



# RETEN I SVENDBORG DOM

afsagt den 15. december 2023

---

Sag BS-44157/2021-SVE

Sagsøger

(advokat Leo Jantzen)

mod

Skatteministeriet

(advokat Per Lunde Nielsen)

Denne afgørelse er truffet af Dommer.

## **Sagens baggrund og parternes påstande**

Retten har modtaget sagen den 18. november 2021.

Sagen drejer sig om, hvorvidt Skattestyrelsen har haft det fornødne grundlag til at foretage en ekstraordinær genoptagelse af Sagsøgers skatteansættelser for indkomstårene 2010-2016 i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Sagsøger har nedlagt følgende påstand:

Sagsøgers skatteansættelser for indkomstårene 2010-2016 nedsættes med henholdsvis kr. 186.182, kr. 186.282, kr. 186.092, kr. 191.859, kr. 192.256, kr. 192.835 og kr. 192.973.

Skatteministeriet har nedlagt påstand om frifindelse

Dommen indeholder ikke en fuldstændig sagsfremstilling, jf. retsplejelovens § 218 a.

### **Oplysningerne i sagen**

Sagsøger flyttede i 1977 fra Danmark til Spanien for at arbejde som sygeplejerske. Hun arbejdede som sådan frem til 2000, hvor hun mistede sin erhvervsevne.

Den 10. september 2002 traf Den Sociale Sikringsstyrelse i Danmark afgørelse om, at Sagsøger, der på dette tidspunkt fortsat boede i Spanien, skulle tilkendes almindelig førtidspension.

I Den Sociale Sikringsstyrelses afgørelse er det lagt til grund, at Sagsøger fra den 13. november 2001 var tilkendt pension fra de sociale myndigheder i Spanien.

I bilag fremlagt af Sagsøger fremgår det, at den omhandlede ydelse fra de sociale myndigheder i Spanien er begrundet i Sagsøgers varige, totale invaliditet (”*incapacidad permanente absoluta*”), og at der er tale om en skattefri indkomst (”*rentas exentas del impuesto*”).

Sagsøger flyttede tilbage til Danmark i starten af 2004, hvor hun bosatte sig i Svendborg.

Den 23. februar 2004 fremsendte Den Sociale Sikringsstyrelse sin afgørelse fra den 10. september 2002 til Socialforvaltningen ved Svendborg Kommune (”Overflytning af pensionsudbetalinger fra Den Sociale Sikringsstyrelse”). I et print, der var vedlagt oversendelsen, fremgår vedrørende Sagsøger en registrering af udenlandsk pension på 165.290 kr.

I ”Meddelelse om folkepension” fra Svendborg Kommune dateret 27. februar 2007 er som grundlag for beregning af Sagsøgers folkepension anført udenlandsk pension på 168.596 kr.

I meddelelsen er endvidere anført: ”Din udenlandske pension er sidestillet med en dansk social pension, og der ses derfor bort fra den udenlandske pension ved beregningen af din danske pension” .

Tilsvarende oplysninger fremgår af ”Meddelelse om folkepension” fra Svendborg Kommune dateret december 2007 og januar 2008.

I ”Forklaring til pensionsmeddelelsen 2008” er anført blandt andet: ”Kommunen registrerer oplysninger til brug ved beregning og udbetaling af Deres pension m.m. og videregiver oplysningerne til andre offentlige myndigheder, pri-

vate virksomheder m.fl., der har lovmæssigt krav på oplysningerne eller samarbejder med kommunen.”

Fra ”Meddelelse om folkepension” fra Svendborg Kommune dateret januar 2009 og fremefter er ikke anført oplysninger om udenlandsk pension.

I printscreen fra KMD Social Pension for 2009 er vedrørende Sagsøger anført udenlandsk pension med et beløb på 173.485 kr.

Fra 2013 overgik udbetalingen af folkepension til Udbetaling Danmark. Heller ikke Udbetaling Danmarks meddelelser til Sagsøger om folke-pension indeholdt oplysninger om udenlandsk pension.

Den 11. maj 2020 oprettedes hos Skattestyrelsen en sag på Sagsøger som følge af oplysninger modtaget vedrørende udenlandske bankoverførsler til danske konti (”money transfer-kontrollen”).

Den 5. januar 2021 ændrede Skattestyrelsen som følge af de nye oplysninger Sagsøgers skat for 2010-2019. I forhold til ansættelser forud herfor, var der indtrådt forældelse, hvorfor perioden afgrænsedes til kun at gælde fra 2010 og frem.

Den 18. august 2021 stadfæstede Landsskatteretten Skattestyrelsens afgørelse. I Landsskatterettens afgørelse anføres blandt andet:

”Enhver skatteyder skal selvangive sin indkomst, uanset om den er positiv eller negativ. Det følger af den dagældende skattekontrollovs § 1, stk. 1.

Al indkomst er som udgangspunkt skattepligtig indkomst. Det fremgår af stats-skattelovens § 4.

Indtil opsigelsen af Den dansk-spanske dobbeltbeskatningsoverenskomst gjaldt at pensioner kun kunne beskattes i bopælslandet. Det fremgik af artikel 18 i den for 2004 gældende overenskomst.

Klageren er indrejst i Danmark fra Spanien i 2004. Klageren får pension fra Spanien og ifølge det oplyste er der ikke betalt spansk skat af pensionen.

Klageren har ved indrejse til Svendborg kommune oplyst, at hun modtager udenlandsk pension og det fremgår også, at der i 2004 og 2007 er taget hensyn hertil ved pensionsberegningen. Klageren har oplyst, at hun har fået en skrivelse fra skattemyndigheden (dengang Svendborg kommune) om, at pensionen var skattefri. Klageren har dog ikke kunnet dokumentere dette og Skattestyrelsen har heller ikke fundet noget materiale herom i deres arkiver.

Da klageren indrejste til Danmark fra Spanien, hvorved hun blev hjemmehørende i Danmark, skulle den spanske pension beskattes i Danmark også efter de regler, som gjaldt før opsigelse af overenskomsten.

Af årsopgørelsen for 2004 ses, at klageren ikke har selvangivet den spanske pensionsindtægt.

Det forhold, at klageren har oplyst om sin spanske pension til Svendborg Kommunes pensionskontor ses ikke at ændre ved, at hun også har en selvangivelsespligt. Særligt det forhold, at der ikke er betalt skat af pensionen i Spanien burde have fået klageren til at undre sig over, at hun så ikke skulle beskattes i Danmark. Om ikke før burde klageren i forbindelse med, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten blev opsagt have undret sig over, at der ikke skulle betales skat af den spanske pension. Det må herved også henses til, at personer, som får pension fra enten Spanien eller Danmark må have haft en interesse i, at få afklaret deres skattemæssige forhold i relation til, hvilket land de skulle betale skat til, da dobbeltbeskatningsoverenskomsten blev opsagt.

Når klageren således hvert år har fået sin årsopgørelse uden, at den spanske pension har fremgået og klageren ikke har reageret på det finder retten, at det må anses for groft uagtsomt særligt, når der ikke er betalt skat af pensionen i Spanien.”

### **Forklaringer**

Sagsøger har forklaret, at hun arbejdede som sygeplejerske i Spanien fra 1977. Forinden arbejde hun som narkosesygeplejerske i Danmark. Hun og hendes mand købte en grund i Spanien, som de fik opført et hus på. De opholdt sig i huset i forbindelse med ferier. Hun så en dag en stillingsannonce i ”Sygeplejersken”, hvor man søgte en sygeplejerske til Montebello tæt på parrets hus. Montebello var også dengang drevet af danske kommuner. Hun fik orlov fra sit arbejde i Danmark, og hun, hendes mand og deres søn flyttede til Spanien. På Montebello var hun almindelig sygeplejerske. I begyndelsen havde stedet status af psykiatrisk hospital, men i 1981 blev det til rehabiliteringscenter. Lægerne og sygeplejerskerne var danske, mens køkken- og rengøringspersonalet var spaniere.

Hendes mand døde i 2000 i Spanien. Omtrent samtidig fik hun helbredsmæssige problemer, og hun fik konstateret nyreblødning. Hun fik forbud mod at arbejde og gik ofte til scanning. På et tidspunkt var der en speciallæge i Spanien, der sagde til hende, at hun var nødt til at opgive at arbejde. Da hun samtidig var ved at nærme sig pensionsalderen ansøgte hun om pension hos *Seguridad Social*, hvilket hun blev tildelt.

Den 1. januar 2004 flyttede hun tilbage til Danmark, hvor hun havde købt et rækkehus i Svendborg. Hun kontaktede Svendborg Kommune for at tilmeldes folkeregisteret. Hun gav oplysninger om ATP, PKA, folkepension og den spanske pension.

Det faldt hende ikke ind, at hun skulle betale skat af den spanske pension i Danmark, da hun i de år, hun oppebar den i Spanien, ikke betalte skat af den.

Hun har hvert år fået underskrevet og stemplet en leveattest på rådhuset i Svendborg til brug for udbetaling af ydelser fra *Seguridad Social*. Hun vidste, at hun havde oplyst det, hun skulle. Hun ved ikke, hvad en dobbeltbeskatningsoverenskomst er.

Hun er aldrig blevet rådgivet om at oplyse pensionen fra Spanien til de danske skattemyndigheder. Hun har aldrig skyldt penge til nogen. Hvis hun vidste, at hun havde snydt Skattevæsenet, havde hun ikke kunnet sove godt om natten.

## Parternes synspunkter

### Sagsøger

har i sit påstandsdokument anført:

”...

### 3. HOVEDANBRINGENDE

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det helt overordnet gældende, at Landskatterettens afgørelse af den 18. august 2021 er ugyldig og skal tilsidesættes ved annullation, jf. bilag 1 (E13).

Det bestrides således, at der har været grundlag for en ekstraordinær genoptagelse af indkomstårene 2010-2016 i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. bilag 6 (E289), smh. bilag 1 (E13), idet hverken Sagsøger eller nogen på hendes vegne ved forsæt eller grov uagtsomhed har bevirket, at hendes skatteansættelser blev ansat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Synspunktet vil blive uddybet nærmere i det følgende

#### 3.1 Retsgrundlaget - Genoptagelse

Fristerne for at gennemføre en ordinær og ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse følger helt overordnet af skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27. Skattestyrelsens mulighed for at foretage en ordinær genoptagelse af en skatteansættelse er reguleret i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, hvoraf følger, at Skattestyrelsen ikke ”*senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb*” kan varsle en ændring af en skatteansættelse.

**Hovedreglen** er således, at Skattestyrelsen skal varsle en ændring af en skatteansættelse senest den 1. maj i det fjerde indkomstår efter indkomstårets udløb. Der er i denne sag enighed om, at den ordinære frist var udløbet for indkomstårene 2010-2016.

Herefter kræver en ekstraordinær genoptagelse, at der foreligger de i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-8 omtalte omstændigheder. Det følger således af

skatteforvaltningslovens § 27, at der **undtagelsesvist** kan ske genoptagelse efter udløbet af den ordinære frist.

Skattemyndighederne har i denne sag foretaget en ekstraordinær genoptagelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. bilag 6 (E289), smh. bilag 1 (E13). Det følger af denne bestemmelse, at der kan foretages en ekstraordinær genoptagelse, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne ved forsæt eller grov uagtsomhed har bevirket, at den foretagne skatteansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Hovedtvisten i denne sag er således, om Sagsøger har udvist den fornødne grove uagtsomhed – eller ligefrem forsæt – som postuleret af Skatteministeriet.

Det bemærkes i den forbindelse, at skatteforvaltningslovens § 27 er en undtagelsesregel, der derfor skal fortolkes indskrænkende. Ordlyden af henholdsvis skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og § 27, stk. 1, nr. 5 er uændret siden de blev indsat ved lov nr. 427 af 6. juni 2005. Bestemmelserne var en videreførelse af dagældende skattestyrelseslov §§ 34 og 35.

Om bestemmelsens baggrund og historik henvises til det på side 5ff. i stævningen anførte som fastholdes (E31ff.). Af lovmotiverne til Skattestyrelsesloven er lovgivers hensigt med genoptagelsesreglerne nærmere beskrevet, hvortil henvises til de specielle bemærkninger til skattestyrelseslovens § 35 (§ 40 i LFF 1989 6), hvor der fremgår følgende:

*”Formålet med den foreslåede regel er at **beskytte skatteyderne** mod efter længere tids forløb at blive stillet over for yderligere skattekrav.”*(egen fremhævning)

Det fremgår således, at lovgivers hensigt med fristreglerne har været **at beskytte skatteyderne** mod at blive mødt af skattekrav, som går mange år tilbage. Fristreglerne var således begrundet i et beskyttelseshensyn til skatteyderne.

Alene i situationer, hvor den forkerte skatteansættelse skyldes et bebrejdelseværdigt forhold eller adfærd hos skatteyderen har lovgiver dog accepteret, at der alligevel skal kunne ske genoptagelse. Dette harmonerer også med, at beskyttelseshensynet i denne situation alt andet lige er mindre.

Det er dog som minimum påkrævet, at den udviste uagtsomhed er grov. Herom henvises til bemærkningerne (§ 1, nr. 20 i LFF 1999 192) til en senere ændringslov (§ 1 i L 1999 381) til skattestyrelsesloven § 35, hvor der om den påkrævede subjektive tilregnelser fremgår, at den skal være ” **mere end almindelig uagtsomhed** ”

Som følge af skatteforvaltningslovens § 27's undtagelsesvise karakter bærer Skattestyrelsen bevisbyrden for, at bestemmelsen er opfyldt, herunder for at der er udvist den påkrævede subjektive tilregnelser, jf. side 539 i Skatteforvaltningsloven med kommentarer af Poul Bostrup m.fl., Jurist- og Økonomforbundets Forlag (2017), 2. udgave. Det følger heraf, at der skal foreligge en kvalificeret og positiv

fejl, som kan tilregnes den afgiftspligtige eller dennes repræsentant, jf. side 542. Forholdet skal kunne tilregnes som minimum groft uagtsomt.

En objektiv forkert skatteansættelse er dermed ikke i sig selv tilstrækkeligt for at kunne foretage en ekstraordinære genoptagelse.

For at en uagtsomhed kan betegnes som grov lægges der således vægt på, hvorvidt det konkrete forhold var indlysende for den pågældende, jf. side 135-136 i Lærebog i erstatningsret, 9. udgave, 2. udgave (2019) af Bo von Eyben og Helle Isager, hvor der fremgår følgende:

*” Som det vil fremgå heraf, har retspraksis ved vurderingen af, om uagtsomheden var grov, **lagt afgørende vægt på, om den skadevoldende handling indebar en »indlysende fare«** for den indtrådte skade. Heri kan selvsagt både ligge, at hand-lingens farlighed og skadeevne var betydelig, og **at den handlende uden vanske-lighed kunne erkende dette og afværge faren** .”* (egen fremhævning).

Der skal ved denne uagtsomhedsvurdering ligeledes tages hensyn til, at Sagsøger er en ældre svagelig kvinde, jf. side 120-121 i Lærebog i erstatningsret, 9. udgave, 2. udgave (2019) af Bo von Eyben og Helle Isager. Hun kan derfor ikke forventes at have samme agtpågivenhed som f.eks. en revisor eller advokat.

### 3.2 Den konkrete sag

Som anført indledningsvist skal Retten i denne sag tage stilling til, hvorvidt der har været grundlag for – som anført af Skatteministeriet – at foretage en ekstraordinær genoptagelse af Sagsøgers skatteansættelser for indkomstårene 2010-2016 i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Da der er enighed om, at skatteansættelserne er urigtige, er det afgørende i den henseende, om Retten vurderer, at Sagsøgers urigtige skatteansættelser skyldes

forsæt eller grov uagtsomhed udvist af Sagsøger, jf. ovenfor. Dette beror således på Rettens helt konkrete vurdering.

Det gøres i den forbindelse helt overordnet gældende, at Sagsøger ikke har udvist den fornødne subjektive tilregnelser i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1,

nr. 5. Til støtte herfor henvises til følgende:

For det første gøres det gældende, at der har været tvivl om, hvordan ydelsen fra Spanien skal kvalificeres i dansk kontekst, da der ikke findes en direkte dansk pendant til denne. Visse pensionsydelse er skattefrie i Danmark, og det er i den forbindelse afgørende hvordan ydelsen kvalificeres, jf. Den Juridiske Vejledning 2023-2, afsnit C.A.10.4.2.2.4 Afgrænsningen mellem reglerne i statsskatteloven og PBL afsnit II A. Der har været tvivl om kvalifikationen af den spanske ydelse.

Der er under såvel den administrative sagsbehandling og klagesagsbehandling samt under skriftvekslingen for Byretten blevet anvendt divergerende betegnel-

ser for ydelsen. Ydelsen er således blevet omtalt som henholdsvis ” *invaliddepension* ”, ”*pension* ” og ”*pensionslignende ydelse* ” m.v.

Det er imidlertid klart, at ydelsen er en art invaliditetsydelse/invaliddepension, da den er tilkendt som følge af Sagsøgers invaliditet, hvortil henvises til EU's beskrivelse af ydelsen, jf. bilag 3, side 16 (E188).

Dette er baggrunden for, at det tidligere i sagen har været omtvistet/uklart, hvorvidt ydelsen i det hele taget har været skattepligtig, da **ydelsen er skattefri i Spanien**, jf. bilag 2 (E271) samt det i stævningen (E28-29), replikken (E53-57) og processkrift 1 (E91-94) herom anførte.

Derudover har det været Sagsøgers opfattelse, at en eventuel beskatning af ydelsen under alle omstændigheder henhørte til Spanien.

Dette er baggrunden for, at Sagsøger ligeledes har anmodet om genoptagelse af indkomstårene 2017-2019, hvilke indkomstår ikke er en del af denne sag, jf. bilag 39 (E299). Genoptagelsessagen afventer udfaldet af nærværende retssag.

Det gøres således gældende, at der er tale om særligt vanskelige skatteregler og det forhold, at ydelsen er skattepligtig i Danmark har på ingen måde været indlysende for Sagsøger, hvorfor hun ikke har handlet mindst groft uagtsomt, jf. side 135-136 i Lærebog i erstatningsret, 9. udgave, 2. udgave (2019) af Bo von Ey-ben og Helle Isager.

Det har ikke gjort uklarhederne herom mindre, at der indtil 2009 gjaldt en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Spanien, jf. SKM.2008.530.SKAT.

For det andet gøres det gældende, at Sagsøger har været i god tro om, at alle hendes indkomstforhold har været indberettet korrekt. Sagsøger har således **mange gange** oplyst de danske myndigheder om, at hun har modtaget den spanske ydelse, hvilket fremgår af akterne fra det offentlige, jf. f.eks. bilag 16, 17, 4, 19, 20, 22 og 38 (E113-137, 145 og 305).

Af Den Sociale Sikringsstyrelses afgørelse af den 10. september 2002 fremgår det, at Sagsøger blev tilkendt dansk førtidspension, jf. bilag 16 (E114). Sagsøger boede på dette tidspunkt i Spanien, hvorfor behandlingen af hendes danske pension, herunder den indgivne pensionsanmodning, blev håndteret af Den Sociale Sikringsstyrelses internationale kontor. Af afgørelsen fremgår følgende:

*” Styrelsen har behandles Deres sag om førtidspension*

[...]

*Styrelsen har lagt til grund, at De indtil juli 2000 har været ansat som sygeplejer-ske i Spanien.*

*Styrelsen har endvidere lagt til grund, at De ikke har været forsøgt revalideret, men at dette er skønnet at være udsigtsløst bla. på grund af Deres alder. **De er til-kendt pension fra Spanien fra den 13.11.2001 .**” (egen fremhævning)*

Den Sociale Sikringsstyrelse var herved orienteret om, at Sagsøger var til-kendt ydelsen fra Spanien. Sagsøger har som følge af hendes længevarende ophold i Spanien ikke optjent ret til fuld pension i Danmark, hvilket ses ved, at hun alene er tilkendt brøkpension på 24/40, jf. bilag 16 og 18 (E115 og 303).

I forbindelse med, at Sagsøger flyttede tilbage til Danmark i 2004 overgik administrationen af hendes danske pension fra Den Sociale Sikringsstyrelse til hendes nye bopælskommune, Svendborg Kommune.

Den Sociale Sikringsstyrelse fremsendte i den forbindelse en meddelelse til Svendborg Kommune den 23. februar 2004 om udbetaling af pension, jf. bilag 17 (E121). Af meddelelsen fremgår det, at Sagsøgers udenlandske pension, dvs. ydelsen fra Spanien, er blevet opgjort til kr. 165.290. Svendborg Kommune blev herved orienteret om, at Sagsøger modtog den spanske invaliditetsydelse.

Den spanske ydelse blev påtegnet Sagsøgers pensionsmeddelelser fra Svendborg Kommune frem til 2008, jf. bilag 4, 19-20 (E125-137), hvilket dokumenterer, at Svendborg Kommune havde kendskab til ydelserne fra Spanien.

Oplysningerne om den spanske ydelse fremgår tillige af udtræk fra Kommunens EDB-system, jf. bilag 22 (E145).

Af forklaringsarket vedhæftet pensionsmeddelelserne fra Svendborg Kommune for januar 2008, jf. bl.a. bilag 20 (E137), fremgår om Svendborg Kommunes udveksling af oplysninger med andre myndigheder følgende:

*” **Registrerede oplysninger** Kommunen registrer oplysninger til brug ved beregning og udbetaling af din pension m.m. og videregiver oplysningerne til andre offentlige myndigheder, private virksomheder m.fl., der har lovmæssigt krav på oplysningerne eller samarbejder med kommunen.”* (egen fremhævning)

Det fremgår således af forklaringsarket, at Svendborg Kommune ville dele Sagsøgers indkomstoplysninger med andre offentlige myndigheder. Det kan ligeledes udledes af afgørelserne fra Udbetaling Danmark, at der udveksles oplysninger med skattemyndighederne, jf. bilag 31 og 36 (E241 og 273). Endvidere fremgår der af udprint fra borger.dk vedrørende skat af pension fra udlandet, jf. bilag 38 (E305), følgende:

*” Udbetaling Danmark oplyser din kommune og Skattestyrelsen om, at du får udenlandsk pension.”*

Det fremgår således eksplicit, at Skattestyrelsen har fået direkte besked om udenlandske pensioner fra Udbetaling Danmark. Det fremgår ikke af vejledningen på

borger.dk, hvorvidt det i den henseende har betydning, om den udenlandske pension er skattepligtig eller ej.

Sagsøger har ikke kendskab til, hvorvidt Skattestyrelsen konkret har fået oplyst, at hun har modtaget den spanske ydelse. Det har imidlertid formodningen for sig, at dette er tilfældet, idet Udbetaling Danmark var forpligtet hertil, jf. bilag 38 (E305).

Det gøres gældende, at Sagsøger således på ingen måde har forsøgt at skjule, fortie eller tilbageholde oplysninger om de udenlandske ydelser. Det har således formodningen imod sig, at Sagsøger ville informere henholdsvis Den Sociale Sikringsstyrelsen, Udbetaling Danmark og Svendborg Kommune om hendes spanske pensionsydelse for derefter at fortie denne viden for Skattestyrelsen.

Sagsøger fandt netop ikke anledning til at kontakte Skattestyrelsen, da hun var af den opfattelse, at ydelsen var skattefri, ligesom den er i Spanien, jf. også ovenfor.

De danske myndigheder, herunder navnlig Svendborg Kommune har således haft flere muligheder for at reagere på oplysningerne fra Sagsøger, idet Sagsøger årligt har mødt på kommunen for at få udfyldt en leveattest til brug for fortsat udbetaling af den spanske ydelse.

For det tredje gøres det gældende, at Sagsøger under alle omstændigheder ikke i fornødent omfang er blevet vejledt af de danske myndigheder. Myndighederne har således en pligt til at yde relevant hjælp og vejledning over for borgere inden for det sociale område.

Dette gælder både Den Sociale Sikringsstyrelse, Svendborg Kommune og Udbetaling Danmark. Myndighederne har inden for det sociale område en udvidet vejledningspligt, da der er tale om særligt udsatte borgere, jf. også det i replikken og det i processkrift 1 anførte om myndighedernes vejledningspligt som fastholdes (E57-67 og E85-90).

Særligt i Sagsøgers situation, må der så meget desto mere gælde en vejledningspligt for myndighederne, idet Sagsøger – som det var myndighederne bekendt – havde boet uden for Danmark i 27 år, hvorfor hendes kendskab til diverse oplysningspligter mv. i Danmark har været begrænset, ligesom hun siden tilbageflytningen har været invalidepensionist.

Sagsøger betroede sig således til myndighedernes vejledning, jf. bilag 32 (E245). Sagsøger har således siden 2002 modtaget pension, hvorfor myndighederne burde have taget særligt hensyn til at vejlede og hjælpe Sagsøger.

Sagsøger opfattede ikke de nævnte myndigheder som enkeltmyndigheder, men som myndigheder, der indgik i en samlet offentlig forvaltning, og hvortil hun uden omsvøb har meddelt sine oplysninger.

Det kan derfor ikke lægges Sagsøger til last, at den spanske ydelse ikke er blevet selvangivet, da Sagsøger ikke er blevet vejledt herom. Det kan under alle omstændigheder maksimalt anses for værende simpelt uagtsomt.

For det fjerde gøres det gældende, at beskyttelseshensynet udtrykt af lovgiver i forarbejderne til fristreglerne, jf. ovenfor, er særligt aktuelle og fremtrædende for Sagsøger, da netop borgere som Sagsøger – inden for det sociale om-råde – rammes særligt hårdt af at få genoptaget og ændret deres skatteansættelser mange år tilbage i tiden.

Netop borgere som Sagsøger på offentlige ydelser, skal således kunne indrette sig på de tidligere gennemførte skatteansættelser, da ændringer – som de i denne sag foretagne – rammer Sagsøgers økonomi særdeles hårdt.  
...”

**Skatteministeriet** har i sit påstandsdokument anført:

”...

## **2. ANBRINGENDER**

Skatteministeriet gør gældende, at betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af Sagsøgers skatteansættelser for indkomstårene 2010-16 i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er opfyldt, da hun under de foreliggende omstændigheder mindst groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne foretog hendes skatteansættelser på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

### **2.1 Det retlige grundlag**

Der kan afviges fra den ordinære ansættelsesfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, hvis én eller flere af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-8, er opfyldt.

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, følger, at:

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

*(...)*

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

Genoptagelse er i øvrigt begrænset af forældelsesfristen på 10 år, jf. bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 34a.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, videreførte skattestyrelseslovens § 35. Ved ændringslov nr. 381 af 2. juni 1999 blev de tidligere bestemmelser om genoptagelse samlet i § 34 om ordinær ansættelse og § 35 om ekstraordinær ansættelse.

Af bestemmelsens ordlyd og forarbejder fremgår, at anvendelsen af bestemmelsen forudsætter, at skatteyderen eller nogen på dennes vegne enten forsætligt eller ved groft uagtsom adfærd har forholdt skattemyndighederne ligningsrelevante oplysninger, typisk i forbindelse med opfyldelsen af selvangivelsespligten.

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er af stor betydning i praksis, da forhold, der giver anledning til forhøjelser af den skattepligtige indkomst, ganske ofte først opdages af skattemyndighederne efter udløbet af den ordinære ligningsfrist. Der foreligger derfor også en betydelig retspraksis om bestemmelsen.

Uagtsomhedsbegrebet er baseret på en normativ målestok, og uagtsomhed foreligger, når en adfærd har afvejet fra den, man under de givne omstændigheder kunne kræve.

Den foreliggende domspraksis er udtryk for, at domstolene på skatte- og afgiftsområdet stiller store krav til den skatte- eller afgiftspligtiges agtpågivenhed ved overholdelsen af de (oplysnings-)pligter, som de pågældende er pålagt i lovgivningen med henblik på, at skattemyndighederne kan foretage en korrekt ligning.

Højesterets nævnte praksis om bestemmelsen viser, at det bevisresultat, som lægges til grund i forhold til spørgsmålet om beskatning, også må lægges til grund ved vurderingen af, om skatteyderen har handlet groft uagtsomt ved ikke at selvangive de omhandlede indtægter, jf. f.eks. Højesterets dom af 7. september 2023 (BS-33581/2022-HJR), U.2018.3603 H og U. 2018.3845 H.

## **2.2 Sagsøger har handlet mindst groft uagtsomt**

Det danske skattesystem er bygget på et selvangivelsesprincip, der indebærer, at skatteyderen er forpligtiget til at selvangive den skattepligtige indkomst, jf. den dagældende skattekontrollovs § 1, stk. 1.

Det er endvidere det klare udgangspunkt, at personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, er skattepligtige af deres samlede indkomst, hvad enten den hidrører her fra landet eller udlandet, jf. statsskattelovens § 4.

Sagsøger anerkendte under landsskatteretssagen, at hun var skattepligtig af pensionsydelse modtaget fra Spanien, hvorfor hun accepterede beskatningen i de år, som var omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, om ordinær genoptagelse, det vil sige indkomstårene 2017-19, jf. bilag 1, side 7, 2. afsnit. Sagen handlede herefter udelukkende om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse.

Fra og med replikken (side 3, 5. afsnit) bestred Sagsøger, at pensionen modtaget fra Spanien var skattepligtig i Danmark, hvilket dog blev frafaldet igen i Processkrift 2, side 1, 2. afsnit.

Det ligger dermed fast, at de pensionsydelse, som Sagsøger har modtaget fra Spanien mens hun havde bopæl i Danmark, udgør skattepligtig indkomst for hende, samt at hun skulle have selvangivet pensionsydelse. Det er ubestridt, at Sagsøger ikke har selvangivet de modtagne pensionsydelse for nogle af indkomstårene.

Sagsøger har været bekendt med de faktiske forhold vedrørende pensionsydelse, og efter retspraksis medfører manglende kendskab til, hvilken betydning disse forhold har for beskatningen, ikke, at der ikke er handlet mindst groft uagtsomt.

Hertil kommer, at Sagsøger på intet tidspunkt har forsøgt at afklare, om de spanske pensionsydelse faktisk var skattefrie i Danmark. Dette har hun forsømt på trods af, at flere faktiske omstændigheder har givet anledning til at gøre netop dette.

Allerede ved tilflytningen i 2004 burde Sagsøger have undersøgt, om den spanske pensionsydelse var skattepligtig i Danmark.

Idet al indkomst som udgangspunkt er skattepligtig, jf. ovenfor, burde hun allerede af denne grund have undersøgt, om den spanske pensionsydelse – modsat det altovervejende udgangspunkt – var skattefri indkomst i Danmark.

Sagsøger undersøgte imidlertid ikke de skattemæssige forhold ved for eksempel at kontakte skattemyndighederne med henblik på at afklare skattepligten.

At Sagsøger burde have undersøgt skattepligten allerede ved tilflytningen i 2004, understøttes endvidere af en forudgående afgørelse fra Den Sociale Sikringsstyrelse af 10. september 2002 (bilag 16). Styrelsen traf afgørelse om, at Sagsøger – der på det pågældende tidspunkt var bosat i Spanien – var berettiget til dansk førtidspension. Af afgørelsen fremgik følgende om den skattemæssige behandling af den danske pension (bilag 16, side 3, 10. afsnit):

*” Danmark har en aftale med Deres bopælsland om at undgå dobbeltbeskatning. Deres bopælsland har derfor retten til at beskatte Deres danske sociale pension.”*  
(mine understregninger)

Sagsøger blev altså oplyst, at Danmark har en aftale med Spanien, der medfører, at det er bopælslandet, der har retten til at beskatte den danske sociale pension.

I denne oplysning ligger også, at Spanien og Danmark har indgået en aftale – en dobbeltbeskatningsoverenskomst – om at det er bopælslandet, der har beskat-

ningsretten til pensionen. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Spanien og Danmark var stadig gældende, da Sagsøger flyttede til Danmark i 2004.

Da Sagsøger tilflyttede Danmark, burde også oplysningen om beskatningsretten i afgørelsen af 10. september 2002 have foranlediget hende til at få afklaret, om en ændring i hendes bopæl ville have nogen betydning for, om det er Spanien eller Danmark, der havde retten til at beskatte hendes spanske (og danske) pensionsydelse, herunder om den spanske pensionsydelse nu skulle beskattes i Danmark.

Hun gjorde imidlertid intet for at få dette afklaret. I stedet har hun angiveligt ” antaget, at det var Spanien der havde beskatningsretten af indkomsten, som kildeskatteland ” (replikken, side 20, 2. sidste afsnit).

I 2009, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Spanien og Danmark blev opsagt, fik Sagsøger igen lejlighed - og anledning - til at undersøge, om hendes spanske pensionsydelse var skattepligtig indkomst i Danmark.

Opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten havde en række retsvirkninger for personer med ophold og indtægter, herunder pensionsydelse, på tværs af de to lande. SKAT vejledte derfor også om de ændrede forhold, jf. f.eks.

SKM2008.530.SKAT. Opsigelsen havde ikke konkret betydning for Sagsøgers skatteforhold, da pensionsydelsen fra Spanien både før og efter opsigelsen af dobbeltbeskatningsaftalen var skattepligtig i Danmark.

Opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og vejledningen fra myndighedernes side gav dog Sagsøger – der havde bopæl i Danmark og modtog ydelse fra Spanien – endnu en anledning til at få afklaret sine skatteforhold med de danske skattemyndigheder.

Sagsøger søgte imidlertid heller ikke i forlængelse heraf nogen afklaring af skatteforholdene for pensionsydelsen fra Spanien. \_\_\_\_\_

Sagsøger har derfor – på trods af flere anledninger til at gøre det – ikke sikret sig, at de modtagne spanske pensionsydelse var skattefrie i Danmark. Sagsøger undlod blot at selvangive dem.

Sagsøger har til støtte for, at der ikke foreligger grov uagtsomhed, bl.a. anført, at de skattemæssige regler er komplekse og uklare (processkrift 1, side 19, 3. afsnit). Hvis reglerne ifølge Sagsøger er komplekse og uklare, så taler dette netop for, at hun burde have fået afklaret de skattemæssige forhold hos skattemyndighederne. Men dette har hun på intet tidspunkt gjort.

Sagsøger har derfor ikke udvist den agtpågivenhed, som der ifølge højesteretspraksis forventes af den skattepligtige, jf. f.eks. Højesterets dom af 7. september 2023 (BS-33581/2022-HJR), UfR 2018.3603 H og UfR 2018.3845 H.

Hun har derfor handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at selvangive de spanske pensionsydelse i hendes skattepligtige indkomst, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Skatteforvaltningen har derfor haft ret til ekstraordinært at ændre hendes skatteansættelser for indkomstårene 2010-2016.

### **2.3 Skattemyndighederne har ikke modtaget oplysninger om den spanske pensionsydelse**

Sagsøger har gjort gældende, at ” *Svendborg Kommune eller Udbetaling Danmark pligtig til at oplyse Skattestyrelsen om, at Sagsøger modtog skattepligtige invaliditetsydelse/pensionsydelse fra Spanien* ”, og at der er en formodning om, at Skattestyrelsen har modtaget disse oplysninger (processkrift 1, side 18, 8.-9. afsnit). Ifølge Sagsøger er der tillige en formodning om, at de spanske myndigheder har oplyst de danske skattemyndigheder om den spanske pensionsydelse (processkrift 1, side 19, 1. afsnit).

Indledningsvis bemærkes, at det er uden betydning for vurderingen af grov uagtsomhed, om skatteyderen har henvendt sig til andre myndigheder, jf. TfS 2016, 401 og SKM2018.597.ØLR.

I øvrigt bestrides det, at skattemyndighederne har eller skulle have modtaget oplysninger om Sagsøgers spanske pensionsydelse. Det påhviler Sagsøger at bevise dette, og denne bevisbyrde har hun ikke løftet. Der er slet ikke fremlagt dokumentation i sagen til støtte herfor.

Det fremgår tværtimod af sagens bilag, at skattemyndighederne først modtog oplysninger om Sagsøgers spanske pensionsydelse den 11. maj 2020 (bilag A). Det var først her, at Skattestyrelsen i forbindelse med ” *money transfer* ” projektet modtog oplysninger om, at Sagsøger havde modtaget pengeoverførsler fra Spanien (bilag 1, side 2, 2. sidste afsnit).

Det kan allerede heraf udledes, at skattemyndighederne ikke har modtaget oplysninger om overførslerne før maj 2020, uanset om der skulle gælde en formodning herfor eller ej.

Det er imidlertid heller ikke dokumenteret, at der skulle gælde en sådan formodning. Skattekontrolloven hjemler omfanget af oplysningspligten for offentlige myndigheder, virksomheder m.v.

Det fremgår af den dagældende skattekontrollovs § 8 D, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013, at offentlige myndigheder ” *skal efter anmodning meddele told- og skatteforvaltningen oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen* ”. Bestemmelsens ordlyd var – på nær en re-daktionel ændring – enslydende i 2004, jf. lovbekendtgørelse nr. 869 af 12. august 2004.

Skattekontrollovens bestemmelser viser, at Svendborg Kommune og Udbetaling Danmark ikke kan formodes at have haft pligt til at oplyse skattemyndighederne om den spanske pensionsydelse.

For nærmere om Sagsøgers anbringender om formodningen henvises til Skatteministeriets processkrift A, side 6-8.

#### **2.4 Andre myndigheders (eventuelle) vejledningspligt er uden betydning**

Sagsøger har endvidere gjort gældende, at Svendborg Kommunes og Udbetaling Danmarks ” manglende – eller mangelfulde – vejledning skal tillægges stor vægt og indgå i vurderingen af, hvorvidt Sagsøger har handlet forsætligt eller groft uagtsomt” (processkrift 1, side 18, 7. afsnit).

Det bestrides, at Svendborg Kommunes og Udbetaling Danmarks eventuelle vejledningspligt har betydning for, om indkomstårene kan genoptages ekstraordinært af skattemyndighederne. For selv hvis myndighederne har tilsidesat deres vejledningspligt, vil det ikke have betydning for den skattemæssige vurdering af, om indkomstårene kan genoptages, jf. f.eks. SKM2001.616.VLR.

Svendborg Kommune og Udbetaling Danmark har under alle omstændigheder ikke tilsidesat nogen vejledningspligt i relation til beskatningen af de spanske pensionsydelse. For de er begge alene forpligtiget til at udtale sig inden for deres sagområde om berettigelse til sociale ydelser, jf. forvaltningslovens § 7. Heri indgår ikke en pligt til også at vejlede om beskatningen af modtagne pensionsydelse. Myndighedernes vejledningspligt kan heller ikke udstrækkes til at omfatte skatterådgivning som følge af et komplekst retsgrundlag, jf. det anførte i replikken, side 19, 4. sidste afsnit.  
...”

Parterne har under hovedforhandlingen nærmere redegjort for deres opfattelse af sagen.

#### **Rettens begrundelse og resultat**

Det kan lægges til grund, at Sagsøger efter mere end 20 års ansættelse som sygeplejerske på det af danske kommuner drevne Montebello i Spanien siden november 2001 har oppebåret en spansk pensionsydelse (”jubilación incapacidad permanente absoluta”). I årene 2010-2016, som denne sag omhandler, var ydelsen årligt på mellem ca. 186.000 kr. og 192.000 kr., hvilket nogenlunde svarer til de tidligere og efterfølgende årlige ydelser. Sagsøger har ikke betalt skat af ydelsen i Spanien. Sagsøger har om baggrunden herfor oplyst, at ydelsen ikke er skattepligtig i Spanien, hvilket Skatteministeriet ikke har bestridt. Sagsøgers oplysning understøttes af bilag udstedt af ”Seguridad Social”, hvoraf fremgår, at ydelsen er skattefri, og retten lægger herefter til grund, at ydelsen ikke regnes som skattepligtig indkomst i Spanien.

Det fremgår af Den Sociale Sikringsstyrelses afgørelse af 10. september 2002, ved hvilken Sagsøger med virkning fra den 1. marts 2002 blev tilkendt almindelig førtidspension, at styrelsen var bekendt med, at Sagsøger var tilkendt pension i Spanien.

Ved Sagsøgers tilbageflytning til Danmark skete en overflytning af pensionsudbetalingerne fra Den Sociale Sikringsstyrelse til Svendborg Kommune, og i styrelsens henvendelse til kommunen i februar 2004 er gjort opmærksom på afgørelsen af 10. september 2002.

Ved kommunens efterfølgende skriftlige meddelelser til Sagsøger om folkepension fremgår, at kommunen havde præcise oplysninger om omfanget af den udenlandske pension.

Retten lægger til grund, at Sagsøger 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 spanske pension i Danmark sva-rende til, at hun før tilbageflytningen til Danmark ikke havde betalt skat af pensionen i Spanien.

Retten finder på den ene side, at Sagsøger - 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.

Retten lægger i den forbindelse vægt på, at Sagsøger i årene 2010-2016 var mellem 72 og 79 år gammel, og at hendes umiddelbare opfattelse af, at hun ikke skulle selvangive den spanske pension skete efter hendes bedste vurdering, da pensionen ikke var skattepligtig i Spanien. Sagsøger vidste endvidere, at danske myndigheder – herunder Den Sociale Sikringsstyrelse og Svendborg Kommune – i hvert fald i de første år efter hendes tilbageflytning til Danmark – havde præcise oplysninger om hendes pension fra Spanien, og de danske myndigheder havde i et vist omfang givet hende grund til at gå ud fra, at oplysningerne ville blive delt med skattemyndighederne, hvis dette måtte anses for relevant.

På denne baggrund finder retten, at Sagsøgers uagtsomhed ikke kan betegnes som grov, og forudsætningerne for i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at foretage en ekstraordinær genoptagelse af hendes skatteansættelser for 2010-2016 har således ikke været opfyldt, hvorfor Sagsøgers påstand tages til følge.

Sagsomkostningerne er efter sagens værdi, forløb og udfald fastsat til dækning af Sagsøgers advokatudgift med 65.000 kr. og retsafgift med 4.500 kr., i alt 69.500 kr.

Sagsøger er ikke momsregistreret

**THI KENDES FOR RET:**

Sagsøgers skatteansættelser for indkomstårene 2010-2016 skal nedsættes med henholdsvis 186.182 kr., 186.282 kr., 186.092 kr., 191.859 kr., 192.256 kr., 192.835 kr. og 192.973 kr.

Skatteministeriet skal til Sagsøger betale sagsomkostninger med 69.500 kr.

Beløbene skal betales inden 14 dage.

Sagsomkostningerne bliver forrentet efter rentelovens § 8 a.





Publiceret til portalen d. 15-12-2023 kl. 13:04

Modtagere: Advokat (H) Per Lunde Nielsen, Sagsøger, Sagsøgte Skatteministeriet  
Departementet, Advokat (H) Leo Jantzen