



# FAGLIGT INDSTIK

---

Risikovurdering ved revisors forebyggelse af hvidvask og terrorfinansiering jf. hvidvaskloven  
**Side 2 - 3**

---

Risikovurdering – et helt afgørende tandhjul  
**Side 4 - 5**

---

Moms – opdatering på fast ejendom  
**Side 6 - 7**

---

Ekstraordinær genoptagelse som følge af som minimum grov uagtsomhed  
**Side 8 - 11**

# Ekstraordinær genoptagelse som følge af som minimum grov uagtsomhed

Det ses ikke sjældent, at Skattestyrelsen i en skattekontrol hurtigt lægger til grund, at en manglende eller forkert selvangivelse er udtryk for en som minimum grov uagtsom adfærd og derfor genoptager ældre ansættelser. Nyere udvalgt praksis viser imidlertid, at det er værd at undersøge, om Skattestyrelsen har været for restriktiv i vurderingen.

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



**Henrik Rahbek**

Partner, advokat (H), TVC Advokatfirma og ekstern lektor i skatteret

Skatteforvaltningen har de seneste år intensiveret skattekontrollen, og der er i den forbindelse indgået flere politiske aftaler, som tilsammen har ført til, at der i perioden fra 2020 til 2023 er afsat midler til at ansætte hele 1.000 nye medarbejdere, som skal bidrage til en styrket skattekontrol.

Skattekontrollen er naturligvis dynamisk, og af samme grund bør håndteringen af en skattekontrol løbende give anledning til refleksioner med afsæt i Skatteforvaltningens fokusområder samt konsekvenserne af en tvist.

I denne artikel sættes fokus på de tilfælde, hvor Skattestyrelsen – som led i skattekontrollen – finder grundlag for at genoptage og ændre ældre skatteansættelser med det udgangspunkt, at skatteyder eller nogen på dennes vegne – eksempelvis dennes revisor eller bogholder – har handlet som minimum groft uagtsomt.

“

Ved skattekontrollen blev det konstateret, at skatteyderen fik overført penge fra udlandet til en dansk konto

Indledes en skattekontrol, som omfatter kontrol af ansættelser af blandt andet skat, moms og andre afgifter, er der selvfølgelig også en række andre forhold, som skatteyder eller dennes rådgiver med

fordel bør have fokus på, men som ikke ligger indenfor temaet for denne artikel. Ønskes der en mere generel indføring i relevante fokuspunkter, når en skattekontrol indledes, henvises der til min artikel »Skattekontrol: Politiske tiltag og fokuspunkter ved udsigt til en tvist med Skatteforvaltningen« offentliggjort af Karnov Group som RR.2.2024.10.

## Muligheden for ekstraordinær genoptagelse

Når Skattestyrelsen som led i en skattekontrol påtænker at ændre en skatteansættelse, skal ændringen som udgangspunkt varsles overfor skatteyderen senest den 1. maj i det fjerde år efter det indkomstår, hvori ændringen påtænkes gennemført, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. Agter Skattestyrelsen som led i en skattekontrol eksempelvis at forhøje en skatteydere skattepligtige indkomst for indkomståret 2021, skal skatteyderen som udgangspunkt have besked om dette senest den 1. maj 2025. Varslingen vil ske ved en agterskrivelse, som typisk bærer overskriften ”Forslag: Skattestyrelsen ændrer din skat ...”, hvori Skattestyrelsen nærmere redegør for de påtænkte ændringer efter de regler, som forefindes i skatteforvaltningslovens § 20.

Varsler Skattestyrelsen ikke ændringen indenfor denne frist – eksempelvis fordi skattekontrollen gennemføres flere år efter udløbet af den ordinære frist for genoptagelse – er det en forudsætning, at der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1.

Har Skattestyrelsen således først mulighed for at varsle en ændring efter udløbet af den ordinære frist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, ses det ikke sjældent, at Skattestyrelsen hurtigt lægger til grund, at en manglende eller forkert selvangivelse er udtryk for en som minimum grov uagtsom adfærd hos skatteyderen. Dette således, at der herefter er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, som har følgende ordlyd:

”Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomstska, ejendomsværdiska, grundskyld eller dækningsafgift foretages eller ændres efter

anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis: [...]

5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsægtigt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. ...”

Som det fremgår af bestemmelsen, er det imidlertid ikke tilstrækkeligt for at gennemføre en ændring ved ekstraordinær genoptagelse efter denne regel, at en ansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Ændringen skal også være et udslag af en som minimum grov uagtsom adfærd hos den skattepligtige eller nogen på dennes vegne.

Måtte Skattestyrelsen ved sin skattekontrol nå til det resultat, at der er handlet som minimum groft uagtsomt, viser nyere udvalgt praksis imidlertid, at det er værd at undersøge, om Skattestyrelsen har været for restriktiv ved denne vurdering.

Det bemærkes i forlængelse af ovenstående, at ovennævnte frister afviger for skatteyderer med enkle økonomiske forhold, idet der gælder en kortere varslingsfrist, ligesom der for hovedaktionærer og -anpartshavere kan gælde en forlænget varslingsfrist, jf. henholdsvis bekendtgørelse nr. 1305 af den 14. november 2018 samt skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, som ikke omtales nærmere. Betragtningerne i denne artikel kan imidlertid ligeledes være relevante for disse persongrupper, idet fristerne blot er nogle andre. Tilsvarende gælder også for Skattestyrelsens muligheder for at ændre et afgiftstilsvaret efter reglerne i skatteforvaltningslovens §§ 31-32, herunder eksempelvis et momstilsvaret.

“

Landsskatteretten anså herefter SKATs afgørelse vedrørende skatteyderens skatteansættelser for ugyldig

### Nyere udvalgt praksis, hvor Skattestyrelsen har været for restriktiv

Først fremhæves fra retspraksis dommen offentliggjort som SKM2024.117.BR. Dommen er et eksempel fra nyere retspraksis, hvor skatteyder opnåede medhold i det fremførte anbringende gående ud på, at der ikke var grundlag for en ekstraordinær genoptagelse og forhøjelse af dennes skattepligtige indkomst i indkomstårene 2010-2016 med i alt ca. 1,3 mio. kr. med henvisning til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Den pågældende skatteyder blev udtaget til skattekontrol som led i projekt »Money Transfer«, som helt overordnet blandt andet har til formål at finde ikke-beskattede indtægter og formuer skjult i udlandet. Ved skattekontrollen blev det konstateret, at skatteyderen fik overført penge fra udlandet til en dansk konto.

Skatteyderen havde boet i Spanien i en årrække, og i forbindelse med en tilbageflytning til Danmark fortsatte skatteyderen med at modtage en spansk pensionsydelse, som var en skattefri ydelse i Spanien. Dette var således årsagen til de overførsler, som blev

udtaget til kontrol af SKAT (i dag Skattestyrelsen) i kraft af projekt »Money Transfer«.

SKAT fandt i sit kontrolarbejde, at skatteyderen var skattepligtig af den spanske ydelse siden hendes tilbageflytning til Danmark i 2004, hvorfor SKAT ændrede og forhøjede skatteyderens skattepligtige indkomst så langt tilbage, som det var muligt efter den formueretlige forældelsesfrist. I den forbindelse blev skatteansættelserne for indkomstårene 2010-2016 ændret ekstraordinært med henvisning til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, dvs. med den forudsætning, at skatteyderen havde handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at have selvangivet den spanske ydelse.

Den af SKAT truffene afgørelse blev først påklaget og behandlet af Landsskatteretten, hvorefter spørgsmålet blev inddraget for domstolene. Som det fremgår af rettens begrundelse og resultat, fandt denne, at skatteyderen "... frem til SKATs genoptagelse af hendes skatteansættelser som følge af money transfer-kontrollen uden videre gik ud fra, at hun ikke skulle betale skat af den Y1-sproget pension i Danmark svarende til, at hun før tilbageflytningen til Danmark ikke havde betalt skat af pensionen i Y1-land. Retten finder på den ene side, at [skatteyderen] – særligt under henvisning til pensionens størrelse – burde have selvangivet pensionen, eller undersøgt forholdet nærmere. På den anden side finder retten, at hendes fejlagtige opfattelse af, at pensionsydelsen heller ikke i Danmark var skattepligtig, ikke kan bebrejdes hende i nogen særlig eller stærk grad. ...". Med det afsæt og med henvisning til de konkrete omstændigheder i sagen i øvrigt blev det således lagt til grund af retten, at skatteyderens uagtsomhed ikke kunne betegnes som grov, hvorfor forudsætningerne for at foretage en ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2010-2016 efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 ikke var til stede. Dette selvom beskatningen i øvrigt var retmæssig, og der ikke var indsigelser overfor de beløbsmæssige opgørelser.

Fra administrativ praksis henvises til Landsskatterettens afgørelse af den 26. februar 2024 med sagsnr. 23-0088970, idet Skattestyrelsen – som forudsætning for at rejse sagen – havde begrundet anvendelsen af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 med, at "... Skattestyrelsen er af den opfattelse at du har handlet groft uagtsomt ved ikke at medregne lønnen fra [virksomhed1] IVS til din skattepligtige indkomst. Dette alene på grund af beløbets størrelse. ...". Beløbet udgjorde 99.275 kr., og størrelsen af dette alene var således – ifølge Skattestyrelsen – tilstrækkeligt til at statuere, at den pågældende skatteyder havde handlet groft uagtsomt.

Beløbet udgjorde en difference mellem beløb overført til skatteyderens konto fra et iværksætterselskab og et beløb, som var blevet indberettet og udbetalt fra selskabet til skatteyderen. Sagen var således rejst, fordi Skattestyrelsen havde konstateret, at der fra iværksætterselskabet var overført flere penge til skatteyderen, end der var indberettet fra selskabet og således fremgik af skatteyderens skatteoplysninger. Skattestyrelsen kontaktede skatteyderen i sommeren 2023 og forholdt denne oplysningerne, hvorefter Skattestyrelsen efterfølgende traf afgørelse om at ændre skatteyderens skatteansættelse for indkomståret 2019 med 99.275 kr.

Landsskatteretten fandt derimod ikke, at der var grundlag for en ekstraordinær genoptagelse og anførte, at denne "... finder efter en samlet konkret vurdering, at der ikke foreligger grov uagtsomhed efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Landsskatteretten har henset til, at den forkerte indberetning af klagerens lønindkomst er foretaget af hans arbejdsgiver i et låst felt, som klageren ikke har kunnet rette i. Der er endvidere henset til beløbets størrelse, og at det kan udledes af SKM2019.468.LSR og SKM2022.342.LSR, at der ikke er grundlag for at statuere grov uagtsomhed."

I de nyere afgørelser fra Landsskatteretten med henholdsvis sagsnr. 16-0793664, 17-0990619 og 16-0769283 fandtes der heller ikke for alle de gennemførte ændringer at være grundlag for en genoptagelse med henvisning til, at der var handlet mindst groft uagtsomt.

Selvom afgørelsen ikke er nyere i samme forstand som de ovennævnte, fremhæves alligevel Landsskatterettens afgørelse offentliggjort som SKM2022.404.LSR. I den pågældende sag havde SKAT – som begrundelse for en ekstraordinær genoptagelse – fremført, at "... ansættelsesfristen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, suspenderes da du anses for mindst groft uagtsomt at have bevirket, at skatteansættelsen for pågældende år er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Det findes således minimum groft uagtsomt, at du, eller nogen på dine vegne, har selvangivet dine indkomster, som var du selvstændigt erhvervsdrivende, samt selvangivet dertilhørende fradrag, mens du reelt er at anse for lønmodtager, ...".

“

Det er således ikke tilstrækkeligt alene at forholde sig til, om der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse

Landsskatteretten fandt derimod, at der ikke var grundlag for en ekstraordinær genoptagelse, idet "... klageren i det konkrete tilfælde ikke anses for at have handlet groft uagtsomt eller forsætligt ved fejlagtigt at selvangive indkomsten, som var han selvstændig erhvervsdrivende. Der er herved lagt vægt på, at vurderingen af, om klageren var selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager, var en ikke ukompliceret retlig kvalifikation, som foretages på baggrund af en række kriterier i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven. Klageren ses i det konkrete tilfælde at have foretaget kvalifikationen efter bedste evne og har fulgt regelsættet for beskatning ved udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed. Klageren ses således ikke mindst groft uagtsomt at have bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. ..."

Landsskatteretten anså herefter SKATs afgørelse vedrørende skatteyderens skatteansættelser for ugyldig. Som det fremgår, blev der ved vurderingen lagt vægt på, at det var en ikke ukompliceret retlig kvalifikation, og at skatteyderen havde foretaget kvalifikationen efter bedste evne, hvilket SKAT ikke havde inddraget som momenter i sin vurdering.

Flere af de ovenfor omtalte afgørelser er ikke offentliggjort på [www.skat.dk](http://www.skat.dk), herunder i Den Juridiske Vejledning, men det er ikke

ensbetydende med, at de – og andre tilsvarende ikke-offentliggjorte afgørelser – ikke kan være relevante for skatteyder at inddrage i en skattekontrol. Der henvises i den forbindelse til min omtale af betydningen af sådan ikke-offentliggjort praksis i den førnævnte artikel »Skattekontrol: Politiske tiltag og fokuspunkter ved udsigt til en tvist med Skatteforvaltningen« offentliggjort af Karnov Group som RR.2.2024.10.

### Afledte overvejelser af en ekstraordinær genoptagelse med henvisning til en som minimum grov uagtsom adfærd

Har Skattestyrelsen først vurderet, at der er handlet som minimum groft uagtsomt som forudsætning for en ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er der også andre relevante overvejelser, som bør have fokus. I sådanne tilfælde ses det ofte i den endelige afgørelse fra Skattestyrelsen, at der i et selvstændigt afsnit er anført følgende:

#### "Du har muligvis overtrådt nogle straffebestemmelser

Du har måske overtrådt nogle af bestemmelserne om straf i skatte- og afgiftslovene. Da vi ikke kan afgøre det i vores enhed, sender vi sagen til Skattestyrelsens straffesagsenhed, når din frist for at klage er overskredet. Du kan ikke klage over, at vi sender din sag til vurdering i Skattestyrelsens straffesagsenhed, men du kan klage over selve afgørelsen af sagen."

Dette ligesom der af agterskrivelsen, dvs. det fremsendte forslag til afgørelse, i forbindelse med Skattestyrelsens varsling af de agtede ændringer kan fremgå følgende:

#### "Du har ikke pligt til at sende bemærkninger

Vi har en konkret mistanke om, at du kan have begået en strafbar overtrædelse af skattelovgivningen, og vi kan ikke udelukke, at du ved at sende dine bemærkninger til dette forslag vil kunne give oplysninger, der også kan have betydning for fastsættelse af straf. Du skal være opmærksom på, at du ikke har pligt til at sende eventuelle bemærkninger til os."

Forholder det sig således, at Skattestyrelsen har gjort opmærksom på ovennævnte forhold, bør det som allerede anført give anledning til yderligere overvejelser. Det er således ikke tilstrækkeligt alene at forholde sig til, om der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse. Dette fordi der ved tvisten også er udsigt til en såkaldt skattestraffesag for skatteyder – og måske også dennes revisor eller bogholder. At beskrive de afledte konsekvenser af en sådan skattestraffesag, herunder den gældende sanktionspraksis, ligger imidlertid udover, hvad der er temaet for denne artikel. Opmærksomheden henledes således alene på sammenhængen og det forhold, at der er flere overvejelser at gøre sig. Ønskes en mere overordnet forståelse af dette samt overvejelserne i øvrigt, henvises der til min artikel »Skattekontrol: Skattestraffesager og sanktionspraksis efter en tvist med Skatteforvaltningen« offentliggjort af Karnov Group som RR.3.2024.34.

“

...blot der er selvangivet mangelfuldt eller forkert, så er dette i sig selv udtryk for, at der er handlet som minimum groft uagtsomt

### Afsluttende bemærkninger

Som det kan udledes af den udvalgte praksis beskrevet ovenfor, er det værd at undersøge, om Skattestyrelsen har været for restriktiv ved vurderingen af, om kravene i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 er opfyldt som grundlag for en ekstraordinær genoptagelse af ældre skatteansættelser. Skattestyrelsens tilgang synes ofte at kunne tages til indtægt for, at blot der er selvangivet mangelfuldt eller forkert, så er dette i sig selv udtryk for, at der er handlet som minimum groft uagtsomt. Dette med den konsekvens, at Skattestyrelsen ekstraordinært genoptager ældre skatteansættelser og forhøjer den skattepligtige indkomst.

Den beskrevne praksis kan imidlertid tages til indtægt for et andet standpunkt, som er værd at notere sig i forbindelse med en skattekontrol. Dette særligt i overvejelserne om, hvorvidt Skattestyrelsens afgørelse med fordel kan påklages eller indbringes for domstolene, men også i forhold til de afledte konsekvenser, som en sådan afgørelse kan føre til i form af en såkaldt skattestraffesag. Dette med betydning for skatteyder selv, men også for dennes rådgiver, herunder eksempelvis revisor eller bogholder.

Den omtalte praksis tilsiger således, at det bør undergå en nærmere undersøgelse, om den skattepligtige eller nogen på dennes vegne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt, og om Skattestyrelsens vurdering er for restriktiv, da det kan få den betydning, at der ikke er grundlag for den ellers gennemførte beskatning. Dette uanset at beskatningen og de beløbsmæssige opgørelser i øvrigt er korrekte og kunne være gennemført indenfor den ordinære frist, altså hvis Skattestyrelsen havde gennemført skattekontrollen på et tidligere tidspunkt.



# Bliv medlem af Foreningen Danske Revisorer og få store besparelser på værktøjer og rådgivning

FDR har indgået en række aftaler med leverandører. Aftalerne kan du se på vores hjemmeside eller i vores katalog, som kan rekvireres på sekretariatet eller fås på vores kurser.

Vi anbefaler, at du gør brug af de aftaler, som foreningen har indgået, og derved får kvalitet til en fornuftig pris.

Medlemskab af foreningen foregår via vores hjemmeside: [www.fdr.dk](http://www.fdr.dk).  
Er du godkendt revisor, kan vi optage dig straks.

Driver du revisionsvirksomhed og ikke er godkendt revisor, skal du opfylde en række krav, der er gengivet på vores hjemmeside. Herefter skal du godkendes af foreningens optagelsesudvalg – det tager som regel 14 dage.



Foreningen  
**Danske**  
**Revisorer**