig. Med støtte i ordlyden, må det dog antages, at når skatteministeriet forventer at praksis vil blive underkendt, så må der i denne vurdering ligge en forventning om, at praksis mangler hjemmel. Til støtte for dette kan henvises til bemærkningerne til L 95 af 1982, som er gennemgået ovenfor. Efter disse bemærkninger skal der sondres mellem tilfælde, hvor praksis mangler hjemmel og tilfælde, hvor skattemyndighederne inden for lovens rammer fortolker reglerne på en ny måde eller lægger andre hensyn til grund. Når skattemyndighedernes fortolkning af reglerne således holder sig inden for den hjemmel, der kan findes i lovens ordlyd, så er der ikke adgang til genoptagelse ved en revideret fortolkning af denne. Ved en vurdering af, hvorvidt en offentliggørelse fra skatteministeriet angående tidligere administrativ praksis udgør en praksisændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7, antages det derfor, at det skal indgå i vurderingen, om den tidligere praksis mangler hjemmel.

Hvis det vurderes at den tidligere praksis ikke har hjemmel og derfor vil blive underkendt ved kendelse eller dom, så foreligger der ved offentliggørelsen en praksisændring, der kan give ret til genoptagelse.

⁶⁹ Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4609, bemærkningerne til SSL § 35, stk. 1, nr. 7 i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

⁷⁰ Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4597, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

⁷¹ Andersen, M.H, 'Skatteretlig genoptagelse – i forvaltningsretlig belysning', side 216

⁷² Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4593, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

Hvis det derimod må vurderes, at den tidligere praksis kan indeholdes i lovens ordlyd og derfor har lovhjemmel, så udgør en revideret fortolkning af denne gennem en offentliggørelse fra skatteministeriet ikke en praksisændring, der kan give ret til genoptagelse. Til støtte for dette synspunkt analyseres praksis på området nedenfor.

7.3 Retssikkerhedsudvalgets notat

Skatteministeriets retssikkerhedsudvalgsnotat af 25. september 1995 om skatteretlige praksisændringer, offentliggjort i TFS 1996, 309 kan sammen med ovenstående forarbejder ligeledes bruges som fortolkningsbidrag.

Af notatet fremgår, at der ved praksisændringer normalt tænkes på, at en myndighed generelt erstatter en lovlig retsopfattelse med en anden.⁷³ Det anføres omkring en generel ændring af praksis, at det står forvaltningen frit for at foretage generelle ændringer af praksis, når retsgrundlaget på baggrund af overordnede retskilder tillader det. Dette kan forekomme på baggrund af både indvundne erfaringer i forbindelse med fortolkninger og gennem en mere almindelig udvikling i samfundet.⁷⁴

Om ændring af allerede trufne afgørelser anføres det, at der ved fortolkningstvivil vil være et vist spillerum for flere opfattelser med støtte i lovteksten. Praksisændringer inden for spillerummet antages kun at kunne medføre ændring af trufne afgørelser, hvis den hidtidige fortolkning har været åbenbart ulovlig.⁷⁵

Af notatet fremgår det således, at skattemyndighederne har et vist spillerum for at ændre opfattelse med hensyn til fortolkningen af bestemmelser, hvor der kan være fortolkningstvivil. Ved en ændring af denne fortolkning, skal den hidtidige praksis og lovligheden heraf vurderes. I notatet bruges ordene "åbenbart ulovlig", hvormed må menes, at hvis det vurderes at tidligere praksis utvivlsomt har været ulovlig grundet en hjemmelsmangel, så giver en ændring af denne adgang til genoptagelse.

Det bemærkes dog, at hvis fortolkningen har været åbenbar ulovlig, så kan den antageligvis ikke have lagt inden for spillerummet med støtte i lovteksten. Men principperne i vurderingen kan dog bruges i en fortolkning af, om underkendelsen af tidligere praksis kan give anledning til ekstraordinær genoptagelse.

⁷³ TFS 1996, 309, side 1

⁷⁴ TFS 1996, 309, side 6

⁷⁵ TFS 1996, 309, side 7

7.4 Opsummering

Af ovennævnte gennemgang af bestemmelsen, forarbejder til bestemmelsen og relevante cirkulærer kan det således udledes, at en praksisændring, der giver ret til ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7 kan foreligge i tre forskellige situationer:

1. Der kan for det første være tale om en endelig underkendelse af tidligere administrativ praksis ved en afgørelse fra skatteankesforvaltningen, et skatteankenævn eller landsskatteretten eller ved dom.
2. For det andet kan der være tale om et retsforlig, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle inden en domstol eller landsskatteretten har truffet afgørelse i sagen.
3. Og for det tredje kan der være tale om en praksisændring offentliggjort af skatteministeriet.

Punkt 2 har som det eneste ikke direkte hjemmel i lovbestemmelsens ordlyd. Det er dog antaget i ovennævnte cirkulærer, at bestemmelsen i SFL § 27, stk. 1, nr. 7 ligeledes finder anvendelse ved retsforlig. Endvidere fremgår det af Den Juridiske Vejledning, at bestemmelsen finder anvendelse ved retsforlig. Dette kan skatteyderne således støttet ret på. Ligeledes kan der henvises til de nedenstående afgørelser, hvor der gives adgang til ekstraordinær genoptagelse som følge af et retsforlig.

Punkt 3 vurderes, at skulle ses i sammenhæng med vurderingen i punkt 1, samt skatteministeriets mulighed for generelt at foretage praksisændringer for fremtiden.

Når skatteministeriet således offentliggør en meddelelse om, at praksis ændres eller præciseres, vurderes det, at der skal foretages en vurdering af den tidligere praksis og lovligheden heraf. Herved skal det vurderes, hvorvidt den tidligere praksis ville blive underkendt, hvis den blev prøvet for domstolene eller landsskatteretten. I denne vurdering må antages, at skulle indgå det forhold, at skatteministeriet i tilfælde, hvor omhandlede bestemmelse giver et vist spillerum for fortolkning, gives plads til at ændre denne fortolkning eller lægge andre hensyn til grund, uden at der foreligger en praksisændring, i henhold til vurderingen fra den bevillingsmæssige praksis og retssikkerhedsudvalgsnotatet.

Ad alle 3 punkter skal praksis gennemgås nedenfor, for at vurdere, hvilke momenter, der skal indgå i fastlæggelsen af, om der er tale om en praksisændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7.

8. Analyse af praksis

I dette afsnit analyseres en række afgørelser inden for hvert af de tre ovennævnte punkter. Hvert afsnit opsummeres og sammenholdes med forarbejderne i en vurdering af, hvordan en praksisændring defineres inden for hvert punkt.

8.1 Underkendelse ved afgørelse eller dom

8.1.1 Tfs 1998.397.H

Denne dom analyseres, da den viser et tilfælde, hvor den hidtidige praksis er uhjemlet. Den nye praksis er inden for lovens rammer og udgør en praksisændring. Dommen er dog af ældre karakter, men vurderes at kunne bidrage til analysen, da dommen er afsagt af Højesteret.

Sagen omhandlede en skatteyder, der i 1981 erhvervede aktiekapitalen i et selskab. Selskabet blev taget under konkursbehandling i 1982, og i samme år nedskrev skatteyderen værdien af aktierne til 0 i selskabets regnskab. Konkursboet blev først afsluttet i 1988 uden dividende til kreditorerne, og i dette år fratrak skatteyderen et tab på aktierne.

Efter den daværende aktieavancebeskatningslovs § 4, stk. 4 kunne tab ved afståelse af aktier kun fradrages, hvis tabet ligger 3 år eller mere efter erhvervelsen af aktierne.⁷⁶ Skattemyndighederne godkendte ikke fradraget, da tab på aktier skal fratrækkes i det indkomstår, hvor det er sandsynliggjort at selskabets kapital er tabt. De påstod at tabet måtte ligge inden 3 års perioden, hvorfor det ikke var fradragsberettiget. Skattemyndighederne fremførte for landsretten påstand om, at der havde forelagt en mangeårig praksis for, at anse aktier for afstået når de er skattemæssigt værdiløse. Henset til konkursens indtræden og at værdien af aktierne er sat til 0, må de anses som værdiløse.

I landsretten udtalte flertallet, at aktierne ved konkursen er blevet værdiløse, hvorfor de i overensstemmelse med hidtidig praksis, måtte anses for afstået ved konkursens indtræden i 1982. Den dissentierende landsdommer udtaler, at begrebet afståelse ikke kan udvides til også at omfatte tilfælde, hvor aktien anses for værdiløs. En udvidende fortolkning af ordlyden kan nødvendigvis kun foreligge i de tilfælde, hvor aktien ikke længere består, således at afståelse er umuligt. Derfor anser han aktierne for afstået ved selskabets opløsning i 1988.

Højesteret er enig med den dissentierende landsdommer, og udtaler, at skattemyndighedernes fortolkning og mangeårige praksis, hverken har støtte i lovens ordlyd eller i lovens forarbejder. Det forhold at aktierne ikke længere eksisterer som følge af selskabets opløsning, må dog nødvendigvis anses for omfattet af

⁷⁶ LBK nr. 698 af 05/11/1987, Bekendtgørelse af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v.

begrebet afståelse. Skattemyndighederne har derfor ikke haft hjemmel til at nægte skatteyderen det omhandlede tabsfradrag.

Den mangeårige praksis var således uhjemlet, og med den nye fortolkning af afståelsesbegrebet ændrede retsstillingen sig således, at aktier ikke ansås for afstået ved konkursen indtræden. Dette er en klar praksisændring, fra en uhjemlet praksis til en fortolkning inden for lovens rammer. Dette bliver bekræftet af det efterfølgende genoptagelsescirkulære TS-CIRK 1998-22.

8.1.2 Tfs 1998.485.H – Aage Haugland

Denne dom er endnu et tilfælde med en forholdsvis klar praksisændring. Den synes at slå fast, at uanset hvor lang den faste administrative praksis har været, kan den tilsidesættes, hvis den mangler hjemmel. Det fremgår ydermere af dommen, at retsstillingen skal ændre sig til gunst for skatteyderen, hvorfor dommen ligeledes har givet anledning til genoptagelse.

Skatteyderen, der var operasanger og ansat som lønmodtager ved Det Kongelige Teater, udførte ved siden af dette erhverv koncertvirksomhed og andre kunstneriske aktiviteter i ind- og udland. Det er disse erhvervsopgaver, som skatteyderen gerne ville drive gennem et anpartsselskab, sådan at kontrakterne kunne indgås gennem selskabet. En sådan forespørgsel om at sætte sig selv på aktier, kunne ikke besvares bekræftende af ligningsrådet, ligesom landsskatteretten benægtede, at en sådan virksomhed kunne drives i selskabsform, da selve den virksomhed der skal udøves næsten udelukkende består af personlig udøvelse af kunstnerisk virksomhed.⁷⁷

Skatteministeriet gør for landsretten gældende, at kravet om substitution fra skattemyndighederne er en fast administrativ praksis, der har været fulgt i årtier, og at en opdeling af skatteyderens indtægter, udelukkende har skattemæssige formål. Landsretten finder derfor ikke, at skatteyderen kan sætte sig selv på aktier.

Højesteret er imidlertid ikke i tvivl om, at den faste administrative praksis der har været fulgt i årtier manglede hjemmel, da det ikke fremgår nogen steder af lovgivningen, at udøvelse af kunstnerisk virksomhed ikke kan ske på selskabsform.

Aage Haugland-sagen er dermed endnu en afgørelse, hvor der forelå en fast administrativ praksis, og hvor denne blev tilsidesat, grundet manglende hjemmel. Ydermere er sagen udtryk for en klar praksisændring, da en tidligere mange årig praksis bliver underkendt af Højesteret.

⁷⁷ Tfs 1998.485.H

8.1.3 SKM 2011.1.H – Ejendomsvurderingerne

Denne dom er analyseret, da den er et nyere eksempel fra Højesteret, hvor en tidligere administrativ praksis, var i strid med ordlyden. Dette medførte underkendelse og resulterede i en praksisændring.

Efter den dagældende vurderingslov tilbage i 2002 blev der foretaget en almindelig vurdering af ejendomme hvert år. Denne vurdering omfattede ejendomsværdien, grundværdien og et eventuelt fradrag i grundværdien for forbedringer. Den gamle lovgivning blev erstattet af ny med virkning fra 2003.⁷⁸

Fremadrettet skulle der således kun ske en almindelige ejendomsvurdering hvert andet år.

De andre år skulle der ske en regulering af ejendoms- og grundværdien under hensyn til prisforholdene, en såkaldt årsregulering. Et fradrag fra et af de almindelige vurderingsår, ville blive videreført uændret.

Denne nye lovgivning medførte problemer omkring reglerne for genoptagelse af ejendomsvurderinger.

Andelsboligforeningen, H1, anmodede i 2006 om genoptagelse af ansættelsen af fradrag for forbedringen tilbage til 2003 jf. skatteforvaltningslovens § 33 stk. 2. Ejendommen, som H1 ville have genoptaget ansættelsen for, havde fået foretaget en almindelige vurdering i 2002 efter den dagældende lovgivning.

Herefter trådte den nye lovgivning i kraft, hvorefter der i 2003 kun skete en årsregulering.

Skattemyndighederne ville kun tillade genoptagelse tilbage til 2004, da der fandt en egentlig ejendomsvurdering sted, hvorimod der i 2003 kun skete en årsregulering. Dette skyldes, "at der kun kunne ske genoptagelse af en ejendomsvurdering, senest den 1. maj i det fjerde år efter vurderingsårets udløb."⁷⁹

Skattemyndighederne påstod, at denne bestemmelse skulle tolkes således at den kun omfattede almindelige ejendomsvurdering, og altså ikke reguleringsår, hvorfor der ikke kunne ske genoptagelse for 2003.

Højesteret udtalte imidlertid, at denne måde, hvorpå skattemyndighederne fortolkede reglerne, ikke var hjemlet i loven. De nye regler, var således ikke tilsigtet at influere på de tidsmæssige muligheder for genoptagelse. Hvis skattemyndighedernes fortolkning fik lov til at bestå, ville det nye regelsæt tidsmæssigt beskære perioden, hvori muligheden for genoptagelse befinder sig, som dermed vil blive kortere for borgerne og virksomhederne.

Den tidligere praksis blev dermed underkendt.⁸⁰ Praksisændringen består således i, at skattemyndighederne synes at anvende en for snæver ordlydsfortolkning, hvilket der ikke var hjemmel til i loven. Endvidere er praksisændringen meldt ud gennem styresignalet SKM2011.272.SKAT, hvorfor der ikke kan være tvivl om, at dette er en ændring af praksis.

⁷⁸ Lov nr. 292 af 15. maj 2002

⁷⁹ Skatteforvaltningslovens § 33 stk. 2, 2003 og SKM2011.1.HR, 'Højesterets begrundelse og resultat

⁸⁰ SKM2011.272.SKAT, 'Konsekvenserne af Højesteretsdom – ændring af praksis

8.1.4 SKM 2012.732.Ø - Camilla Vest

Denne dom er en skattestraffesag og er analyseret, da den viser et tilfælde, hvor praksis blev lempet, og der blev givet adgang til ekstraordinær genoptagelse. Det har dog været debatteret, hvorvidt praksis blev lempet allerede med afgørelsen af Kinnocks skattesag. Denne sag analyseres senere i specialet.

Camilla Vest var en dansk fotomodel, der boede i udlandet. Ægtemanden flyttede tilbage til Danmark i 2000. Camilla Vest besøgte manden på ferier.

I 2004 flyttede hun tilbage til Danmark, og blev boende indtil 2006, hvorefter hun og hendes mand flyttede tilbage til USA sammen. SKAT mente, at hun i perioden 2001-2004 havde glemt at selvangive sig som værende ubegrænset skattepligtig til Danmark, og at hun i årene 2005 og 2006 havde undladt at reagere på en for lav skatteansættelse, desuagtet at hun havde bopæl i Danmark.⁸¹

I Byretten blev både Camilla Vest og hendes mand fundet skyldige i skatteunddragelse.⁸²

Dommen blev anket til Landsretten, som benyttede en anden fremgangsmåde end byretten. Ifølge byretten var hun uomtvistelig fuldt skattepligtig til Danmark, og det var derfor et spørgsmål om hun forsætlig havde unddraget skat, hvorimod landsrettens afgørelse handler om, om hun overhovedet er fuldt skattepligtig til Danmark.⁸³

Fuld skattepligt kan for tilflyttere indtræde, hvis der udføres arbejde, mens man opholder sig her i DK. Landsretten henviser til, at arbejde i mindre omfang er accepteret i praksis. Dette kunne eksempelvis være besvarelse af enkeltstående telefonopkald, SMS'er og mails.⁸⁴

Landsretten henviser herefter til Kinnocks skattesag, hvor SKAT udtaler, at der ikke er påbegyndt en regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig beskæftigelse eller varetagelse af indtægtsgivende erhverv her i landet.⁸⁵

Camilla Vest udførte i perioden fra september 2000 til marts 2001 7 daglange fotosessioner, hvilket synes mere omfattende end telefonopkald, SMS'er, mails eller korte møder. Efterfølgende havde hun dog kun 1 arbejdsdag inden for lidt mere en 2 ½ år.

Landsretten fandt ikke, at omfanget af dette arbejde kunne anses som værende udtryk for regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig beskæftigelse her i landet. Opholdet i Danmark har ligeledes ikke været nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.⁸⁶

⁸¹ Madsen, L, 'Udvalgte domme, kendelser og afgørelser', Tilflytning – skattepligt, side 2

⁸² Madsen, L, 'Udvalgte domme, kendelser og afgørelser', Tilflytning – skattepligt, side 2

⁸³ SKM 2012.732.ØLR, side 24

⁸⁴ SKM 2012.732.ØLR, side 24

⁸⁵ SKM 2012.732.ØLR, side 25

⁸⁶ SKM 2012.732.ØLR, side 25

Camilla Vest var derfor ikke fuldt skattepligtig til Danmark henset til omfanget af hendes arbejde fra 2001 til og med 2003.

I den civile skattesag mod Camilla Vest, fandt landsskatteretten på baggrund af flertallets præmisser i straffesagen, at hun ikke var fuldt skattepligtig til Danmark.⁸⁷

Skatteministeriet udtaler i en domskommentar til landsrettens dom og landsskatterettens kendelse, at omfanget af Camilla Vests arbejde havde en sådan karakter, at kendelsen vurderes at være mere lempelig end hidtidig praksis. Der vil derfor blive udsendt et styresignal, hvor det bliver beskrevet i hvilke tilfælde, der kan ske genoptagelse.⁸⁸

I styresignalet omkring genoptagelse anføres, at der er mulighed for ekstraordinær genoptagelse fra og med den afgørelse, der har lempet hidtidig praksis, hvilket her vil sige straffesagen for landsretten, således at der kan ske genoptagelse fra og med indkomståret 2001.⁸⁹

Der foreligger derfor i denne sag en praksisændring, der giver skatteyderne ret til ekstraordinær genoptagelse i henhold til styresignalet. Vurderingen af, hvorvidt der i denne sag foreligger en praksisændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7 afviger dog fra vurderingen i ovennævnte sager. I denne sag er det således ikke vurderet, at tidligere praksis har manglet hjemmel. Det er i stedet vurderet, at afgørelsen i sagen blot lemper hidtidig praksis, også henset til formuleringen i styresignalet, hvor det anføres, at der kan ske genoptagelse fra og med den afgørelse, der har *lempet* praksis. Her henvises der således ikke til en sag, der har *underkendt* hidtidig praksis.

Denne afgørelse er derfor udtryk for en vis usikkerhed om, hvorvidt der rent faktisk kræves, at hidtidig praksis har været ulovlig, før en ændring kan give ret til ekstraordinær genoptagelse.

8.1.5 U 2012.786.V og U 2015.915.H

Disse domme er nyere eksempler fra højere instanser på tilfælde, hvor domstolene statuerer, at der ikke har forelagt en fast praksis. Der kunne derfor ikke være tale om en praksisændring.

U 2012.786.V

U 2012.786.V omhandlede en læge (L) der var fuldt skattepligtig til Danmark og havde indtjening fra et lægevikariat i Norge. L havde i 2002 tjent 650.000 kroner i Norge, men havde kun selvangivet et beløb på

⁸⁷ Landsskatterettens kendelse af 19/5 2013, j.nr. 12-0238468, side 8

⁸⁸ SKM 2013.316.SKAT, side 3

⁸⁹ SKM2013.715.SKAT, side 7

103.000 kr., som han betalte skat af i Norge. Resten af indkomsten blev hverken selvangivet i Norge eller Danmark. Han havde ligeledes fra 2003-2006 indkomst fra arbejde i Norge, som heller ikke blev selvangivet nogen af stederne. SKAT ændrede derfor L's skatteansættelser fra årene 2002-2006, hvori de beskattede indtægterne fra Norge. Denne afgørelse fra SKAT blev efterfølgende stadfæstet af landsskatteretten. Sagen kom for landsretten, da L ikke var af den overbevisning, at SKAT havde den fornødne hjemmel til at ændre skatteansættelserne gennem den subsidiære beskatningsret i den dagældende nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Landsretten anførte, at L, der bevidst havde undladt at selvangive indtægten fra Norge, selv var skyld i, at SKAT havde foretaget en urigtig skatteansættelse tilbage i 2002, hvorfor SKAT kunne gennembryde den ordinære frist i § 26 stk. 1. Der var ikke tale om en ulovlig praksisændring af SKAT, selvom man i en årrække ikke havde benyttet den subsidiære beskatningsret.⁹⁰ En sådan beskatningsret forsvinder ikke, blot fordi man gennem en årrække ikke har benyttet muligheden for at anvende den. Undladelsen af at benytte den subsidiære beskatningsret, kunne således ikke statuere en fast administrativ praksis.

Denne dom viser et tilfælde, hvor ændringen af retstilstanden ikke var udtryk for en praksisændring. Der var ikke en fast administrativ praksis, der kunne underkendes. Dette hensås til, at en manglende anvendelse af en beskatningsret, i dette tilfælde en beskatningskompetence i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke kan danne en administrativ praksis. Det kræver således en positiv stillingtagen fra skattemyndighederne, hvis der skal støttes ret på praksis.

U 2015.915.H

Ovennævnte afgørelse bliver suppleret af en tilsvarende afgørelse U 2015.915.H, hvor det denne gang er Højesteret, der tager stilling til den subsidiære beskatningsret i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Her havde klageren, A, ligeledes fået forhøjet sin skatteansættelse med indkomst optjent i Norge. Ligesom i U 2012.786.V havde A ikke selvangivet indkomsten fra Norge, hvorfor skattemyndighederne ændrer hans skatteansættelse med tilbagevirkende kraft. A påstod at dette er en skærpende praksisændring med tilbagevirkende kraft, hvorfor den er ulovlig.

Landsretten siger imidlertid, at der ikke havde forelagt en fast administrativ praksis for skatteyderen at støtte ret på, da passivitet fra myndighedernes side af ikke kan sidestilles med en positiv afgørelse.⁹¹ At der

⁹⁰ U 2012.786V, side 7

⁹¹ U 2015.915.H, side 4-5

endvidere havde været skatteydere, der tidligere havde opnået dobbelt ikke-beskatning, kunne ikke begrunde, at A gennem lighedsgrundsætningen kunne støtte ret på disse afgørelser.

Højesteret stadfæster landsrettens afgørelse med samme begrundelse, med den tilføjelse, at de danske skattemyndigheder ikke har givet A, en bindende tilkendegivelse, sådan at han havde en berettiget forventning om, at han havde indrettet sig korrekt efter gældende regler, desuagtet at SKAT vidste, at han også tjente penge fra Norge gennem de sidste par år, som ikke var blevet beskattet i hverken Danmark eller Norge.

Disse domme er eksempler på, at det kan være svært for skatteyderne at løfte bevisbyrden for, at der har forelagt en fast praksis. Der kan således ikke foreligge en fast praksis, uagtet at skattemyndighederne gennem en længere årrække ikke har benyttet sig af en beskatningsret. Når der således ikke foreligger en fast praksis, kan der ikke foreligge en praksisændring.

8.1.6 AMBI-sagerne

Disse sager er eksempler på tilfælde, hvor der er tvivl om, hvornår praksisændringen konkret sker, da det er anført, at ændringen foregår løbende.⁹² Det er dermed vanskeligt at sige præcist, hvornår ændringen sker, og om der i det hele taget sket en ændring.

Disse sager er dog fra afgiftsområdet, hvorfor det kun er principperne, der kan anvendes i forhold til fastlæggelsen af, hvorvidt der generelt sker en praksisændring. Den samme forvaltningsmyndighed afgør praksisændringer inden for skatte- og afgiftsretten, hvorfor vurderingen af, hvorvidt der er en praksisændring burde være den samme.

Problemstillingen startede med udsendelsen af genoptagelsescirkulæret TSC 1995-21, som var affødt af at opkrævningen af AMBI var i strid med EF's momsdirektiv.⁹³ Den danske praksis om opkrævning af AMBI blev derfor underkendt ved EF-Domstolen. Dette var derfor en praksisændring, der medførte genoptagelse efter den daværende SSL § 4, stk. 2.

Af ovenstående genoptagelsescirkulære fremgik, at AMBI'en skulle korrigeres sådan at der opstod neutralitet, tilsvarende moms-regnskabet. Der skulle derfor ske en korrektion af primoposterne, hvor det dog var uklart om dette også skulle ske for det første indkomstår, der var omfattet af genoptagelsescirkulæret.⁹⁴

⁹² Kerzel, M (RED.), afsnit skrevet af Jeppesen, I.L., 'festskrift til Jan Pedersen', side 228-230

⁹³ C-234/91

⁹⁴ Kerzel, M (RED.), afsnit skrevet af Jeppesen, I.L., 'festskrift til Jan Pedersen', side 227

En begæring om genoptagelse kunne kun ske for indkomst årene 1989-1992.

Hvorvidt der skulle ske en primoregulering i første indkomstår, 1989, blev prøvet i TfS 1997.61 som er kommenteret i TfS 1997.117SKM. Ifølge denne kommentar skulle der både ske en regulering af primo- og ultimolageret, i modsætning til hidtil, hvor det udelukkende var en regulering af ultimolageret. Dette indebar også en regulering af primovarelageret for 1989, selvom dette indirekte ville medføre en korrektion af varelageret for 1988, hvilket ikke var omfattet af genoptagelsecirkulæret.⁹⁵

Problemstillingen bliver endvidere efterprøvet i TfS 2002.358.VLR, dog formuleret anderledes end i ovenstående dom. Sagen drejede sig ikke direkte om, hvorvidt der skulle ske en primoregulering af 1989, men om dette var en betingelse for, at der overhovedet kunne ske genoptagelse.⁹⁶

Landsskatteretten fandt det ukorrekt hvis der ikke skete en regulering primo af 1989, idet AMBI skulle behandles som moms. En manglende reduktion af primovarelageret i 1989 for AMBI, ville derfor medføre et for stort fradrag i 1989. Et fradrag som reelt vedrørte indkomståret 1988.⁹⁷ Endvidere var denne fortolkning ikke strid med varelagerlovens § 2 stk. 2. Efter denne bestemmelse skulle den værdiansættelse, der blev anvendt ultimo 1988, også anvendes primo 1989. Dette lovfæstede princip kunne imidlertid godt fraviges, da der ikke var hjemmel til genoptagelse for indkomståret 1988, hvorfor dette år rent skattemæssigt ville forblive uændret. Landsskatteretten fandt derfor, at en primo regulering for året 1989, er en forudsætning for genoptagelsen.

Denne kendelse stadfæster landsretten, da meningen med genoptagelsen var at AMBI'en skulle blive neutral tilsvarende momsen. Hvis AMBI'en aldrig havde eksisteret, ville den ikke have fremgået af hverken primo- eller ultimolageret. For fuld neutralitet, skulle AMBI'en derfor ligeledes fjernes fra begge poster. Genoptagelsecirkulæret TSC 1995-21 forudsætter således som en betingelse, at der skal ske en regulering af både primo- og ultimoposter.⁹⁸

TfS 2002.522.ØLR er en tilsvarende afgørelse fra Østre Landsret, fuldstændig i tråd med ovennævnte dom fra Vestre Landsret. Her var anmodningen om genoptagelse ligeledes blevet afvist med samme begrundelse om, at der ikke var foretaget primoregulering af varelageret. Ydermere bliver der i denne afgørelse afvist, at der skulle have forelagt en bindende administrativ praksis, selvom de kommunale skattemyndigheder havde truffet afgørelser, hvori det ikke var et krav at der skete primoregulering.⁹⁹ Den administrative

⁹⁵ TfS 1997.117.SKM, side 1

⁹⁶ Det fremgår også af TfS 1997.61.

⁹⁷ SKM 2002.358.VLR

⁹⁸ SKM 2002.358.VLR

⁹⁹ TfS 2002.522.ØLR

praksis må således siges, at være tvivlsom, hvilket også fremgår af afgørelsen, da landsretten fastslår, at dette ikke er nok til at danne praksis.

Det er således et vurderings spørgsmål om praksis skifter fra, at der ikke skal ske en primoregulering, til at der skal ske primoregulering, og om denne eventuelle tidligere praksis var uhjemlet. Der er tale om, at retsstillingen ændrer sig, og at der er kommet en ny praksis.

Gennem litteraturen synes teoretikere at være af den opfattelse, at AMBI-sagerne er udtryk for en praksisændring. Tvivlen består mere i, hvornår ændringen egentlig finder sted, da litteraturen fremstiller dette som en slags "løbende praksisændring".¹⁰⁰

I henhold til vurderingen i SFL § 27, stk. 1, nr. 7, er det i disse sager uklart, om der er sket en underkendelse af hidtidig praksis.

Modsat de andre domme, eksempelvis U1998.485.H, hvor Højesteret bekræfter, at dette udgjorde en praksisændring, tager landsretten ikke tilsvarende stilling til, hvorvidt der foreligger en praksisændring i AMBI-sagerne.

AMBI-sagerne viser derfor, at hvis der ikke i dommen, kendelsen eller gennem et styresignal bliver taget direkte stilling til praksisændringen, kan det være meget uklart om der foreligger en ændring eller ej. Det kan derfor ikke med sikkerhed, hverken fastslås eller afvises, at disse sager er udtryk for en ændring af praksis. Det er vanskeligt, at vurdere om noget er en praksisændring i de tilfælde, hvor den hidtidige praksis er uklar, og hvor den nye praksis opstår løbende.

8.1.7 Opsummering

Flere af ovenstående domme er udtryk for en ændring af praksis, hvoraf nogle af praksisændringerne er mere klare tilfælde end andre. Heraf er TfS 1998.485.H og TfS 1998.397.Ø to klare tilfælde, hvor Højesteret og landsretten vurderer, at skattemyndighedernes fortolkning af lovgivningen ikke havde hjemmel. Dette gør sig også gældende i de resterende domme som udmønter sig i en praksisændring, da der ligeledes sker en underkendelse af den hidtidige praksis.

Der synes således ud fra praksis, at danne sig et mønster for, hvornår der kan være en praksisændring. Der er tilsyneladende et krav at retsstillingen ændrer sig. Dette sker umiddelbart når den nye praksis faktisk ændrer noget, fjerner noget, tildeler noget som borgeren/virksomheden ikke havde før ændringen, medmindre dette sker inden for rammerne af hvad ordlyden af bestemmelsen, loven og forarbejderne kan bære.

¹⁰⁰ Kerzel, M (RED.), afsnit skrevet af Jeppesen, I.L., 'festskrift til Jan Pedersen', side 228-230

Der bliver i SKM 2012.732.ØLR givet adgang for Camilla Vest til at arbejde mere i DK før skattepligten indtræder. Hun får hermed tildelt en bedre retsstilling end før dommen. Dette sker ligeså i Tfs 1998.485.H, hvor muligheden for at sætte sig selv på aktier ikke forelå før dommens afgørelse. Fremadrettet vil der dermed være mulighed for at udøve kunstnerisk virksomhed i selskabsform.

Omvendt sker der ikke en ændring i retstilstanden i U 2015.915.H, hvor det ikke kunne udgøre en fast praksis, at der i en årrække ikke var foretaget beskatning af arbejde i Norge via den subsidiære beskatningsret i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det var altså ikke bevist, at der havde eksisteret en anden retsstilling forud for afgørelsen.

En ændring i retsstillingen er udtryk for, at der sker en bevægelse fra en retstilstand til en anden. En underkendelse af praksis forudsætter derfor, at der allerede er en administrativ praksis inden for det givne område, der kan underkendes jf. U 2012.786.V, hvor der ikke var en tidligere administrativ praksis der kunne underkendes.

Selvom en ændring af retsstillingen er et krav, og dermed fundamental for, at der kan være en praksisændring, er en ændring af retsstillingen ikke ensbetydende med, at der kan konstateres en praksisændring.

I afsnit 7.1 fremgår det, at hvis en ellers retsmæssig fortolkning ændres, til noget andet inden for lovens ordlyd, vil der ikke være adgang til genoptagelse, hvorfor det dermed ikke kan være en praksisændring i henhold til SFL § 27 stk. 1 nr. 7.¹⁰¹ Dermed kan retsstillingen for en person altså godt ændre sig i lempeligere retning uden at dette vil resultere i genoptagelse. Ovenstående kan dog ikke siges med sikkerhed, da det i analysen af Camilla Vest-sagen er uklart, hvorvidt ændringen sker fordi tidligere praksis er uhjemlet eller blot uhensigtsmæssig.

Det er endvidere blevet slået fast, at der skal eksistere en administrativ praksis, for at en ændring kan finde sted. I SKM 2011.1.HR var der således ikke hjemmel til den fortolkning skattemyndighederne anvendte i forbindelse med genoptagelse af ejendomsvurderingerne, hvorfor den tidligere praksis blev underkendt. Dette var ligeledes tilfældet med Tfs 1998.397.Ø, hvor der ikke var hjemmel til at fortolke aktier som afhændet blot fordi disse var blevet værdiløse efter en konkurs.

Tfs 1998.485.H er udtryk for den anden situation, hvor den faste mange årig administrative praksis manglede decideret hjemmel. Skattemyndighederne påstod, at der var en mange årig praksis for

¹⁰¹ Folketingstidende 1982-83, tillæg A, spalte 1778, almindelige bemærkninger i lovforslaget nr. L 95, fremsat den 17. december 1982.

substitutionsprincippet, som Højesteret blankt afviste, da der hverken var hjemmel i bestemmelsens ordlyd eller loven generelt.

Dommene U2012.786.V og U 2015.915.H viser umiddelbart, at bevisbyrden for at godtgøre at der har været en hidtidig praksis vurderes at være særdeles afgørende i praksis.

Det fremgår endvidere af dommene, hvor en ændring af praksis kunne konstateres, at det yderligere er afgørende, at det bevises at den hidtidige praksis mangler hjemmel jf. TfS 1998.485.H og U 2011.1.HR. Dette kan derfor betegnes som en to-trins raket, hvor første trin består i, at der skal foreligge en administrativ praksis, og hvor andet trin består i, at denne praksis er ulovlig grundet manglende hjemmel. I praksis synes specielt det først trin at være vanskeligt at bevise, hvorfor f.eks. U 2015.915.H falder på denne bevisbyrde. Trin 2 er egentlig det domstolen eller landsskatteretten tager stilling til, da dette trin foretager praksisændringen i henhold til SFL § 27 stk. 1 nr. 7.

Denne to-trins raket finder umiddelbart ikke anvendelse, hvis praksisændringen er skærpende jf. U 1983.8.H. Her er det i stedet den nye praksis, som der stilles krav om hjemmel og saglighed til. Dette vurderes dog også, at være et krav ved en lempende praksisændring. Dette synes dog ikke relevant for definitionen af en praksisændring, da definition er udarbejdet med henblik på SFL § 27 stk. 1 nr. 7, og dermed drejer sig om definitionen af en praksisændring, der kan give adgang til genoptagelse.

Flertallet af de gennemgåede dommen har endvidere det til fælles, at domstolene tager stilling til, hvorvidt der sker en praksisændring eller ej. Der kan således ikke være tvivl om dette. Nedenstående AMBI-sager, er udtryk for modsatte situation, hvor domstolen ikke tager stilling til dette, hvorfor det er uklart om en ændring finder sted.

På baggrund af ovenstående analyse af forarbejder og praksis, kan en praksisændring ved endelig underkendelse ved dom eller afgørelse defineres som:

En endelig underkendelse ved dom eller afgørelse af en hidtidig uhjemlet fast praksis.

Ad endelig underkendelse

I henhold til ordlyden i bestemmelsen, er det første formelle krav til, at noget kan være en praksisændring, at den hidtidige praksis skal være endeligt underkendt ved dom, en afgørelse fra landsskatteretten, skatteankeforvaltningen eller et skatteankenævn. En afgørelse fra landsskatteretten, skatteankeforvaltningen eller et skatteankenævn er endelig når skatteministeren ikke længere kan få en given afgørelse efterprøvet. Dette er en frist på 3 måneder fra afsigelsen af kendelse jf. SFL §§ 48 stk. 3 og

49 stk. 1. For at en domstols afgørelse derimod er endelig, skal fristen for anke være udløbet. Hvilket er en periode på 4 uger fra afsigelse af dommen jf. RPL § 372. Det gælder både domme fra byret og landsret.

Ud fra en fortolkning af ordlyden sammenholdt med ovenstående gennemgang af praksis, forudsætter en underkendelse, at der har eksisteret en administrativ praksis.

En endelig underkendelse har således fundet sted, uagtet om det er dom eller afgørelse, når fristen for anke eller kære er udløbet.

En ændring i retstilstanden er udtryk for en bevægelse fra en retstilstand til en ny, hvorfor det er forudsat, at det har været et hidtidigt regelsæt, altså en administrativ praksis.

Selvom en ændring i retstilstanden er en nødvendighed for at det kan foreligge en praksisændring, kan dette kriterie imidlertid ikke stå alene, hvorfor en ændring i retstilstanden ikke er ensbetydende med at praksis også ændres. Som nævnt i forarbejderne er en ændring af en retsmæssig fortolkning til en anden retsmæssig fortolkning, som udgangspunkt ikke vurderet som en praksisændring, selvom dette sandsynligvis medfører en ændring i retstilstanden.¹⁰² Dette vurderes dog ikke at kunne siges med sikkerhed, da det i Camilla Vest-sagen ikke vurderes, at hidtidig praksis mangler hjemmel.

Ligeledes kan det ske, at retstilstanden ændrer sig, og at dette medfører en ny praksis, på det givne område uden det helt konkret kan siges, hvornår denne praksisændring sker. Dette sås f.eks. med AMBI-sagerne, hvor det ikke var klart, hvorvidt der skete en praksisændring og hvornår dette evt. skete, da der kunne anføres, at der er tale om en løbende praksisændring.

En endelig underkendelse vurderes derfor at forelægge, hvis en hidtidig uhjemlet praksis bliver ændret til noget, som antages at ligge inden for lovens rammer, hvorfor retstilstanden naturligvis også ændres.

En ændring af retstilstanden kan derimod ikke i sig selv formodes at udgøre en praksisændring.

Ad dom eller afgørelse

Med dom og afgørelse menes først og fremmest afgørelser fra landets domstole og landsskatteretten. Bestemmelsen omfatter endvidere også afgørelse fra skatteankeforvaltningen eller et af skatteankenævnene jf. skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1 nr. 7. Afgørelserne fra disse vil således også kunne danne grundlag for genoptagelse af skatteansættelsen.

Bestemmelsen i sin oprindelige form, har rødder helt tilbage fra 1977. Der er ikke i forarbejderne taget stilling til, hvorvidt EU-domme udgør en dom, der kan medføre underkendelse af hidtidig praksis. Dette

¹⁰² Folketingstidende 1982-83, tillæg A, spalte 1778, almindelige bemærkninger i lovforslaget nr. L 95, fremsat den 17. december 1982

vurderes dog at være tilfældet, bl.a. henset til AMBI-sagerne og afsnittet om retsforlig, som gennemgås nedenfor. Ligeledes anføres det i litteraturen, at EU-domme som underkender hidtidig praksis, kan give ret til ekstraordinær genoptagelse.¹⁰³

Ad uhjemlet fast praksis

Hvor de to første punkter var mere formelle krav til en praksisændring, som hverken kan eller skal bevises i praksis, er dette det springende punkt, som i praksis er afgørende for, hvorvidt der er en ændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Først og fremmest kræver en ændring af praksis, at der allerede foreligger en administrativ praksis der kan ændres jf. 2012.786.V og U2015.915.H. En administrativ praksis foreligger ikke på grund af SKATs passivitet, i form af manglende anvendelse af en retsregel, og kan derfor ikke sidestilles med en positiv afgørelse, jf. U2015.915.H.

Gennem analysen af praksis vurderes det, at det er bevisbyrden for, eksistensen af en administrativ praksis, der skal løftes. Ydermere skal den hidtidige administrative praksis være uhjemlet, hvorfor der ikke kan støttes ret på denne.

Skulle der endvidere ske en ændring af en hjemlet administrativ praksis, vil dette være en ændring fra én retsmæssig fortolkning til en anden. I afsnit 7.1 fremgår det, at en sådan ændring inden for lovens rammer ikke vil være en praksisændring i ordets forstand. En sådan situation vurderes, at have karakter af en ændring af en uhensigtsmæssig praksis end en praksisændring i forhold til muligheden for ekstraordinær genoptagelse.

Grundlæggende er det derfor en to-trins raket. Først skal der foreligge en fast administrativ praksis. For det andet skal praksis mangle hjemmel. Det skal derfor bevises at det man ikke må, har været fast praksis hidtil. Det er altså denne vurdering, der finder sted ved domstolene og landsskatteretten. Begge ovenstående kriterier vurderes at skulle være opfyldt, for at det kan have karakter af en praksisændring. Men i henholdt til Camilla Vest-sagen kan dette ikke siges med sikkerhed.

Hvorvidt der foreligger en praksisændring kan endvidere være uklar, hvis hidtidig praksis er uklar, og hvis der ikke ved domstolene tages stilling til om et forhold udgør en praksisændring jf. AMBI-sagerne.

¹⁰³ Andersen, M.H., 'Skatteretlig genoptagelse – i forvaltningsretlig belysning', side 213-214

8.2 Retsforlig ved bekræftende til genmæle

8.2.1 Tfs 2001.173.V

Denne sag er analyseret, da den viser et tilfælde, hvor skatteministeriet erkender, at tidligere administrativ praksis ikke kan opretholdes, da denne praksis ikke har hjemmel i loven. Derfor tages der bekræftende til genmæle og der foreligger en praksisændring.

Sagen omhandlede en skatteyder, som havde stiftet et anpartsselskab, hvor indskudskapitalen blev berigtiget ved et apportindskud. Skattemyndighederne konstaterede dog, at disse havde en lavere værdi end de var ansat til. Landsskatteretten var enig med skattemyndighederne i, at overprisen skulle medregnes som udbytte efter LL § 16 A, stk. 1.¹⁰⁴

Ved sagens behandling for landsretten tog skattemyndighederne dog bekræftende til genmæle over for skatteyderens påstand om nedsættelse af aktieindkomsten. Forliget er kommenteret i SKM2001.165.DEP.

Skatteministeriet udtaler i kommentaren, at det erkendes at der ikke findes hjemmel i LL § 16 A, stk. 1 til at udlodningsbeskatte i et tilfælde som det omhandlede, da det manglende apportindskud aldrig er indgået i selskabet. Derfor kan det heller ikke udloddes. Det har dog klart fremgået af Ligningsvejledningen, at hvis myndighederne ikke kan anerkende de aftalte overdragelsessummer, fordi disse overstiger aktivernes værdi, så skal overprisen betragtes som udlodning fra selskabet og beskattes som almindelig indkomst.¹⁰⁵

Denne sag viser herved et tilfælde, hvor den faste administrative praksis som beskrevet i Ligningsvejledningen ikke havde hjemmel. Dette måtte skatteministeriet erkende ved sagens behandling for landsretten og tog derfor bekræftende til genmæle. Derfor kunne der ske genoptagelse fra og med indkomståret 1995. Denne sag er et forholdsvist klart eksempel på en praksisændring, der giver ret til ekstraordinær genoptagelse som følge af, at skatteministeriet tager bekræftende til genmæle ved en erkendelse af at praksis vil blive underkendt fordi den mangler hjemmel.

8.2.2 Tfs 2000.813.H

Denne sag er analyseret, da den omhandler et retsforlig, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle på grundlag af et præjudicielt spørgsmål afgjort af EU-domstolen.

¹⁰⁴ Tfs 2001.173, side 2

¹⁰⁵ SKM2001.165.DEP, side 1

Sagen omhandler den skattemæssige behandling af udgifter for kurser afholdt i udlandet. Det blev i TfS 1994.738.H i en sag om en elinstallatørs rejse med familien til Mallorca for at deltage i et kursus, slået fast, at når kurser blev afholdt på et almindeligt turiststed i udlandet, så er der en formodning for et turistmæssigt islæt. Der var derfor en fast praksis for, at afgørelser blev afsagt i henhold til dette.

I 1995 afsagde landsretten en dom i en lignende sag offentliggjort i TfS 1995.363.V. Denne sag omhandlede et selskab, der drev revisionsvirksomhed. Selskabet betalte udgiften til et skattekursus på Kreta for hovedaktionæren, som var revisor. Skattemyndighederne og landsskatteretten havde nægtet selskabet fradrag for udgiften, da der henvises til det turistmæssige islæt. Landsretten fandt derimod, at formodningen om et turistmæssigt islæt var afkræftet af skatteyderen, hvorfor det var uberettiget at anse kursusudgiften som et løntillæg.¹⁰⁶

Skatteministeriet ankede herefter dommen til Højesteret med henvisning til TfS 1994.738.H. Højesteret anmodede EF-Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af formodningsreglen og dennes forenelighed med den frie udveksling af tjenesteydelser og forbuddet mod forskelsbehandling pga. nationalitet. EF-Domstolen afsagde dom (offentliggjort i TfS 1999, 644) om, at en sådan formodningsregel ikke er forenelig med bestemmelsen om fri udveksling af tjenesteydelser.¹⁰⁷ Efter dommen over dette præjudicielle spørgsmål tog skatteministeriet bekræftende til genmæle ved Højesteret.

Skatteministeriet udsendte en kommentar til forliget i TfS 2000.813.TSS uden dog at berøre spørgsmålet om genoptagelse som følge af en praksisændring. Dette uagtet, at der i kommentaren anføres, at anken er hævet, da formodningsreglen ikke længere kan opretholdes som følge af den præjudicielle dom.¹⁰⁸

I TSS-cirkulære 2001-03 udsendte skattemyndighederne dog et genoptagelsescirkulære. Det følger af cirkulæret, at højesteretsanken blev hævet som følge af EF-Domstolens præjudicielle afgørelse. På den baggrund kan skatteydere, der er blevet nægtet fradrag for en kursusudgift eller beskattet heraf, få deres skatteansættelser genoptaget fra og med indkomståret 1988 i henhold til SSL § 35, stk. 1, nr. 7.¹⁰⁹

Denne sag viser dermed, at et retsforlig, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle på baggrund af, at praksis ikke kan opretholdes som følge af en EU-dom, ligeledes kan udgøre en praksisændring, der giver ret til ekstraordinær genoptagelse. Der var således ikke hjemmel til den ovennævnte formodningsregel, da den var i strid med bestemmelsen om fri udveksling af tjenesteydelser, og derfor tog skatteministeriet bekræftende til genmæle, da de erkendte at der ikke var hjemmel.

¹⁰⁶ TfS 1995, 363, side 2

¹⁰⁷ TfS 1999, 644, præmis 29

¹⁰⁸ TfS 2000, 813, side 1

¹⁰⁹ TSS-cirkulære 2001-03, side 2

8.2.3 SKM 2006.635.SKAT

SKM2006.635.SKAT omhandler en sag, hvor SKAT tog bekræftende til genmæle i en sag for Østre Landsret, som ikke er offentliggjort. Sagen er analyseret, da det er uklart, hvorvidt der foreligger en praksis og dermed en praksisændring.

Sagen omhandlede adgangen til principskifte for værdiansættelsen af igangværende arbejder. En skatteyder anmodede om adgang til principskifte fra og med indkomståret 1997. Principskifte krævede tilladelse fra Ligningsrådet, som traf afgørelse om, at der ikke kunne gives tilladelse til principskiftet. Ved behandling af sagen for landsretten, kom der i henhold til meddelelsen nye oplysninger frem om administrativ praksis vedrørende principskiftesager forud for 1997, hvorfor skatteministeriet tog bekræftende til genmæle over for sagsøgerens påstand om at være berettiget til principskifte.

Det er dog uklart i meddelelsen hvad det helt konkret er skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle over for.

Der er ikke særlige lovregler for værdiansættelse af igangværende arbejder, så den skattemæssige behandling af igangværende arbejder styres af statskattelovens §§ 4-6 og fortolkninger af disse. Det har derfor været diskuteret, hvorvidt der har været hjemmel til processen, hvor ligningsrådet skal give tilladelse til principskifte.¹¹⁰

I meddelelsen anføres, at det ikke kan afvises, at ligningsrådet ved afgørelser i sager i årene 1998-1999, samt i indeværende sag, har foretaget en skærpelse af praksis, som ikke på forhånd har været offentliggjort. Det kan derfor ikke afvises, at der er sket en ulovlig praksisskærpelse i sagen. Det har imidlertid ikke været mulig for skattemyndighederne ud fra det foreliggende materiale at beskrive den gældende praksis forud for 1997. På den baggrund ændres praksis, så der fremover frit kan skiftes opgørelsesprincip fra år til år. Der skal ikke længere søges om tilladelse og principskiftet behandles af skatteforvaltningen som led i den almindelige ligningsmæssige behandling.¹¹¹

Skatteministeriet tager derved bekræftende til genmæle, og anerkender at praksis ikke kan opretholdes, selvom det ikke har været mulig at beskrive den gældende praksis forud for 1997. I denne sag sker der altså en praksisændring uden det helt har været muligt, at beskrive den gældende praksis.

Det kan virke besynderligt, at skattemyndighederne vælger at få sagen afsluttet ved at tage bekræftende til genmæle, når der er så stor usikkerhed over, hvad tidligere praksis er, i stedet for at lade landsretten afgøre

¹¹⁰ Bysand, K 'Igangværende arbejder for fremmed regning', side 1

¹¹¹ SKM 2006.635.SKAT, side 1

sagen. En vurdering er dog, at skattemyndighederne har vurderet, at selvom der måske ikke har været en klar praksis på området, så har tidligere ikke offentliggjorte afgørelser på området anført en praksis, som antageligt ikke har hvilet på et klart hjemmelsgrundlag. Der kan her henses til, at den tidligere praksis har været diskuteret i litteraturen som uhjemlet, som nævnt ovenfor, og at det også af ligningsvejledningen for 1997 fremgik, at principskifte krævede tilladelse, og at ligningsrådet havde kompetencen.¹¹²

Det vurderes derfor, at skattemyndighederne må have erkendt, at der muligvis har foreligget en praksis, selvom det ikke har været muligt at beskrive den fyldestgørende, som har hvilet på et tvivlsomt hjemmelsgrundlag. Det kan derfor ikke siges med sikkerhed, hvorfor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle, men det antages, at der har forelagt en, om end ikke offentliggjort, fast praksis.

8.2.4 SKM 2015.285.LSR

I denne sag om, hvorvidt godtgørelse efter forskelsbehandlingsloven var skattefrit, tog SKAT bekræftende til genmæle, da der i forbindelse med afgivelse af et bindende svar var sket en skærpelse af praksis. Sagen omhandlede et bindende svar fra skatterådet i SKM2014.354.SR, som var blevet indbragt for landsskatteretten.

I det bindende svar havde skatterådet svaret nej til en anmodning om, hvorvidt det kunne bekræftes, at en godtgørelse i henhold til lov om forbud mod forskelsbehandling var skattefri. Skatteyderen var blevet afskediget på grund af alder, som han anførte var i strid med loven om forbud mod forskelsbehandling. Ved et forlig blev han givet en godtgørelse på ca. 370.000 kr., som arbejdsgiveren trak skat af.

Skatterådet kunne tiltræde, at omstændighederne i indeværende sag kunne sidestilles med omstændighederne i tidligere sager, hvor godtgørelser ansås for at være skattefrie efter SL § 5, stk. 1, litra a.¹¹³

I den indeværende sag har skatterådet imidlertid ændret holdning til spørgsmålet om sådanne godtgørelses skattemæssige behandling. Skatterådet har i forarbejderne til LL § 7 U fundet, at godtgørelser i forbindelse med fratræden af stilling skal beskattes på samme måde som lønindkomst, og derfor er skattepligtige. Skatterådet anfører endvidere, at den skattemæssige behandling af godtgørelserne derfor ikke har været korrekt i de tidligere sager, da godtgørelserne skal behandles som godtgørelser i forbindelse med fratrædelse af stilling.¹¹⁴

¹¹² Ligningsvejledningen 1997 af 1998-01-01, del E, afsnit E.B.2.6.2

¹¹³ SKM2014.86.SR, side 6

¹¹⁴ SKM2014.354.SR, side 4

Det bindende svar i SKM2014.354.SR indbragtes for landsskatteretten. Skatterådet tiltrådte dog her, at SKAT tog bekræftende til genmæle med henvisning til, at der med afgørelsen i SKM2014.354.SR er sket en skærpelse af praksis. En sådan skærpelse kan kun ske med fremadrettet virkning og efter udmelding af et passende varsel. Derfor ændrer landsskatteretten svaret til ja og godtgørelsen anses for skattefri.¹¹⁵ Efterfølgende udsendte SKAT et styresignal offentliggjort i SKM2014.801.SKAT, hvor det anføres, at tidligere sager har etableret en fast administrativ praksis. I den senere afgørelse i SKM2014.354.SR revurderer man denne praksis i skærpende retning. Da dette kun kan ske med virkning fremadrettet og med et passende varsel, anfører SKAT i styresignalet, at den skærpende praksisændring træder i kraft 14 dage efter styresignalet offentliggørelse, da dette anses som et passende varsel.¹¹⁶

I denne sag anføres det således, at der er en fast administrativ praksis for at behandle godtgørelserne som skattefrie. Nu vurderer SKAT imidlertid at denne praksis er forkert, og anfører, at godtgørelserne i stedet skal behandles som skattepligtige. SKAT tager dog til bekræftende til genmæle for landsskatteretten, da det erkendes at der er tale om en praksisskærpelse i forhold til tidligere praksis. Der var således ikke tale om en praksisændring ved retsforliget, men i stedet ved offentliggørelsen af styresignalet. Der er dog tale om en skærpende praksis, hvorfor ekstraordinær genoptagelse ikke kan blive aktuelt. Sagen viser derimod, at SKAT generelt kan ændre praksis fremadrettet, ved at lægge andre vurderinger til grund ved fortolkningen af en bestemmelse.

8.2.5 SKM 2015.295.SKAT

Denne sag omhandler opgørelsen af et selskabs skattepligtige tonnageindkomst i forbindelse med brug af indlejede skibe. Sagen er med, da den er et nyere eksempel, hvor et retsforlig ved at SKAT tager bekræftende til genmæle udgør en praksisændring.

Sagen omhandler et selskab, som driver rederivirksomhed, hvor der både er tale om ejede og lejede skibe. Hvis selskabets transportydelse skal kunne omfattes af tonnageskatteordningen, skal de som udgangspunkt foregå med selskabets egne skibe. Der kan dog inddrages lejet bruttotonnage svarende til højst fire gange selskabets egen bruttotonnage. Indkomst fra den del af den lejede bruttotonnage, der overstiger forholdet 1:4 skal beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.¹¹⁷

¹¹⁵ SKM2015.285.LSR, side 2

¹¹⁶ SKM2014.801.SKAT, side 1

¹¹⁷ SKM 2015.295.SKAT, side 1

Selskabets forhold mellem ejede og lejede skibe overstiger 1:4, og selskabet har derfor i tonnageindkomsten for 2008 fradraget en andel på 52 %, som i stedet skal beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

SKAT har efterfølgende forhøjet selskabets skattepligtige tonnageindkomst med samme beløb, da det anføres, at der ikke er hjemmel i tonnageskattelovens § 7 til at nedsætte den opgjorte skattepligtige tonnageindkomst. SKAT anfører, at selvom der sker almindelig beskatning af den overskydende del, hvis bruttotonnagen fra lejede skibe overstiger forholdet 1:4, så ændrer dette ikke på, at skibene er omfattet af tonnageskatteloven, og skal opgøre en skattepligtig tonnageindkomst efter tonnageskattelovens § 15.¹¹⁸ Selskabet anfører derimod, at SKAT således beskatter den samme indkomst to gange, og at der ikke er hjemmel i tonnageskatteloven til at beskatte den overskydende del, da indkomsten falder uden for tonnageskattelovens anvendelsesområde i henhold til tonnageskattelovens § 7.¹¹⁹

I landsskatteretten giver to retsmedlemmer, herunder retsformanden, SKAT medhold og to retsmedlemmer stemmer for at give selskabet medhold. Sagen indbringes efterfølgende for landsretten, hvor SKAT tager bekræftende til genmæle. Afgørelsen er ikke offentliggjort men medfører udsendelsen af styresignalet offentliggjort i SKM 2015.295.SKAT.

I styresignalet anfører SKAT, at der er taget bekræftende til genmæle ved østre landsret over for selskabets påstand, og derfor skal selskabets skattepligtige tonnageindkomst nedsættes med den overskydende del. Der kan ske genoptagelse i lignende sager fra og med indkomståret 2008.¹²⁰

SKAT anfører videre, at den nye praksis indebærer at tonnageindkomsten skal nedsættes med den overskydende del, der beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler. Det har derimod været SKAT hidtidige praksis, at den overskydende del både skal indgå i tonnageindkomsten og den skattepligtige indkomst efter de almindelige regler.¹²¹

Angående tidligere praksis på området, så henviser SKAT selv i styresignalet til, at der har forelagt en administrativ praksis på området. Der er dog ikke konkrete henvisninger til denne praksis. Det er derfor vanskeligt at vurdere, hvad denne tidligere praksis udgøres af.

¹¹⁸ SKM 2014.103.LSR, side 2

¹¹⁹ SKM 2014.103.LSR, side 2

¹²⁰ SKM 2015.295.SKAT, side 1

¹²¹ SKM 2015.295.SKAT, side 2

Landsskatteretten har i andre sager givet SKAT medhold i, at der ikke er hjemmel i tonnageskatteloven til at foretage en forholdsmæssig nedskrivning af den beregnede skattepligtige tonnageindkomst. Disse kendelser angår dog indkomstår, som ligger efter 2008.¹²²

FSR anfører i et høringssvar vedrørende ovennævnte styresignal, at de er bekendt med, at SKAT har gjort den nu ændrede praksis gældende over for andre rederier.¹²³

SKAT har dog ved udsendelsen af styresignalet lagt til grund, at der har forelagt en tidligere administrativ praksis. Denne vurderes, at have bestået af en række ikke offentliggjorte afgørelser, sammenholdt med landsskatterettens senere afgørelser.

Ved sagen for østre landsret har SKAT erkendt, at denne praksis ikke kan opretholdes. Det anføres ikke i styresignalet, hvorfor SKAT erkender, at praksis ikke kan opretholdes.

Det vurderes dog, at SKAT under sagens forløb har indset at den tidligere praksis har hvilet på et tvivlsomt hjemmelsmæssigt grundlag, og derfor ville blive underkendt af landsretten. Det må antages, at der kræves klar hjemmel i loven til at lade den omhandlede del af indkomsten beskattes to gange, hvorfor denne praksis sandsynligvis vil blive underkendt af landsretten.

8.2.6 SKM 2007.147.H

Denne afgørelse er ligesom SKM2006.635.SKAT endnu et eksempel på et tilfælde, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle, selvom det er uklart, om der har forelagt en fast praksis på området.

Sagen omhandlede parcelhusreglen og skattefri afhændelse af supplerende bolig.

I sagen havde et ægtepar, der havde bopæl på Grønland, erhvervet en ejendom i Danmark. Ejendommen var efterfølgende blevet afhændet. Skattemyndighederne anså salget for skattepligtigt, da korte ophold i Danmark i forbindelse med mødeaktivitet og ferie ikke ansås for tilstrækkeligt til at opfylde kravet om beboelse i ejendomsavancebeskatningslovens forstand.¹²⁴

Sagen blev indbragt for landsskatteretten, som anførte, at det beror på en konkret vurdering om beboelse har fundet sted i lovens forstand. Henset til, at der blev udført arbejde i lokalområdet og et ikke uvæsentligt varmeforbrug, vurderer landsskatteretten at ejendommen har tjent til bolig for skatteyderen, hvorfor avancen ved salget var skattefri.¹²⁵

¹²² Kendelse af 19. december 2013, journalnr. 13-5634988 og afgørelse af 21. august 2014, journalnr. 14-3293212

¹²³ Høringssvar af 27. april 2015 vedrørende "Styresignal for genoptagelse som følge af praksisændring vedrørende opgørelse af tonnageindkomsten", H093-15, side 1

¹²⁴ SKM 2006.379.VLR, side 2

¹²⁵ SKM 2006.379.VLR, side 3

Sagen indbragtes herefter for landsretten, som gik imod landsskatterettens kendelse. Landsretten vurderede ud fra forarbejderne i loven, at to ejendomme, som en skattepligtig råder over, ikke begge kan tjene som bolig for denne. Landsretten anså på denne baggrund ikke ejendommen som omfattet af undtagelsesbestemmelsen i EBL § 8, stk. 1, hvorfor avancen var skattepligtig.¹²⁶

Under sagens behandling ved Højesteret tager skatteministeriet bekræftende til genmæle over for skatteyderens påstand. Skatteministeriet har kommenteret afgørelsen i SKM2007.217.DEP. I denne kommentar anføres det, at skatteministeriet tog bekræftende til genmæle fordi ægteparret i sagen, som noget nyt gjorde gældende, at beskatning ville være i strid med fast administrativ praksis, som ikke var offentliggjort. Praksis bestod, foruden de to omhandlede landsskatteretskendelser, af to landsskatteretskendelser og to bindende svar.¹²⁷

På baggrund af den ikke offentliggjorte praksis fandt skatteministeriet, at beskatning ville være i strid med fast administrativ praksis, hvorfor der blev taget bekræftende til genmæle.¹²⁸

Det er uklart om der i denne afgørelse er tale om en praksisændring. Der er endvidere ikke udsendt et genoptagelsecirkulære, som skatteyderne kan støtte ret på.

Skatteministeriet er antageligt ikke af den opfattelse, at der er sket en praksisændring, da det anføres at der tages bekræftende til genmæle fordi beskatning ville være i strid med fast administrativ praksis. Det virker dog besynderligt, at skatteministeriet ikke lader Højesteret afgøre, hvordan bestemmelsen i EBL § 8, stk. 1 skal fortolkes når der er tvivl om det ved domstolene. Landsretten kommer til et andet resultat end landsskatteretten, og den tidligere administrative praksis, der anføres, at udgøres af 4 ikke offentliggjorte afgørelser, vurderes ikke at kunne slå tidligere praksis fast med sikkerhed. Ligningsvejledningen for 2006 er desuden tavs omkring beskatningen af supplerende helårsboliger.¹²⁹

Højesteret ville som bekendt ikke være bundet af den anførte praksis, hvorfor retten kunne vurdere, hvorvidt der har eksisteret en tidligere praksis og om denne skal underkendes eller ej. Sagen er omdiskuteret og i en kommentar til dommen af Jan Pedersen anføres det også, at der i debatten er sat spørgsmålstegn ved skatteministeriets motiver for at tage bekræftende til genmæle. Ud fra et rent skatteretligt synspunkt, vurderer han endvidere, at det ikke var åbenbart, at Højesteret ville give

¹²⁶ SKM 2006.379.VLR, side 5

¹²⁷ SKM 2007.217.DEP, side 1

¹²⁸ SKM 2007.217.DEP, side 2

¹²⁹ Ligningsvejledningen 2006-1 - del E – Erhvervsdrivende, afsnit E.J.1

skatteyderen medhold.¹³⁰ Der henvises også til de mangfoldige tilfælde, hvor skatteministeriet under domstolsbehandlinger får medhold i, at skatteyderens påberåbelse af ikke offentliggjorte afgørelser ikke skaber administrativ praksis.¹³¹

Hvis det lægges til grund, at der vitterligt foreligger en fast administrativ praksis i denne sag, så vurderes skatteministeriets forlig ved at tage bekræftende til genmæle ikke at medføre en praksisændring. Dette foreligger ikke, da der ikke er taget bekræftende til genmæle ud fra en vurdering af, at tidligere administrativ praksis ville blive underkendt pga. manglende hjemmel. Det vurderes, at der i stedet er taget bekræftende til genmæle ud fra en vurdering af, at afgørelsen ville udgøre en skærpelse af praksis, i hvert fald for skatteyderen i sagen.

Det kan ikke slås fast med sikkerhed, hvorvidt der foreligger en praksisændring i dette tilfælde. Afgørelsen er medtaget for at illustrere, at det kan være uklart om der foreligger en praksisændring når det ikke er tydeligt, hvorvidt der foreligger en praksis. Det kan derfor være uklart, hvad det helt konkret er, skatteministeriet tager bekræftende til genmæle over for, og om der kan ske genoptagelse af lignende sager.

Det må bemærkes i relation til sager som denne, at det medfører en unødvendig usikker retsstilling for de øvrige skatteydere i relation til genoptagelse, når skatteministeriet tager bekræftende til genmæle på grundlag af en usikker praksis. Det vurderes, at hensynet til at lade domstolene afklare en usikker praksis må veje højere end eventuelle procesbesparende hensyn.

8.2.7 SKM 2012.232.SKAT

I forlængelse af ovennævnte sag blev det nu fastslåede praksis vedrørende skattefrihed ved salg af en supplerende ejendom prøvet. Det var anført i skatteministeriets kommentar til SKM2007.147.HR, at det er et krav at ejendommen har været anvendt af ejeren af arbejdsmæssige årsager.¹³² Denne praksis blev prøvet ved landsretten, hvor skatteministeriet igen tog bekræftende til genmæle.

Sagen omhandlede landsskatterettens kendelse af 25. oktober 2010, journalnr. 10-00457, hvor skatteyderen, som led af svær allergi, ejede en norsk bjælkehytte, der blev benyttet som supplerende helårsbolig af helbredsmæssige årsager. Salget af ejendommen blev anset for skattepligtigt, da den ikke var benyttet af arbejdsmæssige årsager.¹³³

¹³⁰ Pedersen, j, 'Parcel- og sommerhusreglen under pres - fortolkningsproblemer og seneste praksis', side 5

¹³¹ Pedersen, j, 'Parcel- og sommerhusreglen under pres - fortolkningsproblemer og seneste praksis', side 6

¹³² SKM2007.217.DEP, side 2

¹³³ Landsskatterettens kendelse af 25. oktober 2010, journalnr. 10-00457

Efter indbringelse af sagen for landsretten tog skattemyndighederne bekræftende til genmæle. Efter forliget udsendte SKAT et styresignal, offentliggjort i SKM2012.232.SKAT, hvor mulighederne for genoptagelse angives. Her anføres, at praksis nu ændres, hvorefter en supplerende helårsbolig også kan afhændes skattefrit når den er anvendt af helbredsmæssige årsager. Genoptagelse kan ske fra og med 2008.¹³⁴

Denne sag illustrerer et særegent tilfælde, hvor den praksis, der blev slået fast i skatteministeriets kommentar i SKM2007.217.DEP ændres, uden at det vurderes, at den tidligere praksis mangler hjemmel. Skatteministeriet beslutning om at tage bekræftende til genmæle medfører således, at en supplerende helårsbolig kan afhændes skattefrit, hvis den er benyttet af enten arbejdsmæssige eller helbredsmæssige årsager. Det må således ikke have været skatteministeriets vurdering, at det i praksis fastsatte krav om arbejdsmæssige årsager ville blive underkendt, da dette krav fastholdes. Der henvises dog i meddelelsen til, at der er mulighed for genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Denne sag bibringer en vis usikkerhed over, om der udelukkende er tale om en praksisændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7, hvis skatteministeriet vurderer, at praksis vil blive underkendt fordi den mangler hjemmel.

8.2.8 Opsummering

Som nævnt i afsnit 7.1 har muligheden for genoptagelse som følge af en praksisændring, hvor skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle rødder langt tilbage. Af SD-cirkulære 1984-18 og TS-cirkulære 1993-9 fremgik, at der skulle være tale om en appelsag vedrørende en underkendende afgørelse. Der må således vurderes, at have forelagt en praksisændring, der gav ret til genoptagelse, hvis en sådan appelsag hævedes på skatteministeriets foranledning. Dog forudsat, at der var udsendt et genoptagelsescirkulære.

Denne praksis vedrørende genoptagelser som følge af, at en appelsag hæves på skatteministeriets foranledning antages at fortsætte med indsættelsen af SSL § 4, stk. 2 i 1995, da der i forarbejderne henvises til TS-cirkulære 1993-9.

Efter objektivering af reglerne om genoptagelse med indførelsen af SSL §§ 34 og 35 i 1999 anføres det i det efterfølgende cirkulære, at bestemmelsen i SSL § 35, stk. 1, nr. 7 også antages at finde anvendelse på retsforlig. I cirkulæret antages dette dog kun at være tilfældet, hvis retsforliget indebærer en accept fra skatteministeriet af, at hidtidig praksis er forkert.

Af forarbejderne til den nu ophævede bestemmelse om praksisændringer ved skatteministerens beslutning fremgik ligeledes, at denne var indført for at spare processen, hvor der først anlægges sag og derefter tages

¹³⁴ SKM 2012.232.SKAT, side 1

bekræftende til genmæle. Her anføres, at hvis sagen er tvivlsom, så indhentes kammeradvokatens indstilling. Denne indstilling sammenholdes med udtalelser fra SKAT og landsskatteretten, og hvis det således er overvejende sandsynligt, at skatteministeriet ikke vil vinde sagen, så bliver der taget bekræftende til genmæle. Det var denne proces, der kunne spares ved den nu ophævede regel. Som nævnt i afsnit 6.1.4 fremgår det ligeledes af den nuværende Juridiske Vejledning, at hvis SKAT i et sagsforløb indgår forlig og tager bekræftende til genmæle inden en domstol eller landsskatteretten har truffet afgørelse i sagen, kan genoptagelse ske i samme omfang som hvis sagen var afgjort af en domstol eller landsskatteretten. Derfor vurderes det, at der er ret til genoptagelse, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle ud fra en erkendelse af, at hidtidig praksis er forkert, uagtet at dette krav ikke er lovfæstet i ordlyden i SFL § 27, stk. 1, nr. 7.

På baggrund af ovenstående gennemgang af forarbejder og praksis, kan en praksisændring ved retsforlig således defineres som:

*Et retsforlig, hvor skatteministeriet erkender, at **hidtidig praksis er forkert** og **derfor** tager bekræftende til genmæle.*

Ad hidtidig praksis

Det må som udgangspunkt antages, at der skal have forelagt en klar praksis som skatteyderne har kunnet støttet ret på. Denne vurdering kan derfor forventes, at være den samme, som i tilfælde, hvor praksis underkendes ved dom eller kendelse.

Dette kunne f.eks. ses i Tfs 2001, 173, hvor der var en klar praksis for at udlodningsbeskatte overprisen af apportindskud.

I SKM2012.232.SKAT, hvor praksis efter SKM2007.147.HR blev prøvet, udledes praksis af skatteministeriets kommentar til SKM2007.147.HR.

Af ovenstående sager kan det dog ses, at der er tilfælde, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle på baggrund af en noget usikker praksis.

Dette var f.eks. tilfældet i SKM2006.635.SKAT, hvor skatteministeriet anfører, at det ikke har været muligt at beskrive tidligere praksis, men det kan ikke afvises, at denne praksis er blevet skærpet i sagen og ved senere afgørelser.

I SKM2015.295.SKAT henviser skatteministeriet ligeledes til, at der har forelagt en tidligere administrativ praksis. Skattemyndighederne henviser dog selv til, at der har forelagt en tidligere praksis, og at denne sandsynligvis vil blive underkendt.

I begge ovenstående tilfælde er der dog udsendt et genoptagelsescirkulære, hvorfor skatteyderne kan støtte ret på at der foreligger en praksisændring og der kan ske genoptagelse.

SKM2007.147.HR er et eksempel på et tilfælde, hvor det er uklart om der foreligger en praksisændring. Der er i denne sag anført, hvad der må betegnes som en tvivlsom administrativ praksis, der alene består af 4 ikke offentliggjorte afgørelser. Skattemyndighederne godtager, at der således foreligger en praksis, og der tages bekræftende til genmæle, da beskatning af supplerende bolig ville være i strid med fast administrativ praksis.

Det vurderes på baggrund af ovenstående, at der kan foreligge en praksisændring ved retsforlig ved bekræftende til genmæle på baggrund af en mere uklar praksis, end tilfældet er ved underkendelse ved dom eller afgørelse. Dette kan sammenholdes med, at skatteyderne kan have svært ved at løfte bevisbyrden for at der foreligger en praksis, hvis denne udgøres af en række ikke offentliggjorte afgørelser. Skatteministeriet vurderes, at være nærmere til at erkende, at en sådan praksis foreligger, hvorfor der kan tages bekræftende til genmæle, hvis denne forventes at ville blive underkendt. Dette vurderes ikke altid at fremgå klart i sagen, hvor retstillingen på området er usikkert.

Ad forkert

Det må som udgangspunkt antages, at det grundlæggende er samme vurdering som tilfældet er ved underkendelse af praksis ved domstolene, nemlig at hidtidig praksis ikke kan indeholdes i lovens ordlyd og derfor er uhjemlet.

Dette sås f.eks. i TfS 2001, 173, hvor skatteministeriet ved sagens behandling i landsretten erkender, at der ikke er hjemmel til at beskatte aktivernes overpris som udlodning. Praksis manglede ligeledes hjemmel i SKM2006.635.SKAT og SKM2015.295.SKAT

I TfS 2000, 813 sås det, at en EU-dom, der fastslår at praksis ikke er i overensstemmelse med fællesskabsretten, ligeledes kan medføre, at skatteministeriet erkender at hidtidig praksis er forkert, og derfor tager bekræftende til genmæle.

I SKM2012.232.SKAT foreligger der dog en praksisændring selvom skatteministeriet antageligvis ikke har vurderet, at tidligere praksis mangler hjemmel, da kravet fra praksis fastholdes. Dog med tillæg af endnu et forhold, der kan berettigge skattefritagelse.

Det kan således ikke siges med sikkerhed, men det må antages, at der skal tages bekræftende til genmæle ud fra en vurdering af, at praksis ikke har hjemmel og derfor vil underkendes. Dette sammenholdes med, at

når det anføres i cirkulære nr. 116 af 1999, at skatteministeriet erkender at praksis er forkert, så menes der, at praksis ikke har hjemmel. Retsstillingen på dette område er dog usikkert, henset til at der også er et eksempel, hvor det ikke vurderes, at skatteministeriet antager at tidligere praksis er forkert, men denne praksis lempes bare. Det kan derfor ikke siges med sikkerhed, at tidligere praksis skal mangle hjemmel.

Ad derfor

Som det også fremgår af cirkulærene og forarbejderne som nævnt i afsnit 7.1, så er det ikke ethvert tilfælde, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle, der udgør en praksisændring. Det skal i hvert tilfælde vurderes, hvad det helt konkret er, skatteministeriet tager bekræftende til genmæle over for. Det må således antages, at der foreligger en praksisændring hvis skatteministeriet vurderer at tidligere praksis er forkert, og erkender at denne sandsynligvis vil blive underkendt. Omvendt vurderes der ikke at foreligge en praksisændring, hvis det er rent faktuelle forhold skatteministeriet tager bekræftende til genmæle over for.

I SKM2015.285.LSR vurderede skatteministeriet f.eks., at der forelå en administrativ praksis, men at denne var forkert. Der blev dog taget bekræftende til genmæle over det forhold, at afgørelsen udgjorde en skærpelse af praksis, som kun kan ske med fremadrettet virkning og efter et passende varsel.

Skatteministeriet vurderede således ikke, at praksis sandsynligvis ville blive underkendt, men derimod at afgørelsen var i strid med praksis. Derfor forelå der ikke en praksisændring.

Samme situation forelå i SKM2007.147.HR, hvor skatteministeriet erkender, at beskatning af supplerende helårsbolig vil udgøre en skærpelse af praksis, og derfor har skatteministeriet ikke vurderet, at der var sket en praksisændring ved at tage bekræftende til genmæle.

8.3 Praksisændring offentliggjort af skatteministeriet

8.3.1 Tfs 2005.451.SKAT

Told- og Skattestyrelsen tog i denne afgørelse stilling til, hvorvidt praksis i årene 1993-2003 for, hvorledes udbytteskat blev modregnet i indkomstopgørelsen, kunne opretholdes. Det skal bemærkes at afgørelsen ikke er offentliggjort af Told- og Skattestyrelsen. Afgørelsen er kommenteret i artikel nr. Tfs 2005.453.

Selskabet i sagen havde for indkomståret 2000 fået beregnet et restskattetillæg på 10 %. Inden restskatten skulle betales fremsendte selskabet imidlertid udbytteerklæringer, hvoraf det fremgik, at der for indkomståret 2000 var indeholdt udbytteskat. Selskabet anmodede herefter om, at den indeholdte

udbytteskat blev modregnet i den opgjorte indkomstskat for indkomståret 2000 *før* beregning af restskattetillægget. Således ville der i dette tilfælde slet ikke skulle betales noget restskattetillæg. Skattemyndighederne havde dog tillagt restskattetillægget i indkomstskatten *før* udbytteskatten blev modregnet. Skattemyndighederne henledte til, at denne skatteberegning var i overensstemmelse med den metode, der fremgik af ligningsvejledningen, hvorefter selskabet påklagede afgørelsen til Told- og Skattestyrelsen.

Told- og Skattestyrelsen anfører, at acontoskatteordningen blev indført i 1993, men ændret i 2003, hvor det foreslås, at udbytteskatten fremover skal indgå i acontoskatteordningen og dermed (i modsætning til tilfældet i denne sag) indgå i beregningen af restskattetillægget. Det er derfor skattemyndighedernes praksis for indkomstårene 1993 til 2003, der er til prøvelse i denne sag.

Told- og Skattestyrelsen bemærker i sagen, at dagældende KSL § 67, stk. 2, hverken efter sin ordlyd eller forarbejder regulerer, hvorvidt udbytteskat skal modregnes *før* eller *efter* beregningen af restskat. Det er imidlertid Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at hverken bestemmelsens ordlyd eller forarbejder er til hinder for, at udbytteskatten kan modregnes i indkomstskatten inden beregningen af restskat foretages. Styrelsen anfører at det mest naturlige og logiske ville være, at udbytteskat også indgik ved skatteberegningen som en acontoskat, som det også vil være tilfældet fra indkomståret 2004 og frem. Der er ikke noget egentlig hjemmelsgrundlag eller nogen reale grunde til, at udbytteskat behandles anderledes end frivillige acontoskattebetalinger. Derimod er den i praksis anlagte fremgangsmåde byrdefuld for de skattepligtige, hvorfor den kræver en sikker hjemmel. Told- og Skattestyrelsen ændrer derfor afgørelsen i indeværende sag.¹³⁵

Denne sag er et eksempel på et tilfælde, hvor der har været en fast administrativ praksis, der er beskrevet i Den Juridiske Vejledning, men som ændres af Told- og Skattestyrelsen, da denne hidtidige administrative praksis ikke havde klar hjemmel i loven. Told- og Skattestyrelsen sammenholdte den tvivlsomme hjemmel med, at praksis var byrdefuld for skatteyderne og ikke var i overensstemmelse med almindelige modregningsprincipper. Tidligere administrativ praksis har derfor ikke haft hjemmel og ændres. Denne praksisændring medfører offentliggørelsen af TS-Cirkulære nr. 25 af 2005, hvor de skattepligtige informeres om adgangen til at få genoptaget skatteansættelser for de relevante år.

Der er derfor tale om en praksisændring i denne sag, da Told- og Skattestyrelsen erkender, at en tidligere praksis mangler hjemmel. Denne praksis vurderes, at ville blive underkendt ved domstolene, hvorfor der sker en praksisændring og der udsendes et genoptagelses-cirkulære.

¹³⁵ TFS 2005.451, side 6

8.3.2 SKM 2004.362.TSS

Denne sag omhandler en meddelelse fra Told- og Skattestyrelsen, offentliggjort i SKM 2001.188.TSS, om den skattemæssige behandling af EØS-borgere med sæsonarbejde i Danmark. Sagen er derfor med, da den viser et tilfælde, hvor SKATs egen præcisering af reglerne ikke har hjemmel.

Der anføres i meddelelsen, at en lønmodtager, herunder også en sæsonarbejder, som har merudgifter til kost og logi på en rejse, kan få fradrag for disse udgifter med enten en standardsats eller med de dokumenterede beløb.¹³⁶

En lønmodtager anses for at være på rejse når afstanden mellem den sædvanlige bopæl og et midlertidigt arbejdssted medfører, at det ikke er muligt at overnatte på bopælen.

Det anføres herefter videre i meddelelsen, at det skattemæssige rejsebegreb således forudsætter, at den pågældende sæsonarbejder har **udgifter** til en sædvanlig bolig i hjemlandet.

SKAT har senere vurderet, at denne praksis om et krav om udgifter til en sædvanlig bolig ikke kan opretholdes. Det anføres således i en meddelelse offentliggjort i SKM 2004.362.TSS, at rejsebegrebet i LL § 9 A alene forudsætter, at den skattepligtige har en sædvanlig bolig til rådighed, men at der ikke kan stilles krav om, at den skattepligtige skal have udgifter til en sædvanlig bolig.¹³⁷

Denne tidligere praksis har således ikke haft hjemmel i loven. Der angives dog ikke i denne meddelelse, at der er tale om en praksisændring, der kan give retskrav på genoptagelse.

Der udstedes dog i 2005 et genoptagelses-cirkulære, der er offentliggjort i TSS-cirkulære 2005-16. I dette cirkulære anfører Told- og Skattestyrelsen, at der ikke har været hjemmel til fortolkningen. Derfor kan skattepligtige, der er berørt af praksisændringen få genoptaget deres skatteansættelser. Dette kan her ske 5 år forud for underkendelsen af praksis, som her er sket ved offentliggørelsen i SKM 2004.362.TSS.

Denne sag viser således et tilfælde, hvor skattemyndighedernes egen offentliggørelse af praksis på området for den skattemæssige behandling af sæsonarbejdere, ikke har haft den fornødne hjemmel i loven. Da dette erkendes udsendes en meddelelse om, at praksis nu ændres. Der er således tale om en erkendelse af, at praksis har været ulovlig, og derfor antages at ville blive underkendt ved landsskatteretten eller domstolene.

¹³⁶ SKM 2001.188.TSS, side 1

¹³⁷ SKM 2004.362.TSS, side 1

8.3.3 SKM 2005.372.TSS

Denne sag er et eksempel på et tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt en meddelelse fra Told- og Skattestyrelsen var udtryk for en praksisændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7.

I en meddelelse fra Told- og Skattestyrelsen i SKM 2005.372.TSS blev der taget stilling til hidtidig praksis vedrørende fortolkningen af EBL § 8, stk. 4. Bestemmelsen omhandler skattefritagelse ved afhændelse af andelsbeviser mv. med brugsret til en ejerlejlighed til beboelse, som ejes af en andelsboligforening.

Efter hidtidig praksis fandt bestemmelsen kun anvendelse på andelsbeviser, der var forbundet med en beboelsesret til en lejlighed i en ejendom med flere beboelseslejligheder. Ved anvendelse af reglerne i EBL gælder, at en fast ejendom er en ejendom, som har et selvstændigt matrikelnummer. Er der tale om en ejendom med flere matrikler, er der kun tale om en samlet fast ejendom i EBL's forstand, hvis matriklerne er samnoteret i matriklen. En ejerlejlighed anses dog efter ejerlejlighedsloven for en selvstændig fast ejendom. En ejendom, der er opdelt i ejerlejligheder, består derfor af et antal selvstændige faste ejendomme, som hver indeholder én beboelseslejlighed.

Dette medførte i henhold til praksis, at EBL § 8, stk. 4 ikke fandt anvendelse på lejligheder beliggende i ejendomme, som bestod af flere selvstændige faste ejendomme (som f.eks. ejerlejligheder). Afhændelse af andelsbeviser med en brugsret til disse lejligheder var således ikke fritaget for beskatning.¹³⁸

Efter forelæggelsen af et spørgsmål om praksis for fortolkningen af den konkrete bestemmelse for Ligningsrådet fandt Told- og Skattestyrelsen dog anledning til at overveje denne praksis. Det var styrelsens vurdering, at forskellige forhold talte for at ændre fremtidig praksis. Hovedsageligt at der for andelshavere ikke er den store forskel på at leje en lejlighed i en ejendom med flere beboelseslejligheder og leje en ejerlejlighed. Derfor fandtes det rimeligt at ændre praksis fremadrettet. Således udvides anvendelsesområdet for skattefriheden i EBL § 8, stk. 4 til også at omfatte andelsbeviser med brugsret til en ejerlejlighed under visse betingelser. Ændringen fandt anvendelse på afståelser fra og med 16. marts 2004, hvor spørgsmålet var forelagt ligningsrådet.¹³⁹

I denne sag foretager Told- og Skattestyrelsen derved en vurdering af den tidligere praksis på området og hvorvidt denne kan opretholdes. Styrelsen må antages at vurdere, at hensynet til rimeligheden over for skatteyderne lægges til grund ved ændringen af praksis. Det vurderes således ikke, at være styrelsens

¹³⁸ SKM 2005.372.TSS, side 1

¹³⁹ SKM 2005.372.TSS, side 1

opfattelse, at den tidligere praksis ikke har hjemmel, og derfor kunne forventes at blive underkendt ved domstolene. Når styrelsen således lægger andre vurderinger til grund ved fortolkningen af bestemmelsen, og både hidtidig og efterfølgende praksis ligger inden for lovens rammer, så vurderes der ikke at være tale om en praksisændring, der kan give retskrav på ekstraordinær genoptagelse. Dette må også antages at have været Styrelsens vurdering, da ændringen kun finder anvendelse fremadrettet og der ikke nævnes ret til genoptagelse.

SKM 2006.675.LSR

Landsskatteretten tog dog i en kendelse, SKM 2006.675.LSR, stilling til ovennævnte. Sagen omhandlede et bo, som i 2003 solgte et andelsbevis til andelsboligforeningen mod at få lejligheden til eje. Forholdene falder ind under det område, der omfattes af praksisændringen og betingelserne i meddelelsen er opfyldt, men salget er sket inden virkningstidspunktet for praksisændringen.

SKAT anfører i sagen, at den hidtidige praksis har været korrekt. Denne er senest slået fast med landsskatterettens kendelse i TfS 1998, 820.LSR. I denne kendelse var der tale om en andelsforening som var ejer af 98 ejerlejligheder. De enkelte lejligheder ansås for selvstændige ejendomme, hvorfor andelsbeviserne ikke var forbundet med brugsret til en beboelseslejlighed i en ejendom med mere end to beboelseslejligheder. Derfor var landsskatteretten enig i, at afståelse af andelsbeviser ikke var omfattet af skattefritagelsen i EBL § 8, stk. 4.¹⁴⁰

SKAT anfører dog nu, at der på foranledning af et bindende svar var fundet anledning til at overveje denne praksis. Derfor blev praksis lempet fra den dato, hvor anmodningen om bindende svar var modtaget.¹⁴¹ Landsskatteretten udtaler i kendelsen, at boets forhold falder ind under det, der reguleres med praksisændringen. Derfor findes det rimeligt, at salget omfattes af den nye praksis. Dette begrundes med, at der ikke er tale om nye forudsætninger, men en ændret fortolkning af samme uændrede bestemmelse.¹⁴²

Landsskatteretten tager således ikke stilling til, om den hidtidige praksis kan antages at ligge inden for lovens rammer, eller om den hidtidige praksis mangler hjemmel og en ændring derfor giver retskrav på genoptagelse. Landsskatteretten anfører alene, at der er tale om en ændret fortolkning af samme

¹⁴⁰ TfS 1998, 820.LSR, side 2

¹⁴¹ SKM 2006.675.LSR, side 2

¹⁴² SKM2006.675.LSR, side 2

uændrede bestemmelse, hvorfor det findes rimeligt at lade den nye praksis gælde for indkomståret 2003.¹⁴³

Told- og Skattestyrelsen udsendte herefter en ny meddelelse, SKM 2006.570.SKAT, hvor man *efter fornyede overvejelser* fandt, at genoptagelse kan ske for indkomståret, hvor den ordinære ansættelsesfrist ikke var udløbet på tidspunktet for den oprindelige meddelelse. Det vil sige, at der gives adgang til genoptagelse for indkomståret fra og med 2002.

SKM2007.165.LSR

Landsskatteretten tog igen i SKM2007.165.LSR stilling til fristbestemmelsen i Told- og Skattestyrelsens meddelelse om praksisændringen. Denne gang vedrørende den nye frist i SKM 2006.570.SKAT.

Der var tale om en skattepligtig i samme andelsboligforening som ovenstående, der solgte sit andelsbevis i 2002 mod at få sin lejlighed til eje. Ligningsmyndighederne havde nægtet at genoptage den skattepligtiges skatteansættelse for indkomståret 2002. Dette var begrundet med, at der ikke var nogen ændring, da den nye praksis kun har virkning fremadrettet.¹⁴⁴

Klageren påstår, at ændringen i sig vil kunne begrunde ekstraordinær genoptagelse. SKAT bemærker for Landsretten at det ikke vurderes, at den hidtidige praksis ville blive underkendt ved en højere instans, og derfor vil ændringen ikke være omfattet af SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Der er tale om en ændring inden for den ramme for fortolkning, der kan foretages inden for lovens rammer. SKAT er dog enig i, at dette er en ny retlig oplysning, hvorfor der ville kunne ske genoptagelse inden for den ordinære frist, hvis der ikke var angivet et fikseret tidspunkt for praksisændringens virkning. Det er nemlig SKATs opfattelse, at ophavsmyndigheden til en praksisændring selv kan fastsætte virkningstidspunktet med respekt for forældelsesreglerne.¹⁴⁵

SKAT indstiller derfor for Landsretten at den skattepligtige gives medhold, men med den begrundelse, at SKAT har valgt at give praksisændringen virkning fra og med indkomståret 2002.¹⁴⁶

Landsskatteretten bemærker, at klageren har anmodet om genoptagelse af indkomståret 2002 og således inden for den nye genoptagelsesfrist i meddelelsen, hvorfor fortjenesten ved salget vil være skattefri.

¹⁴³ SKM 2006.675.LSR, side 2

¹⁴⁴ SKM 2007.165.LSR, side 1

¹⁴⁵ SKM 2007.165.LSR, side 2

¹⁴⁶ SKM 2007.165.LSR, side 2

Landsskatteretten bemærker endvidere, at SKAT ikke har hjemmel til at indskrænke skatteydernes lovfæstede adgang til genoptagelse inden for fristerne i SFL § 26, stk. 2 og § 27, stk. 1, nr. 7.¹⁴⁷

Landsskatteretten siger det ikke eksplicit, men det vurderes at klageren får medhold fordi anmodningen om genoptagelse ligger inden for den ordinære genoptagelsesfrist, og derfor ikke fordi SKAT har valgt at give praksisændringen virkning fra og med 2002. Dette med hensyn til, at det bemærkes at SKAT ikke har hjemmel til at begrænse adgangen til genoptagelse.

Landsskatteretten tager ikke direkte stilling til klagerens påstand om, at denne praksisændring også ville kunne begrunde genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Der henvises alene til, at SKAT ikke har hjemmel til at begrænse muligheden for genoptagelse efter bestemmelsen.

I en artikel om sagen anføres det, at kendelsen tilbageviser SKATs synspunkt om, at en praksisændring skal være begrundet i en formodning om, at praksis vil blive underkendt, for at kunne være omfattet af SFL § 27, stk. 1, nr. 7.¹⁴⁸

Dette vurderes dog ikke at kunne udledes af landsskatterettens bemærkninger. Det er dog uklart i sagen, hvorvidt SKATs ændrede praksis udgør en praksisændring, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Særligt fordi landsskatteretten ikke direkte tager stilling til dette spørgsmål, fordi begge kendelser vedrører anmodninger inden for den ordinære genoptagelsesfrist. En vurdering er dog, at der ikke foreligger en sådan praksisændring, da hidtidig praksis formentlig ikke ville blive underkendt ved domstolene.

8.3.4 SKM 2008.853.SKAT

Denne sag er et eksempel på en præcisering af praksis, hvor der ikke er ret til genoptagelse, hvorfor den er taget med.

Der var tale om en præcisering af SKATs praksis vedrørende fortolkning af reglerne i ligningslovens § 9A, som omhandler fradrag for rejseudgifter til kost og logi. Præciseringen vedrører bl.a., hvornår en lønmodtagers arbejdssted kan anses for midlertidigt.

SKAT anfører i meddelelsen, at en række anmodninger om bindende svar på netop de ovennævnte områder, har gjort det klart, at der er usikkerhed om, hvordan rejser reglerne skal fortolkes.¹⁴⁹

¹⁴⁷ SKM 2007.165.LSR, side 2

¹⁴⁸ Bjørn, O 'Udvalgte domme, kendelser og afgørelser', side 4

¹⁴⁹ SKM 2008.853.SKAT, side 1

SKAT foretager derfor i meddelelsen en generel præcisering af, hvornår et arbejdssted kan anses for midlertidigt. Det understreges i meddelelsen, at en række arbejdssteder altid vil være midlertidige, f.eks. arbejdssteder, hvor der udføres bygge- og anlægsarbejder. Et arbejdssted, hvor arbejdet kan udføres det samme sted år efter år, kan derimod ikke gøres midlertidigt ved at ansætte en medarbejder på f.eks. 1-årige kontrakter den ene gang efter den anden.

Det er dog SKATs opfattelse, at hvis det ikke fremgår af den udenlandske medarbejders første kontrakt, at denne kan forlænges, må arbejdsstedet i denne første periode anses for midlertidigt i relation til LL § 9A. Hvis kontrakten derefter forlænges er det op til en konkret vurdering, om der er tale om et midlertidigt arbejdssted i den anden periode.¹⁵⁰

Det skal vurderes, hvorfor denne meddelelse udgør en præcisering af praksis og ikke en praksisændring. Lovbestemmelsens ordlyd om "midlertidigt arbejdssted" lægger op til, at det er op til en konkret vurdering, og skattemyndighederne gives mulighed for at vist skøn i de konkrete tilfælde. Meddelelsen indeholder en tilføjelse på et område, hvor SKAT har konstateret, at der foreligger en del usikkerhed.

Der er således ikke tale om, at skattemyndighederne vurderer, at tidligere praksis ikke har lovhjemmel og derfor vil blive underkendt. Det er i stedet et eksempel på, at SKAT tilføjer flere eksempler til den fortolkning af begrebet "midlertidigt arbejdssted", der kan ligge inden for lovbestemmelsens ordlyd.

8.3.5 SKM 2006.438.SKAT

I denne meddelelse fra SKAT præciseres praksis vedrørende skattefritagelse ved overdragelse af fast ejendom i ekspropriationssituationer. Denne meddelelse gennemgås, da den er et godt eksempel på et tilfælde, hvor SKAT præciserer praksis og følgerne af dette.

Skatterådet tog i meddelelsen stilling til fortolkningen af bestemmelsen i EBL § 11, stk. 2, der vedrører skattefritagelse.

Skattefritagelsesbestemmelsen i EBL § 11, stk. 1 medfører, at fortjeneste der er indvundet ved modtagelse af en erstatning i anledning af ekspropriation er skattefri. Denne regel om skattefrihed gælder imidlertid også ved salg til en erhverver, som efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen, jf. EBL § 11, stk. 2. Det er denne bestemmelse i § 11, stk. 2, der har givet anledning til en vis usikkerhed.¹⁵¹

¹⁵⁰ SKM 2008.853.SKAT, side 2

¹⁵¹ SKM 2006.438.SKAT, side 1

SKAT henviser i meddelelsen til TfS 1995.575.H, hvor der blev taget stilling til fortolkningen af bestemmelsen. Dommen drejede sig om, hvorvidt et vederlag udbetalt som led i en frivillig aftale om rådighedsindskrænkning, var skattefri efter § 11, stk. 2. Menighedsrådet der indgik aftalen havde ikke selv kompetence til at ekspropriere. Højesteret fastslog, at det ikke udelukker skattefrihed at aftalen indgås med en ikke-ekspropriationsberettiget. Endvidere må det dog være en betingelse, at det på aftaletidspunktet må påregnes, at ekspropriationen vil blive tvunget igennem, hvis der ikke indgås en aftale.¹⁵²

SKAT anfører, at dette sidste krav har medført en vis usikkerhed. Særligt om der på aftaletidspunktet skal være aktuel hjemmel til, at den ekspropriationsberettigede kan iværksætte en ekspropriation. Eller om det er tilstrækkeligt, at den ekspropriationsberettigede på aftaletidspunktet havde til hensigt at skabe en sådan hjemmel.¹⁵³

SKAT præciserer derfor nu, at der på aftaletidspunktet *skal* være ekspropriationshjemmel i lovgivningen til det pågældende formål. Derudover skal der foreligge ekspropriationsrealitet, hvilket vil sige, at det må kunne påregnes at ekspropriation vil ske i mangel af frivillig aftale.¹⁵⁴

SKAT anfører videre i meddelelsen, at hvis der er indgået en aftale inden der forelå en aktuel ekspropriationshjemmel, så er salget skattepligtigt. Hvis der dog i aftalen er taget skatteforbehold, hvor det er en betingelse, at aftalen ikke udløser skattepligt, så kan beskatningen bortfalde.¹⁵⁵

SKAT udsendte en opfølgende meddelelse offentliggjort i SKM 2006.806.SKAT. Her præciserede SKAT, at der foreligger en mulighed for at omgøre en overdragelse af fast ejendom, hvis det var forudsat, at denne skulle være omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i § 11, stk. 2. Hvis betingelserne i SFL § 29 er opfyldt, vil der således være mulighed for at give adgang til omgørelse. Herved bortfalder beskatningen, hvis ejendommen tilbageoverdrages til sælgeren.¹⁵⁶

I dette tilfælde er skattemyndighederne af den opfattelse, at der foreligger en præcisering af praksis og ikke en praksisændring. Det må således antages, at der ikke har været en fast administrativ praksis, hvor erhvervelser på ekspropriationslignende vilkår har været skattefritaget uden der har været aktuel ekspropriationshjemmel. I så fald ville præciseringen i stedet udgøre en ændring af praksis i skærpende retning.

¹⁵² SKM 2006.438.SKAT, side 1

¹⁵³ SKM 2006.438.SKAT, side 1

¹⁵⁴ SKM 2006.438.SKAT, side 1

¹⁵⁵ SKM 2006.438.SKAT, side 2

¹⁵⁶ SKM 2006.806.SKAT, side 2

Det vurderes derimod, at der har været usikkerhed om fortolkningen af bestemmelsen, som det også anføres af SKAT i meddelelsen. SKAT har således ikke vurderet, at tidligere praksis har manglet hjemmel, eller for så vidt at den tidligere praksis har været mere lempelig. Derfor foretages der en præcisering af, at det forudsættes, at der foreligger aktuel ekspropriationshjemmel.

Det kunne antageligt påvises, at der er tale om en skærpelse af praksis, hvis det kunne sandsynliggøres at der har været en mere lempelig fast praksis. Det kan derfor ikke siges med sikkerhed, men det vurderes, at der ikke er tale om en praksisændring i dette tilfælde henset til ovenstående.

Når der således ikke er tale om en praksisændring kan der ikke ske genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Dette ville desuden ikke kunne ske, da det vurderes at være en skærpende ændring. SKAT anfører derfor i stedet, at beskatning kan bortfalde, hvis der er taget skatteforbehold i aftalen. Alternativt kan der gives tilladelse til omgørelse, hvis betingelserne for dette er opfyldt.

8.3.6 Kinnock-sagen 2010

Denne afgørelse var genstand for en del offentlig debat, da der var tvivl om, hvorvidt der med afgørelsen af sagen og en ændring i Den Juridiske Vejledning skete en praksisændring. Afgørelsen er offentliggjort af parterne selv. Afgørelsen er analyseret, da den er et eksempel på, at der kan være stor usikkerhed om, hvorvidt en afgørelse fra SKAT og en ændring af Den Juridiske Vejledning udgør en praksisændring. Herefter gives en vurdering af, hvorvidt der foreligger en praksisændring i sagen.

Spørgsmålet i sagen var om Stephen Kinnock var fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til KSL § 7, stk. 1, altså en sag om tilflytning. I henhold til bestemmelsen indtræder den fulde skattepligt for en person, der erhverver bopæl her, først, når denne tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold på grund af ferie og lignende anses ikke som et sådant ophold.¹⁵⁷

SKAT indhentede oplysninger om Kinnocks færden. Han havde deltaget i et enkelt møde i 2009 af tre kvarters varighed og 2 møder i 2010. Herudover var der foretaget nogle få telefonopkald og besvarelse af nogle mails. Disse forhold kunne ikke begrunde fuld skattepligt, da der ikke var tale om en regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse. SKAT nåede derfor frem til at Kinnock ikke var fuld skattepligtig til Danmark i de omhandlede år.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Kildeskattelovens § 7, stk. 1 i lovebekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010

¹⁵⁸ Stephen Kinnocks skattesag, side 4, set den 7. maj 2016 på:

http://multimedia.pol.dk/archive/00672/Kinnocks_skatteafg_672032a.pdf

Det er i debatten om sagen fremført, at to forhold i sagen skulle udgøre en praksisændring. For det første, at SKAT nu accepterer, at personer arbejder mere i Danmark i forhold til tidligere sager. For det andet, at der under Kinnock-sagen blev ændret i Den Juridiske Vejledning i forhold til, hvor mange år i træk personer må holde ferie og lignende i Danmark, før de bliver fuldt skattepligtige.¹⁵⁹

Ad lempelse med hensyn til omfanget af arbejde i Danmark.

Det er accepteret af SKAT, at arbejde i et begrænset omfang ikke medfører fuld skattepligt, og det er op til en konkret vurdering i det enkelte tilfælde.¹⁶⁰

Praksis på dette område er dog uklar, og der kan ikke siges at være en fast grænse for, hvor mange arbejdsdage, der skal til for at statuere fuld skattepligt. Følgende er nogle eksempler fra praksis.

I SKM 2002.252.LR traf ligningsrådet afgørelse i et bindende svar om, hvorvidt en person bosiddende i Schweiz ville blive fuldt skattepligtig til Danmark. Personen erhvervede en helårsbolig i Danmark, og ville arbejde 14 dage om året i Danmark med forberedelse af undervisningsmateriale. Ligningsrådet fandt, at personen ikke ville blive fuldt skattepligtig til Danmark.

I SKM2006.41.SR havde en person kone og børn i Danmark, og anmodede om bindende svar på, hvorvidt tjenesterejser på i alt 16 dage ville medføre fuld skattepligt til Danmark. Ligningsrådet fandt, at personen ville være fuldt skattepligtig.

I SKM2009.813.LSR ville en person opholde sig i Danmark i alt 4-8 uger på årsbasis, og i forbindelse hermed deltage i 4 bestyrelsesmøder pr. år, samt deltage i kurser og workshops af 1-2 dages varighed.

Landsskatteretten fandt, at personen ville blive fuld skattepligtig til Danmark.

Som det ses i ovenstående afgørelser, så er praksis på dette område uklar, og det antages at være konkrete forhold i den enkelte sag, der lægges til grund.

SKAT henviser i Kinnocks skattesag bl.a. til ovennævnte 2002-afgørelse, hvor der kunne arbejdes 14 dage om året uden fuld skattepligt. Herefter anføres, at omfanget af Kinnocks arbejde ikke kunne anses som regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse.¹⁶¹

Det kan ikke siges med sikkerhed, men det vurderes ikke, at SKAT med afgørelsen har foretaget en ændring af hidtidig praksis. Praksis på dette område udgøres af en række konkrete afgørelser, hvor der vanskeligt

¹⁵⁹ Nyhed fra SKAT, "SKAT ændrede først praksis i 2013", SKM den 7. november 2014, set den 6. maj 2016 på: <http://www.skm.dk/aktuelt/nyheder/2014/november/skat-aendrede-foerst-praksis-i-2013>

¹⁶⁰ Ligningsvejledningen 2010-1, afsnit D.A.1.1.1,

¹⁶¹ Stephen Kinnocks skattesag, side 7, set den 7. maj 2016 på:

http://multimedia.pol.dk/archive/00672/Kinnocks_skatteafg_672032a.pdf

kan udledes noget fast krav til, hvor meget personerne må arbejde i Danmark. Bestemmelsen i KSL § 7, stk. 1 indeholder desuden et væsentligt skønselement for skattemyndighederne.

Det virker dog besynderligt, at SKAT ikke henviser til 2009-afgørelsen fra landsskatteretten, da denne muligvis kan vurderes som værende mere skærpende end hidtidig praksis. Endvidere er der i SKATs ordvalg indlagt, at arbejdet skal være fast og kontinuerligt. Derfor kan det ikke afvises, at der er sket en lempelse af praksis, som kan give ret til genoptagelse inden for den ordinære frist.

Det vurderes dog ikke, at skattemyndighederne har erkendt, at hidtidig praksis ville blive underkendt, da den mangler hjemmel. Vurderingerne i den hidtidige praksis, må vurderes, at kunne ligge inden for den hjemmelsramme, der kan udledes af bestemmelsen. Derfor vurderes der ikke at foreligge en praksisændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7.

Ad ændringen i Juridisk Vejledning

I forbindelse med Kinnocks sag blev skattemyndighederne opmærksomme på en fejl i Den Juridiske Vejledning. Fejlen omhandlede en sag offentliggjort i SKM2007.353.SR, som stod oplistet under afsnittet om erhvervsmæssig beskæftigelse.¹⁶² Denne sag omhandlede en person, der boede i Belgien og som ønskede at besøge hans familie i Danmark i weekender og ferier, indtil han flyttede til Danmark. SKAT anførte i sagen, at han ikke ville blive anset for fuld skattepligtig til Danmark, da der var tale om en midlertidig ordning, der ikke ville strække sig ud over 2-3 år.¹⁶³

Dette krav om en midlertidig ordning på 2-3 år havde SKAT udledt af en afgørelse fra 1992 offentliggjort i TfS 1992, 388.LSR. I denne sag havde en spørger og hans familie boet i USA i en årrække. Familien flyttede nu tilbage til Danmark, mens spørger forblev i udlandet for at færdiggøre et projekt, inden han inden for 2-3 år flyttede tilbage til Danmark. SKAT udleder af landsskatterettens udtalelse, at der lægges vægt på at det er en midlertidig ordning. Landsskatteretten vurderes dog, at lægge afgørende vægt på, at den feriemæssige karakter af opholdet ikke kunne anfægtes, og at opholdene ville holde sig under de i praksis fastsatte grænser.¹⁶⁴

SKAT anfører også nu, at dette krav om midlertidighed i 2007-afgørelsen ikke kunne udledes af kildeskatteloven. Derfor var afgørelsen forkert, for så vidt angår kravet om midlertidighed, og den ville ikke blive anerkendt af landsskatteretten og domstolene. Derfor rettes fejlen, men det er ikke skatteministeriets opfattelse, at der er tale om ændring af en fast administrativ praksis.¹⁶⁵

¹⁶² Ligningsvejledningen 2010-1, afsnit D.A.1.1.1,

¹⁶³ SKM 2007.353.SR, side 2

¹⁶⁴ TfS 1992, 388.LSR, side 2

¹⁶⁵ Nyhed fra SKAT, "SKAT ændrede først praksis i 2013", SKM den 7. november 2014, set den 6. maj 2016 på: <http://www.skm.dk/aktuelt/nyheder/2014/november/skat-aendrede-foerst-praksis-i-2013>

Hvis SKAT erkender, at hidtidig praksis vil blive underkendt af landsskatteretten og domstolene, og derfor ændrer denne praksis, så er der tale om en praksisændring, der kan give retskrav på genoptagelse. Der skal dog være tale om en fast administrativ praksis.

I denne sag er der tale om et bindende svar fra 2007, hvor der opstilles et krav om midlertidighed. Denne afgørelse står oplistet i Den Juridiske Vejledning, men kravet om midlertidighed står ikke nævnt eksplicit i vejledningen. Der er alene henvist til denne afgørelse blandt flere, som eksempler fra praksis.

I Den Juridiske Vejledning for 2011 er der foretaget en ændring, da SKAT har rettet, hvad de mener er en fejl. Herefter fremgår det under 2007-afgørelsen, at forudsætningen om en midlertidig ordning imidlertid ikke kan indlægges.¹⁶⁶

Spørgsmålet er derfor, om henvisningen til afgørelsen i vejledningen kan udgøre en fast administrativ praksis. Dette kan ikke siges med sikkerhed, men det vurderes ikke at være tilfældet.

Der er for det første tale om en vurdering, der fremgår af en enkelt afgørelse, og denne vurdering ses ikke anvendt i senere afgørelser.¹⁶⁷

For det andet står kravet om midlertidighed ikke nævnt i Den Juridiske Vejledning, uagtet at vejledningen henviser til afgørelsen som et eksempel.

For det tredje kan kravet om midlertidighed ikke indeholdes af lovens rammer, hvorfor dette ikke har hjemmel, og afgørelsen indebærer en skærpelse af hidtidig praksis.

Det vurderes derfor, at en henvisning i Den Juridiske Vejledning til 2007-afgørelsen ikke har karakter af en fast administrativ praksis for et krav om, at der skal være tale om en midlertidig ordning. En rettelse af henvisningen til dommen, hvor det anføres, at dette krav ikke kan indlægges vurderes dermed ikke at udgøre en praksisændring. Dette er ligeledes anført i litteraturen.¹⁶⁸

Skatteministeriets håndtering af sagen kan der dog sættes spørgsmålstejn ved. I stedet for bare at ændre henvisningen i Den Juridiske Vejledning, burde skatteministeriet muligvis have orienteret om denne fejl og rettelsen heraf. Desuden burde skatteministeriet nok have oplyst skatteyderne om muligheden for genoptagelse inden for den ordinære frist, hvis der mod forventning var truffet afgørelser, der havde lagt vægt på kravet.

¹⁶⁶ Ligningsvejledningen 2011-1, afsnit D.A.1.1.1

¹⁶⁷ Skatteministeriets pressemeddelelse, "Ændring af fejl i Ligningsvejledningen", skat.dk den 19. oktober 2012, set den 7. maj 2016 på: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2068261>

¹⁶⁸ Aage, M 'Subjektiv skattepligt ved tilflytning - Praksisændring – Genoptagelse", side 2

8.3.7 Opsummering

Som nævnt i afsnit 7.2 blev der i 2003 indsat et retskrav på genoptagelse som følge af en praksisændring offentliggjort af skatteministeriet. Bestemmelsen ordlyd indeholder ikke et væsentligt bidrag til fortolkningen af, hvornår der konkret foreligger en praksisændring.

Af forarbejderne kan det dog udledes, at der kan ske genoptagelse i tilfælde, hvor skattemyndighederne inden landsskatteretten har påkendt spørgsmålet, erkender at hidtidig praksis ikke kan opretholdes.

Genoptagelse kan herved ske i samme omfang, som hvis praksis var underkendt af landsskatteretten.

Med henvisning til bemærkningerne i L 95 af 1982, skal der sondres mellem tilfælde, hvor praksis mangler hjemmel, og tilfælde, hvor skattemyndighederne inden for lovens rammer fortolker reglerne på en ny måde eller lægger andre hensyn til grund.

Her skal ligeledes henvises til notatet fra skatteministeriets retssikkerhedsudvalg fra 1995. Heri anføres det om genoptagelse af trufne afgørelser, at der ved fortolkningstvivil vil være et vist spillerum for flere opfattelser med støtte i lovteksten. Praksisændringer inden for spillerummet antages kun at kunne medføre ændring af trufne afgørelser, hvis den hidtidige fortolkning har været åbenbart ulovlig.

Dette holdes op mod forarbejderne til bestemmelsen, hvor det anføres, at genoptagelse kan ske i samme omfang, som hvis praksis var underkendt af landsskatteretten eller domstolene.

Det må således vurderes, at hensigten med bestemmelsen er, at retsvirkningen skal være den samme, uagtet om praksisændringen offentliggøres af skatteministeriet eller praksisændringen sker ved underkendelse af denne ved afgørelse eller dom, hvorfor vurderingen i de to tilfælde antages at skulle være den samme.

Bestemmelsen vurderes således, at være indsat af rent procesbesparende hensyn, og skatteministeriet skal foretage samme vurdering af hidtidig praksis, som hvis denne praksis var indbragt for landsskatteretten eller domstolene. Hvis det således vurderes, at den tidligere praksis ikke har hjemmel og derfor vil blive underkendt ved kendelse eller dom, så foreligger der ved offentliggørelsen en praksisændring, der kan give ret til ekstraordinær genoptagelse.

På baggrund af ovenstående gennemgang af forarbejder og praksis udledes følgende definition af en praksisændringen ved skatteministeriet offentliggørelse:

*En **offentliggørelse** fra skatteministeriet af en praksisændring ud fra en **erkendelse** af, at **tidligere administrativ praksis** vil blive **underkendt**, hvis denne indbringes for landsskatteretten eller domstolene.*

Ad offentliggørelse

Denne offentliggørelse vurderes både at kunne udgøres af en egentlig meddelelse om en praksisændring gennem et styresignal eller en meddelelse, og en ændring af Den Juridiske Vejledning. Det første tilfælde vil ofte være tilfældet, men som det f.eks. sås i Kinnock-sagen, så skal det også vurderes om en ændring i Den Juridiske Vejledning udgør en praksisændring.

Ad erkendelse

Denne erkendelse må antages f.eks. at kunne foreligge ved SKATs egen gennemgang af Den Juridiske Vejledning, hvorved der findes praksis, som det må erkendes, at der ikke kan opretholdes.

I Tfs 2005.451 var der tale om en klage til Told- og Skattestyrelsen, hvorefter denne foretog en afgørelse og ændrede praksis. Der kan endvidere være tale om en anmodning om bindende svar som i SKM 2004.362 TSS og SKM 2008.853.SKAT.

Det vurderes også, at skatteministeriet kan komme til en sådan erkendelse på baggrund af en EU-dom henset til, at EU-domme også vurderes at ville kunne underkende praksis.

Ad tidligere administrativ praksis

På samme måde, som ved underkendelse af praksis ved kendelse eller dom og retsforlig ved bekræftende til genmæle, så vurderes det, at der skal have forelagt en fast administrativ praksis i henhold til det beskrevne om dette.

Tfs 2005.451 er her et eksempel på, at der har forelagt en fast administrativ praksis for beregning af restskattetilæg før modregning af indeholdt udbytteskat.

I SKM 2004.362 TSS udgjordes praksis af en meddelelse fra 2001, som senere afgørelser om fuld skattepligt er truffet i henhold til. Det erkendes senere, at denne praksis ikke kan opretholdes. I denne sag har fast administrativ praksis dermed bestået af denne meddelelse om den skattepligtige behandling af sæsonarbejdere.

I SKM2005.372.TSS var der ligeledes en påviselig fast administrativ praksis for, at afhændelse af andelsbeviser udelukkende kunne afhændes skattefrit, hvis de gav ret til beboelse i en lejlighed i en ejendom med flere beboelseslejligheder.

I SKM 2006.438.SKAT er praksis mere uklar, og består af dom fra Højesteret, hvor kriterierne dog ikke er helt klare. Skatteministeriet foretager derfor en præcisering.

I Kinnock-sagen er der ikke en fast praksis for, hvor mange dage man konkret kunne arbejde i Danmark uden at blive fuldt skattepligtig. I dette tilfælde var det op til en konkret vurdering ud fra faktuelle forhold i

den enkelte sag. Det vurderes derfor, at det er vanskeligt at sige, at der foreligger en fast administrativ praksis.

På baggrund af ovenstående udledes det derfor, at der skal foreligge en fast administrativ praksis. I nogle tilfælde, som f.eks. med Kinnock-sagen, var praktisk på området uklar, og dette ligeledes i SKM 2006.438.SKAT, hvor en tilkendegivelse om denne praksis i stedet vurderes, at have været en præcisering. Dette er dog forbundet med usikkerheder.

Ad underkendt

Hvis der kan påvises en fast administrativ praksis, vurderes det ved vurderingen af, om en offentliggørelse af et forhold fra SKAT udgør en praksisændring i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 7, at være det springende punkt om denne tidligere praksis ville blive underkendt ved landsskatteretten eller domstolene.

I Tfs 2005.451 anfører SKAT, at der er ikke noget egentlig hjemmelsgrundlag eller nogen reale grunde til, at udbytteskat behandles anderledes og mere byrdefuldt end frivillige acontoskattebetalinger. Da denne tidligere praksis ikke kunne indeholdes i lovens rammer, og var mere restriktiv end der var grundlag for, udgjorde en ændring af denne en praksisændring, der kunne give retskrav på ekstraordinær genoptagelse.

I SKM 2004.362.TSS anfører SKAT, at rejsebegrebet i LL § 9 A alene forudsætter, at den skattepligtige har en sædvanlig bolig til rådighed, men at der ikke kan stilles krav om, at den skattepligtige skal have udgifter til en sædvanlig bolig. Den tidligere praksis har derfor ikke haft hjemmel i loven, og en ændring af denne medførte derfor en praksisændring.

I SKM2005.372.TSS er det uklart, hvorvidt der forelægger en praksisændring. SKATs opfattelse er, at den tidligere praksis ligger inden for rammerne af bestemmelsens ordlyd. Den ændres dog af hensyn til andelshaverne. Landsskatteretten kommer ikke med en klar tilkendegivelse af, hvorvidt den tidligere praksis har hjemmel eller der forelægger en praksisændring, der kan give retskrav på ekstraordinær genoptagelse. Landsskatteretten bemærker alene, at det findes rimeligt, at der gives adgang til genoptagelse inden for den ordinære genoptagelsesfrist. Endvidere at SKAT ikke har hjemmel til at begrænse retskravet på genoptagelse.

I SKM2008.853.SKAT og SKM 2006.438.SKAT er der tale om præciseringer af hidtidig praksis.

I SKM2008.853.SKAT foretager SKAT en generel præcisering af, hvilke forhold der i praksis lægges vægt på ved afgørelsen af, hvorvidt et arbejdssted kan anses for midlertidig. Det er således ikke vurderet at tidligere praksis mangler hjemmel.

I SKM 2006.438.SKAT foretages ligeledes en præcisering af praksis. Det kan dog ikke afvises, at denne præcisering har karakter af en ændring i skærpende retning. Det afhænger af, hvorvidt der foreligger hidtidig praksis. Denne vurderes at være usikker, hvorfor det ikke kan siges med sikkerhed.

I Kinnock-sagen er det uklart om der foreligger en praksisændring. Med hensyn til evt. lempelse af kravet til omfanget af arbejde i Danmark, så vurderes fortolkningen i tidligere praksis om arbejde i mindre omfang ikke at ville blive underkendt ved domstolene. I henhold til bestemmelsen, så er det kun ophold af ferielignende karakter, der ikke statuerer fuld skattepligt. Så når der tillades en begrænset mængde arbejde, så er dette mere lempeligt for skatteyderne, og det forventes ikke at ville blive underkendt. Med hensyn til ændringen i Den Juridiske Vejledning, så anfører SKAT selv, at dette krav om midlertidighed ville blive underkendt ved domstolene. Derfor vil en ændring skulle medføre retskrav på genoptagelse. Spørgsmålet i sagen er dog, om dette krav kan siges at udgøre fast administrativ praksis. Det er usikkert, men det vurderes ikke at være tilfældet.

Af ovenstående vurderes det, at der i praksis bliver lagt vægt på, om den hidtidige praksis kan indeholdes i rammerne af den hjemmel, der fremgår af lovgivningen. I tilfældene med klare hjemmelsmangler i TfS 2005.451.SKAT og SKM 2004.362 TSS gives der således adgang til ekstraordinær genoptagelse.

SKM2008.853.SKAT er et eksempel, hvor praksis præciseres fordi SKAT har erkendt, at der er usikkerhed omkring denne. Der er således ikke retskrav på genoptagelse, da det ikke forventes at praksis vil blive underkendt. Det samme var tilfældet i SKM 2006.438.SKAT.

SKM2005.372.TSS er et eksempel på et uklart tilfælde. SKAT mener der er hjemmel til den tidligere praksis. Landsskatteretten tager ikke stilling til ekstraordinær genoptagelse, da det er inden for den ordinære frist.

Kinnock-sagen er endnu et eksempel på et uklart tilfælde. Denne sag omhandler dog mere spørgsmålet om, hvorvidt der har forelagt en klar praksis. Men afgørelsen er med som eksempel på den uklarhed, der kan være på området.

Det kan derfor ikke anføres med sikkerhed, men det vurderes, at skatteministeriet skal have vurderet, at tidligere praksis mangler hjemmel og derfor vil blive underkendt af domstolene, for at en ændring af denne vil udgøre en praksisændring, der kan give retskrav på ekstraordinær genoptagelse.

9. Konklusion

Ud fra en fortolkning af ordlyden af SFL § 27, stk. 1, nr. 7 og en dertilhørende gennemgang af praksis vurderes det, at der umiddelbart er to forskellige typer af praksisændringer der giver retskrav på ekstraordinær genoptagelse. Tilfælde, hvor der sker en endelig underkendelse af praksis ved dom eller kendelse, og tilfælde, hvor, en praksisændring offentliggøres af skatteministeriet. Forarbejderne, ovennævnte cirkulærer og praksis vurderes imidlertid at angive, at også retsforlig, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle kan give ret til ekstraordinær genoptagelse. Følgende definitioner er udledt af ovenstående.

En praksisændring ved underkendelse af hidtidig praksis ved dom eller afgørelse, kan defineres som:

En endelig underkendelse ved dom eller afgørelse af en hidtidig uhjemlet fast praksis.

Det essentielle i forbindelse med ovenstående definition, vurderes at være, hvorvidt der har eksisteret en tidligere administrativ praksis, og om denne praksis har været uhjemlet. En praksisændring vurderes således at kræve, at begge disse kriterier er opfyldt, før der kan ske ekstraordinær genoptagelse. Dette kan dog ikke siges med sikkerhed jf. Camilla Vest-sagen, hvor der foreligger en praksisændring, men hvor det vurderes at være tvivlsomt, hvorvidt hidtidig praksis mangler hjemmel.

Hvis ikke det er godtgjort, at der har eksisteret en tidligere praksis, vil domstolen som udgangspunkt allerede her afvise en praksisændring. Har der således eksisteret en tidligere retsmæssig praksis, som ændres inden for rammerne af loven, vurderes dette ikke at være en praksisændring i henhold til SFL § 27 stk. 1 nr. 7, hvorfor dette ikke vil give adgang til ekstraordinær genoptagelse. Dette kan dog ikke siges med sikkerhed.

En praksisændring ved retsforlig, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle, kan defineres som:

Et retsforlig, hvor skatteministeriet erkender, at hidtidig praksis er forkert og derfor tager bekræftende til genmæle.

Der anføres en mindre klar definition af en praksisændring ved retsforlig, da der ses tilfælde, hvor der tages bekræftende til genmæle på baggrund af en noget usikker praksis. Vurderingen af hidtidig praksis vurderes i princippet at skulle være den samme, som i ovenstående definition ad underkendelse ved dom eller

afgørelse. Dette anføres, da retsforliget vurderes at skulle ses i sammenhæng med dette, og derfor blot som et procesbesparende hensyn.

Af analysen af praksis på området udledes, at dette ikke kan siges med sikkerhed. Det ses derfor, at retsforlig kan udgøre praksisændringer selvom hidtidig praksis er usikker. Desuden kan det ikke siges med sikkerhed, at hidtidig praksis skal være vurderet som uhjemlet, da der ses tilfælde, hvor dette ligeledes er usikkert, men hvor der alligevel foreligger en praksisændring.

Endelig skal der tages bekræftende til genmæle netop fordi det er vurderet, at praksis er forkert.

En af skatteministeriet offentliggjort praksisændring, kan defineres som:

En offentliggørelse fra skatteministeriet af en praksisændring ud fra en erkendelse af, at tidligere administrativ praksis vil blive underkendt, hvis denne indbringes for landsskatteretten eller domstolene.

Også i dette tilfælde antages det, at der skal have forelagt en klar administrativ praksis. Når det anføres, at praksisændringen skal ske ud fra en erkendelse af, at hidtidig praksis vil blive underkendt, vurderes det, at tidligere praksis skal mangle hjemmel. Dette kan ikke siges med sikkerhed, men vurderes således på baggrund af forarbejderne og praksis. En praksisændring ved skatteministeriets offentliggørelse skal således også særligt afgrænses fra en præcisering af praksis, som ikke kan give ret til ekstraordinær genoptagelse. Det springende punkt vurderes således at være, hvorvidt hidtidig praksis har hjemmel eller ej, men det kan igen ikke siges med sikkerhed.

Før ovenstående praksisændringer kan resultere i ekstraordinær genoptagelse, skal de desuden være endelige og til gunst for den skattepligtige.

Endeligheden vil for underkendelse ved domstolene eller landsskatteretten indtræde når fristerne for anke eller kære er udløbet. Ved retsforlig, hvor skatteministeriet tager bekræftende til genmæle, vil ændringen være endelig på tidspunktet for forliget. Ved skatteministeriets offentliggørelse af praksisændringer, vil ændringen være endelige på tidspunktet for offentliggørelsen.

10. Abstract

The administrative practice significantly affects the interpretation of the tax laws in Denmark. There are a large number of rulings in areas, where the wording of the Act is not exhaustive nor detailed. The courts of justice are not bound by the interpretations of the tax authorities in these rulings, but often let a well-documented practice be a part of the judgment. The administrative practice is, however, binding for the tax authorities.

This fact does not rule out the possibility of changing this administrative practice. The change can be on the initiative of the tax authorities if it is well-founded. The change can also be a consequence of an overruling of the administrative practice by the courts of law. This overruling of a previously burdensome administrative practice must also take effect for other taxpayers under similar circumstances in accordance to the principle of equality. Therefore, it is possible to reopen previous assessments of tax after the ordinary respite in accordance to section 27, subsection 1, number 7 in the Danish Tax Administration Act.

This thesis seeks to define a change of practice, which gives a legal claim to the reopening of a previous assessment of tax after the ordinary respite under section 27, subsection 1, number 7 in the Danish Tax Administration Act.

This definition is deduced by analyzing the interpretative notes of the law, the legal practice within this area and departmental notices.

The thesis is divided into three parts. The first part is a short account of the principle of equality, the basic concepts, established administrative practice and whether or not tax payers can rely on the administrative practice. The second part is an analysis of the interpretative notes of the law and the ones preceding it. The third part is an analysis of the legal practice within this area. These parts are summarized in a short conclusion.

Through the aforementioned analysis, it is found that a change of practice, which gives a legal claim to the reopening of a previous assessment of tax after the ordinary respite, can exist under three different circumstances:

1. A final overruling by judgment or decision of a previous unlawful established practice.
2. A settlement in court in which the Ministry of Taxation acknowledge that previous administrative practice is wrong and for that reason admits to the claim.

3. A publication of a change of practice by the Ministry of Taxation in recognition that previous administrative practice will be overruled if it is brought before the National Tax Tribunal or the courts of law.

In all three instances, it is assessed that it must be provable that an established administrative practice exists, and that it is assessed that this practice is unlawful. There is, however, an uncertainty especially regarding instance 2 and 3 wherefore the definition is not certain.

11. Litteraturliste

Artikler/Bøger

- Andersen, Mette Hastrup, 'Skatteretlig genoptagelse – i forvaltningsretlig belysning', (Jurist og Økonomiforbundet 2004, 1.udg, 1. oplæg)
- Bagge, Torben, 'Bevis for administrativ praksis i skattesager og bevis for at en disposition er forretningsmæssigt begrundet' (Karnov Group A/S 2015, RR 2015.07)
- Berg, Bendt, '*Almindelig forvaltningsret*' (Forlaget Thomson 2007, 3. udg., 1. oplag)
- Bjørn, Ole 'Udvalgte domme, kendelser og afgørelser ', offentliggjort i SR.2007.171
- Bostrup, Poul et al., 'Skatteforvaltningsloven med kommentarer' (Forlag? 2006, 1. udg.) Hans Henrik Bonde Eriksen
- Bysand, Kim, 'Igangværende arbejder for fremmed regning', SREV 2008.1.10
- Bønsing, Sten, '*Almindelig forvaltningsret*' (Jurist og Økonomiforbundet 2013, 3. udg., 1.oplag)
- Hansen, Michael Bjørn, 'Omskattemyndighedernes præcisering af praksis'(Karnov Group A/S 2016, Tfs 2007.327)
- Høgsbro, Mette Holm, 'Skatte- og afgiftsprocessen' (Jurist- og Økonomiforbundet 2010, 1.udg. 1. oplag)
- Kerzel, Malene (RED.), 'Festskrift til Jan Pedersen', (Jurist- og Økonomiforbundet 2011, 1. udg. 1. oplag)
- Madsen, Liselotte, 'Udvalgte domme, kendelser og afgørelser', Tilflytning – skattepligt (Karnov Group A/S 2014, SR 2014.0270)
- Munk-Hansen, Carsten, '*Rettens grund*', (under udarbejdelse 2010)
- Nielsen, Rasmus Smith, 'Lighedsgrundsætningens indhold – på vej mod reel ophævelse' (Karnov Group A/S 2015, SPO 2015.487)
- Nyhed fra SKAT, "SKAT ændrede først praksis i 2013", SKM den 7. november 2014, set den 6. maj 2016 på: <http://www.skm.dk/aktuelt/nyheder/2014/november/skat-aendrede-foerst-praksis-i-2013>
- Pedersen, Jan et al., '*Skatteretten 1*' (Karnov Group 2015, 7. udg., 1. oplag)
- Pedersen, Jan, 'Parcel- og sommerhusreglen under pres – fortolkningsproblemer og seneste praksis', offentliggjort i SR.2007.56
- Aage, Michael, ' Subjektiv skattepligt ved tilflytning - Praksisændring – Genoptagelse', RR.1.2014.85 (27.12.2013)

Juridisk Vejledning

Ligningsvejledningen 1997 af 1998-01-01

- Del E, afsnit E.B.2.6.2

Ligningsvejledningen 2006-1

- Del E – Erhvervsdrivende, afsnit E.J.1

Ligningsvejledningen 2010-1

- Del D – Dobbeltbeskatning,
 - o Afsnit D.A.1.1.1, Tilflytning - Bopæl og ophold

SKATs Juridiske Vejledning, 2016-1, version 2.5

- Afsnit A.A.7.1.4, 'Ændring eller udfyldning/præcisering af praksis'
- Afsnit A.A.7.1.2, 'Lighedsgrundsætningen'
- Afsnit A.A.7.1.1, 'Lighedsgrundsætningen og praksisændring'
- Afsnit A.A.7.1.3, 'Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis'
- Afsnit A.A.7.1.5, 'Skærpelse af praksis'
- Afsnit A.A.8.2.2.1.2.7, 'underkendelse af hidtidig praksis'
- Afsnit A.A.8.2.2.2.7, 'underkendelse af hidtidig praksis'

SKATs juridiske vejledning 2012-2.pkt,

- Afsnit C.F.1.7.2

Cirkulærer

Cirkulære af 1996-04-12 nr. 71

Cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999

SD-cirkulære 1984-18

TfS 1996.309

TSC 1995-21

TS-CIRK 1998-22, genoptagelsescirkulære (TfS 1998.397.Ø)

TS-cirkulære 1993-9

TS-Cirkulære nr. 25 af 2005

TSS-cirkulære 2001-03

TSS-cirkulære 2005-16

Styresignaler

SKM 2011.272.SKAT

SKM 2013.715.SKAT

SKM 2015.295.SKAT

SKM 2012.232.SKAT

SKM 2014.801.SKAT

Skatmeddelelser

SKM 2001.188.TSS

SKM 2006.438.SKAT

SKM 2008.853.SKAT

SKM 2004.362.TSS

SKM 2006.570.SKAT

Tfs 2000.813.TSS

SKM 2005.372.TSS

SKM 2006.635.SKAT

Tfs 2005.451.SKAT

Bindende svar

SKM 2006.41.SR

SKM 2014.354.SR

SKM 2007.353.SR

SKM 2014.86.SR

Notater/Kommentarer m.m.

SKM 2001.165.DEP

SKM 2013.316.SKAT

Tfs 2005.45

SKM 2007.217.DEP

Tfs 1997.117.SKM

Bonde Eriksen, Hans Henrik og Bostrup, Poul, Karnovs noter til skatteforvaltningsloven, § 27, stk. 1, nr. 7, 2015

Høringsvar af 27. april 2015 vedrørende "Styresignal for genoptagelse som følge af praksisændring vedrørende opgørelse af tonnageindkomsten", H093-15, side 1

Skatteministeriets pressemeddelelse, "Ændring af fejl i Ligningsvejledningen", skat.dk den 19. oktober 2012, set den 7. maj 2016 på: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2068261>

Stephen Kinnocks skattesag: set den 7. maj 2016 på:
http://multimedia.pol.dk/archive/00672/Kinnocks_skatteafg_672032a.pdf

Love

Grundloven, nr. 169 af 5. juni 1953

- § 43

Kildeskatteloven, lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010

- § 7 stk. 1

Skatteforvaltningsloven, lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12. november 2015

- § 26 stk. 1
- § 26 stk. 2
- § 27 stk. 1, nr. 7
- § 48 stk. 3
- § 49 stk. 1

Skattestyrelsesloven, Lov nr. 192 af 1999

- § 34
- § 35 stk. 1 nr. 7

Skattestyrelsesloven, lov nr. 281 af 8. juni 1977

- § 30 stk. 1
- § 30, stk. 2

Forarbejder/Betænkninger

Betænkning 945/1982

Betænkning 945/1982, lov nr. 95 af 1982

Betænkning af 28. april 1999 i Folketingstidende 1998/99, tillæg B, side 743

Betænkning nr. 1426 af 28. maj 2003, Fristudvalgets bemærkninger

Folketingstidende 1982-83, tillæg A, spalte 1777-1778, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 95, fremsat den 17. december 1982

Folketingstidende 1995-96, tillæg A, side 2585, bemærkninger til SSL § 4, stk. 2 i lovforslag nr. L 104, fremsat den 1. december 1995

Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4553, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 192, fremsat den 4. marts 1999

Folketingstidende 1998-99, tillæg A, side 4565, bemærkningerne til SSL § 35, stk. 1, nr. 7 i lovforslag nr. L 192, fremsat den 4. marts 1999

Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4593+4597, almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4604-4605, bemærkningerne til SSL § 32 i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

Folketingstidende 2002-03, tillæg A, side 4609, bemærkningerne til SSL § 35, stk. 1, nr. 7 i lovforslag nr. L 175, fremsat den 12. marts 2003

Folketingstidende 2004-05 (2. samling), tillæg A, side 4277, bemærkningerne til SFL § 27 i lovforslag nr. L 110, fremsat den 24. februar 2005

Doms- og afgørelsesregister

C-234/91	SKM 2007.165.LSR	Tfs 1999.474.LSR
Journalnr. 10-00457, kendelse af 25. oktober 2010	SKM 2009.813.LSR	Tfs 1999.624.TS
	SKM 2011.1.H	Tfs 1999.644
Journalnr. 12-0238468, kendelse af 19/5 2013, j.nr.	SKM 2012.732.Ø	Tfs 2000.813
Journalnr. 13-5634988, kendelse af 19. december 2013	SKM 2014.103.LSR	Tfs 2000.813.H
	SKM 2015.285.LSR	Tfs 2001.173.V
	Tfs 1992.388.LSR	Tfs 2002.358.V
Journalnr. 14-3293212, afgørelse af 21. august 2014	Tfs 1994.738.H	Tfs 2002.522.Ø
SKM 2002.252.LR	Tfs 1995.363.V	U 1983.8.H
SKM 2006.379.VLR	Tfs 1997.61	U 2011.3305.H
SKM 2006.438.SKAT	Tfs 1998.397.H	U 2012.786.V
SKM 2006.675.LSR	Tfs 1998.485.H	U 2012.786.V
SKM 2007.147.H	Tfs 1998.820.LSR	U 2015.915.H