

# Genoptagelse som følge af »særlige omstændigheder«

Det kan af flere årsager være relevant at anmode om genoptagelse af en ansættelse af skat eller moms, og en gennemgang af praksis viser, at Skattestyrelsen ikke sjældent er for restriktiv i vurderingen af, hvorvidt der foreligger særlige omstændigheder.

Af partner, advokat (H), HD (R) Henrik Rahbek, TVC Advokatfirma og ekstern lektor i skatteret



**Henrik Rahbek**  
Advokat (H), HD (R) og partner  
– TVC Advokatfirma og  
ekstern lektor i skatteret

Det forekommer, at en given skatte- eller afgiftsyder konstaterer, at denne har selvangivet forkert. Ligeledes ses det i praksis, at en skatte- eller afgiftsyder ikke har modtaget eller har overset en afgørelse truffet af Skattestyrelsen, hvorefter dennes ansættelse af skat eller moms er blevet ændret uden, at der er blevet reageret på afgørelsen fra Skattestyrelsen. I begge tilfælde kan det være relevant at anmode om genoptagelse af tidligere skatte- eller momsansættelser, og i denne artikel sættes særligt fokus på adgangen til ekstraordinær genoptagelse for de tilfælde, hvor der foreligger såkaldte »særlige omstændigheder«, som kan begrunde en genoptagelse og ændring af en tidligere ansættelse af skat eller moms.

Artiklen indeholder således ikke en udtømmende opregning af alle de tilfælde, hvor der er adgang til en genoptagelse af en tidligere ansættelse af henholdsvis skat eller moms. Fokus er derimod en omtale af de oprindelige lovforarbejder samt nyere udvalgt praksis, hvor skatte- eller afgiftsyder har opnået medhold i det forhold, at denne er berettiget til en genoptagelse af tidligere ansat skat eller moms under henvisning til, at der foreligger »særlige omstændigheder«.

## Lovgrundlaget for ekstraordinær genoptagelse som følge af »særlige omstændigheder«

Det følger helt overordnet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, at såfremt en skattepligtig ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat, så skal denne senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk og retlig karakter, der kan begrunde ændringen, idet vi samtidig – uden at omtale disse tilfælde nærmere i denne artikel – for god ordens skyld skal bemærke, at der gælder en forlænget frist for såkaldte »kontrollerede transaktioner« efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Ønskes en skatteansættelse for indkomståret 2020 således genoptaget, skal en amodning herom været indgivet senest den 1. maj 2024, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Er der tale om »kontrollerede transaktioner«, skal amodningen indgives senest den 1. maj 2026, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Anmodes der ikke om såkaldt ordinær genoptagelse af en skatteansættelse indenfor de ovenfor beskrevne frister, da er der mulighed for at få ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen i henhold til bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27.

Således følger det helt overordnet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, at uanset fristerne i skatteforvaltningslovens § 26 kan ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige, hvis én af de i bestemmelsens stk. 1, nr. 1-8 anførte forudsætninger er opfyldt.

I skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-7 er herefter direkte i loven opregnet en række objektive kriterier, hvorefter der bevilges ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse efter udløbet af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26.

Videre følger det af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at der også bevilges ekstraordinær genoptagelse i tilfælde, hvor skattemyndighederne efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til en ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger »særlige omstændigheder«.

Den pågældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 er en såkaldt »opsamlingsbestemmelse«, der finder anvendelse i de tilfælde, der ikke er omfattet af de objektive kriterier, der hjemler en ekstraordinær genoptagelse i bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-7, og som ikke er genstand for nærmere omtale i denne artikel.

En tilsvarende »opsamlingsbestemmelse« forefindes i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4 for de tilfælde, hvor en ansættelse af et afgiftstilsvar, herunder et momstilsvar, ønskes ændret efter udløbet af de ordinære frister efter skatteforvaltningslovens § 31.



Det er i ingen af lovbestemmelserne, der tilnærmelsesvis har samme ordlyd, positivt angivet, hvornår der – ifølge loven – foreligger »særlige omstændigheder«, som kan begrunde en genoptagelse.

“

Det forekommer, at en given skatte- eller afgiftsyder konstaterer, at denne har selvangivet forkert

### Lovforarbejdernes omtale af tilfælde omfattet af »særlige omstændigheder«

De nugældende bestemmelser i skatteforvaltningslovens §§ 27 og 32 er en direkte videreførelse af de tidligere gældende bestemmelser i skattestyrelseslovens §§ 35 og 35 C.

Af lovforarbejderne til den oprindelige bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35 fremgår af lovforslag nr. 175 2002/03 fremsat den 12. marts 2003 følgende:

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

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

Genoptagelse vil endvidere kunne ske efter bestemmelsen i de tilfælde, der er omfattet af den gældende § 35, stk. 1, nr. 9, i skattestyrelsesloven, hvorefter en ansættelse kan foretages eller ændres i det omfang, der er

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

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

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

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

Som det med tydelighed fremgår af lovforarbejderne forud for den oprindelige bestemmelse i skattestyrelsesloven, da var bestemmelsen tænkt som en »opsamlingsbestemmelse« med et bredt anvendelsesområde.

Dertil kommer, at selvom det positivt fremgår af lovforarbejderne, at bestemmelsen – som udgangspunkt – ikke omfatter tilfælde, hvor der ønskes en genoptagelse grundet et glemt fradrag, så ses be-

stemmelsen i praksis alligevel anvendt i sådanne tilfælde, idet der henvises til en afgørelse truffet af Landsskatteretten ([sagsnr. 13-0186177](#)), hvor skatteyder – til forskel fra skattemyndighedernes oprindelige afgørelser – fik genoptaget tre skatteansættelser med henblik på at opnå fradrag for pensionsindbetaling. I den pågældende sag blev der lagt vægt på, at *“... der er tale om betydelige beløb, der må anses at have væsentlig betydning for klageren, ligesom det som følge af klagerens sygdomsforløb og bivirkningerne af ulykken og kontakten med myndighederne anses for urimeligt at fastholde ansættelserne.”*

“

»særlige omstændigheder«, som kunne begrunde en anmodning om genoptagelse

### Nyere udvalgt praksis

For det første henledes opmærksomheden på en sag afgjort af Landsskatteretten ([sagsnr. 20-0002433](#)), hvor skattemyndighederne oprindeligt havde foretaget en skønsmæssig ansættelse af momstilsvaret for en personligt ejet enkeltmandsvirksomhed. Afgørelsen om den skønsmæssige momsansættelse var sendt til virksomhedens digitale postkasse (dvs. e-Boks) ca. seks måneder efter, at virksomheden var blevet registreret som afmeldt ved Erhvervsstyrelsen.

Ejeren af den afmeldte og lukkede enkeltmandsvirksomhed blev derfor først bekendt med momsansættelsen ved en senere henvendelse fra Gældsstyrelsen, hvor han blev opkrævet momstilsvaret relaterende til den gennemførte forhøjelse. Der blev herefter anmodet om genoptagelse af momsansættelsen, men der blev givet afslag med henvisning til, at der ikke forelå »særlige omstændigheder«.

Afslaget blev påklaget til Landsskatteretten, der blandt andet anførte følgende:

*“Ved vurderingen af, om det skal pålægges Skattestyrelsen at genoptage momsindberetningen for andet halvår 2015 er det endvidere tilagt vægt, at klageren afmeldte virksomheden 2½ måned inde i andet halvår 2015, og at det ikke fremgår af SKATs opgørelse af momskravet, at der ved beregningen blev taget højde herfor. SKAT har således i den skønsmæssige fastsættelse af momstilsvaret af d. 6. april 2016 beregningsmæssigt fastsat klagerens momsgæld som hidrørende for hele perioden.*

*Henset til ovenstående omstændigheder finder retten efter en konkret samlet vurdering, at klageren har godtgjort, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder ...”,* at der var grundlag for en ekstraordinær genoptagelse.

Landsskatteretten anså således ejeren af den afmeldte enkeltmandsvirksomhed for at have været i en undskyldelig uvidenhed om ansættelsen indtil det tidspunkt, hvor Gældsstyrelsen fremsatte et krav.

Efter en konkret vurdering fandt Landsskatteretten derfor, at der var tale om sådanne »særlige omstændigheder«, at der skulle ske ekstraordinær genoptagelse af momsansættelsen.

Videre henvises til en klagesag ([20-0084147](#)), hvor skatteyderen var blevet sat i skat af en pengeoverførsel på ca. 750.000 kr. Den pågældende skatteyder havde boet en årrække i Frankrig, hvor han havde levet af sin opsparing.

I forbindelse med skatteyderens egen håndtering af sagen ved skattemyndighederne og senere et skatteankenævn havde han afgivet en erklæring på tro og love om, at han ikke havde haft nogen indtægter i Frankrig, men han var desuagtet blevet forhøjet med nævnte overførsel.

Skatteyderen blev senere opmærksom på sagen igen, da Gældsstyrelsen gik i gang med at inddrive skattegælden for den ældre ansættelse.

I den forbindelse lod han sig bistå af en rådgiver og fik indgivet en anmodning om ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27.

På baggrund af nye oplysninger blev der fundet, at der var adgang til en genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og skatteyderens indkomst blev efterfølgende nedsat med det beløb, som han mere end syv år forinden var blevet forhøjet med.

Endelig henvises der endvidere til endnu en klagesag, hvor Landsskatteretten ([sagsnr. 22-0017328](#)) tilsvarende traf afgørelse om, at der forelå »særlige omstændigheder«, som kunne begrunde en anmodning om genoptagelse. Dette med henvisning til, at der var begået myndighedsfejl i forbindelse med registreringen af skatteydere skattepligtsforhold, hvorved Landsskatteretten således anførte, at denne *“... tiltræder, at der blev begået en myndighedsfejl i forbindelse med, at klageren blev anset for fuldt skattepligtig til Danmark for indkomstårene 2009 og 2010, og henset til karakteren af myndighedsfejlen finder retten, at betingelsen om “særlige omstændigheder” i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er opfyldt.”*

### Afsluttende bemærkninger

Det ses ikke sjældent, at skattemyndighederne – tilsvarende som i de ovenfor beskrevne sager – er for restriktive i deres vurdering af, hvorvidt der foreligger »særlige omstændigheder« og således giver afslag på genoptagelsesansøgninger, som senere ændres til et genoptagelsestilsagn. Det ses således også, at der løbende i klagesager træffes afgørelser, hvor der bliver givet skatte- eller afgiftsyder medhold i, at der skal ske genoptagelse efter »opsamlingsbestemmelserne« i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 og § 32, stk. 1, nr. 4. Konstateres det således, at en ansættelse af skat eller moms er forkert, herunder også i de tilfælde, hvor skattemyndighederne ved en afgørelse måtte have foretaget ansættelse, som ikke er blevet påklaget eller indbragt for domstolene, er der mulighed for at få ansættelsen ændret.