



FOLKETINGETS
OMBUDSMAND

16-05-2019

Redegørelse

SKATs digitale løsning til virksomheder – Én Skattekonto

1. Baggrunden for min undersøgelse

16-05-2019

På baggrund af en klage, som jeg modtog fra en virksomhed, besluttede jeg i juli 2017 af egen drift at rejse en generel sag om de problemer med tilskrivning af renter på Skattekontoen, som opstod i forlængelse af, at SKAT den 1. august 2013 satte IT-systemet Én Skattekonto i drift.

Dok.nr. 17/03200-41/MVK

På grund af en fejl i systemet kunne der først fra den 1. oktober 2015 for alle virksomheder tilskrives renter på Skattekontoen.

Skattemyndighederne foretog – efter at fejlen var rettet – for nogle virksomheder efteropkrævning af renter for perioden før den 1. oktober 2015.

Den virksomhed, som havde klaget over at have fået efteropkrævet renter, havde anført, at konsekvenserne af efteropkrævningen var store.

Virksomheden pegede bl.a. på, at dens revisor havde aflagt et forkert regnskab, at omverdenen ved offentliggørelse af virksomhedens regnskab måske havde disponeret på et forkert grundlag, at virksomhedens bank havde vurderet regnskabet ud fra et forkert grundlag, og at virksomhedens ledelse måske ville have truffet andre beslutninger for virksomheden, hvis man havde været klar over den større gæld.

Jeg har til brug for min undersøgelse modtaget en udtalelse af 11. september 2017 fra SKAT, en udtalelse af 4. september 2018 fra Skattestyrelsen (som pr. 1. juli 2018 overtog ansvaret for området), en udtalelse af 28. september 2018 fra Skatteministeriet, en udtalelse af 20. marts 2019 fra Skattestyrelsen og en udtalelse af 21. marts 2019 fra Skatteministeriet.

Skattestyrelsen har sendt mig SKATs akter vedrørende beslutningen om at sætte Skattekontoen i drift.

Skatteministeriet har sendt mig det materiale, som ministeriet har kunnet fremsøge i ministeriets journaler vedrørende ministeriets akter om udstedelse af bekendtgørelse nr. 577 af 30. maj 2013, og relevant korrespondance, herunder mødemateriale mellem SKAT og Skatteministeriet om renteproblemerne med Skattekontoen.

2. Temaer og konklusioner

2.1. Temaer

Min undersøgelse af sagen angår følgende temaer:

- Spørgsmålet om, hvorvidt SKAT – inden IT-systemet *Én Skattekonto* blev sat i drift den 1. august 2013 – var bekendt med, at IT-systemet bag Skattekontoen ikke var i stand til at tilskrive renter som foreskrevet efter opkrævningsloven.
- SKATs vejledning af de berørte virksomheder
- SKATs efteropkrævning af renter og renters rente hos de berørte virksomheder.

2.2. Konklusioner

- *Idriftsættelsen af IT-systemet *Én Skattekonto**: Jeg har ikke grundlag for at antage, at SKAT – inden IT-systemet *Én Skattekonto* blev sat i drift den 1. august 2013 – var bekendt med, at IT-systemet bag Skattekontoen ikke var i stand til at tilskrive renter som foreskrevet i opkrævningsloven.

Jeg har ikke mulighed for nærmere at afdække de processer mv., der førte til idriftsættelsen af IT-systemet.

Jeg har derfor bl.a. ikke mulighed for at afdække, hvorvidt IT-systemet blev testet i tilstrækkeligt omfang inden idriftsættelsen, herunder i forhold til systemets forskellige funktionaliteter. Jeg har heller ikke mulighed for at afdække, hvorvidt SKAT inden idriftsættelsen havde taget højde for, hvordan eventuelle fejl skulle håndteres.

Det er imidlertid min opfattelse, at det må anses for overordentlig uheldigt, at et IT-system med sådanne mangler overhovedet blev sat i drift.

Jeg bemærker i den forbindelse, at det allerede kort efter idriftsættelsen viste sig, at systemet ikke fungerede, som det skulle. Endvidere bemærker jeg, at fejlen – i forhold til de virksomheder, som skal anvende Skattekontoen – kan have haft væsentlige konsekvenser for bl.a. virksomhedernes aflæggelse af årsregnskab for 2013, 2014 og 2015.

Jeg henviser til redegørelsens pkt. 4.

- *Vejledning*: Samlet set finder jeg ikke, at den vejledning, som SKAT gav både generelt og direkte til de berørte virksomheder i perioden før december 2015, var tilstrækkelig eller egnet til at vejlede virksomhederne retvisende om problemerne med den manglende rentetilskrivning på Skattekontoen.

Det er derfor min opfattelse, at SKAT ikke har levet op til sin vejledningspligt.

Jeg henviser til redegørelsens pkt. 5.

- *Efteropkrævning af renter og renters rente*: Efter min opfattelse giver visse af de synspunkter, som skattemyndighederne har anført om det hjemmelsmæssige grundlag for efteropkrævning af ikke-tilskrevne renter på Skattekontoen, anledning til tvivl.

Gældende ret giver imidlertid ikke efter min opfattelse entydige svar på, hvordan spørgsmålet om efteropkrævning skal bedømmes. På den baggrund har jeg samlet set ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes vurdering af spørgsmålet om efteropkrævning.

Jeg finder imidlertid, at der er tale om spørgsmål, som er egnede til endelig afklaring ved domstolene.

Jeg er bekendt med, at der verserer konkrete klagesager vedrørende spørgsmålet i Skatteankestyrelsen. Hvis jeg – når disse sager er færdigbehandlet – modtager klager over afgørelserne, vil jeg være opmærksom på, om der er grundlag for at henstille fri proces med henblik på afklaring ved domstolene.

Jeg henviser til redegørelsens pkt. 6.

3. Kort om sagen

Reglerne om Skattekontoen blev indført ved lov nr. 513 af 7. juni 2006 om ændring af opkrævningsloven, selskabsskatteloven og forskellige andre love (Optrækning via én skattekonto).

Reglerne blev sat i kraft den 1. august 2013 (ved bekendtgørelse nr. 577 af 30. maj 2013).

Efter opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, skal en debetsaldo forrentes, og renten skal "beregnes dagligt og tilskrives månedligt".

IT-systemet Én Skattekonto blev sat i drift den 1. august 2013. IT-systemet indgik i systemmoderniseringen i SKAT sammen med EFI-systemet.

Med Én Skattekonto skulle alle betalinger mellem told- og skatteforvaltningen og virksomhederne samles og ske via en og samme konto.

Told- og skatteforvaltningens krav på indbetalinger og virksomhedernes krav på udbetalinger skulle automatisk modregnes efter et saldolignende princip. Forventningen var, at dette ville give virksomhederne mulighed for hurtigt og enkelt via online-adgang til skattekontoen at konstatere, om de skyldte penge eller havde penge til gode.

Den første rentetilskrivning skulle have været gennemført ultimo august 2013. I forbindelse med forberedelserne til den første rentetilskrivning opstod der imidlertid i løbet af august 2013 tvivl om, hvorvidt data fra SKATs fagsystemer var af tilstrækkelig kvalitet.

I løbet af efteråret 2013 blev der endvidere konstateret funktionelle fejl i renteberegningen.

Ingen virksomheder fik derfor tilskrevet renter fra idriftsættelsen og frem til januar 2014.

Én Skattekonto omfattede 7-800.000 virksomheder i perioden fra august til december 2013.

I december 2013 sendte SKAT et brev til samtlige virksomheder med en gæld på over 5.000 kr. på Skattekontoen, hvori det fremgik, "[at] der løber renter på, hvis du betaler efter betalingsfristen. Du kan endnu ikke se renterne på skattekontoen, da de først bliver lagt til senere".

I december 2013 sendte SKAT også et nyhedsbrev til FSR – danske revisorer og lagde en orientering på SKATs hjemmeside.

Af nyhedsbrevet og orienteringen fremgik det bl.a., at der ikke var blevet beregnet og tilskrevet renter på Skattekontoen siden den 1. august 2013, og at der i begyndelsen af 2014 ville blive tilskrevet renter på Skattekontoen tilbage til den 1. august 2013.

I januar 2014 blev den første rentetilskrivning gennemført. På dette tidspunkt blev der beregnet renter for januar 2014 og efteropkrævet renter for perioden tilbage fra august 2013, herunder renters rente. Der blev foretaget efteropkrævning af ca. 276,6 mio. kr. for ikke-tilskrevne renter hos ca. 167.500 virksomheder.

Umiddelbart inden rentetilskrivningen kunne der imidlertid fortsat konstateres fejl i data fra fagsystemerne, og for et stort antal virksomheder blev der derfor fortsat ikke foretaget rentetilskrivning.

Antallet af virksomheder, der i perioden indtil den 1. oktober 2015 blev udeholdt fra rentetilskrivning, varierede. 67.966 virksomheder var således f.eks. udeholdt af rentetilskrivningen for april 2015, mens 27.814 virksomheder var udeholdt for september 2015.

Nogle virksomheder var udeholdt fra rentetilskrivning helt fra begyndelsen, mens andre virksomheder var udeholdt en eller flere gange i perioden.

Med virkning fra den 1. oktober 2015 blev rentetilskrivningen på Skattekontoen genoptaget for alle virksomheder, og med virkning fra januar 2016 indgik virksomhederne i en normal månedlig frekvens for rentetilskrivning.

SKAT besluttede i efteråret 2015 at efteropkræve ikke-tilskrevne renter hos de virksomheder, der havde gæld på Skattekontoen den 30. september 2015. Disse virksomheder blev opkrævet renter for den seneste gældsperiode, herunder renters rente, men blev ikke opkrævet renter for eventuelle tidligere gældsperioder.

SKAT besluttede samtidig, at der ikke skulle efteropkræves renter hos de virksomheder, der ikke havde gæld på Skattekontoen den 30. september 2015.

I alt blev ca. 40.000 virksomheders forhold manuelt gennemgået med henblik på at vurdere, om der skulle efteropkræves renter hos dem.

Den 17. december 2015 sendte SKAT et brev til virksomhederne, hvor virksomhederne blev orienteret om, at SKAT var begyndt at tilskrive renter med virkning fra den 1. oktober 2015, og at SKAT forbeholdt sig retten til at opkræve renter, der var påløbet i perioden før den 1. oktober 2015.

SKAT har oplyst, at brevet blev sendt til ca. 37.000 virksomheder, hvoraf ca. 24.500 var omfattet af problemet med manglende rentetilskrivning. Skattestyrelsen har efterfølgende oplyst, at brevet blev sendt til ca. 27.000 virksomheder.

I perioden fra juni til december 2016 sendte SKAT breve til virksomheder, som havde haft gæld på Skattekontoen før den 1. oktober 2015. I brevene blev de enkelte virksomheder orienteret om, hvorvidt der blev efteropkrævet renter af virksomheden.

Efteropkrævningen blev tilendebragt i december 2016.

Skattemyndighederne har ikke kunnet oplyse den samlede størrelse af de beløb, der blev efteropkrævet for perioden fra den 1. august 2013 til den 30. september 2015.

I 2017 opdagede SKAT nye problemer med rentetilskrivningen på Skattekontoen. Denne renteberegningsfejl har ikke været en del af min undersøgelse.

4. Idriftsættelsen af Skattekontoen

Jeg har som led i min undersøgelse rejst spørgsmål om, hvorvidt SKAT allerede inden idriftsættelsen af IT-systemet Én Skattekonto var bekendt med, at rentetilskrivningsfunktionen ikke ville fungere i overensstemmelse med opkrævningslovens § 16 c, stk.1, 2. pkt.

Skattestyrelsen har i udtalelsen af 4. september 2018 oplyst, at det først efter idriftsættelsen af Skattekontoen stod klart, at der var problemer med at foretage korrekte renteberegninger. Fejlene i funktionaliteten blev således først identificeret i løbet af efteråret 2013.

Skattestyrelsen har vedlagt materiale, der nærmere beskriver dette.

Efter at have gennemgået det materiale, som Skattestyrelsen har sendt mig, har jeg ikke grundlag for at antage, at SKAT – inden IT-systemet Én Skattekonto blev sat i drift den 1. august 2013 – var bekendt med, at IT-systemet bag Skattekontoen ikke var i stand til at tilskrive renter som foreskrevet i opkrævningsloven.

Jeg har ikke mulighed for nærmere at afdække de processer mv., der førte til idriftsættelsen af IT-systemet.

Jeg har derfor bl.a. ikke mulighed for at afdække, hvorvidt IT-systemet blev testet i tilstrækkeligt omfang inden idriftsættelsen, herunder i forhold til systemets forskellige funktionaliteter. Jeg har heller ikke mulighed for at afdække, hvorvidt SKAT inden idriftsættelsen havde taget højde for, hvordan eventuelle fejl skulle håndteres.

Det er imidlertid min opfattelse, at det må anses for overordentlig uheldigt, at et IT-system med sådanne mangler overhovedet blev sat i drift.

Jeg bemærker i den forbindelse, at det allerede kort efter idriftsættelsen viste sig, at systemet ikke fungerede, som det skulle.

Endvidere bemærker jeg, at fejlen – i forhold til de virksomheder som skal anvende Skattekontoen – kan have haft væsentlige konsekvenser for bl.a. virksomhedernes aflæggelse af årsregnskab for 2013, 2014 og 2015.

5. Orientering og vejledning af virksomhederne

5.1. Min undersøgelse

Dette afsnit vedrører, hvorvidt SKAT i fornødent omfang orienterede og vejledte de berørte virksomheder om, at der ikke som forudsat i opkrævningsloven blev tilskrevet renter på Skattekontoen.

Jeg tager ikke herved stilling til spørgsmålet om orienteringernes og den givne vejlednings eventuelle betydning i forhold til den foretagne efteropkrævning. Jeg henviser til pkt. 6 nedenfor.

5.2. Retsgrundlag

Det følger af forvaltningslovens § 7, stk. 1, at en forvaltningsmyndighed i fornødent omfang skal yde vejledning og bistand til personer, der retter henvendelse om spørgsmål inden for myndighedens sagsområde.

Forvaltningsloven gælder som udgangspunkt kun for behandling af sager, hvori der er eller vil blive truffet afgørelse af en forvaltningsmyndighed, jf. lovens § 2, stk. 1.

Det følger dog af almindelige retsgrundsætninger og god forvaltningsskik, at der også skal ydes vejledning uden for forvaltningslovens anvendelsesområde, herunder i forbindelse med faktisk forvaltningsvirksomhed.

Vejledningspligten i forvaltningslovens § 7, stk. 1, gælder efter sin ordlyd kun i forhold til personer, der selv henvender sig om spørgsmål inden for myndighedens sagsområde.

Det antages dog, at en myndighed har pligt til at vejlede en borger, som myndigheden er i forbindelse med, selv om borgeren ikke direkte eller indirekte har bedt om vejledning, men hvor det fremstår som naturligt og relevant at give borgeren vejledning. Det gælder bl.a. i tilfælde, hvor myndighedens svar eller handlemåde ellers kan virke vildledende. Det gælder også, når borgeren på en urimelig måde kan blive fastlåst eller miste en rettighed, hvis myndigheden ikke vejleder om forhold, som borgeren ikke synes at være bekendt med.

Det følger desuden af god forvaltningsskik, at en myndighed – i tilfælde, hvor den overskrider den almindelige sagsbehandlingstid eller tidligere tilkendegi-

velser om, hvornår en sag kan forventes afsluttet – af egen drift bør give parten information om, hvorpå sagen beror, og så vidt muligt om, hvornår myndigheden regner med, at afgørelsen kan foreligge.

Jeg henviser til Niels Fenger, Forvaltningsret (2018), s. 384-385 og s. 390, og overblik # 5 om vejledning i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside www.ombudsmanden.dk

De nærmere krav til vejledningens indhold og form kan ikke angives generelt, men afhænger af omstændighederne og de spørgsmål, som borgeren eventuelt stiller. Hovedsynspunktet er, at vejledningen skal have et indhold, der sikrer, at borgeren ikke udsættes for et retstab på grund af fejl, uvidenhed eller misforståelser.

Vejledningen skal således være juridisk korrekt og i overensstemmelse med sandheden. Hvis reglerne er indviklede, eller sagen kan få særligt indgribende konsekvenser for borgeren, stilles der skærpede krav til vejledningen.

Med andre ord skal vejledningen imødekomme borgerens informationsbehov.

Jeg henviser i denne forbindelse bl.a. til Niels Fenger, Forvaltningsret (2018), s. 387 f., ombudsmandens udtalelse i FOB 2016-11 og overblik # 5 om vejledning i Myndighedsguiden.

En myndighed, som vælger at informere offentligheden om praksis via en hjemmeside, bør sikre, at den offentliggjorte information er let tilgængelig, korrekt og tilstrækkelig detaljeret til, at den enkelte borger kan få kendskab til de muligheder, som er relevante for vedkommende. Jeg henviser i den forbindelse bl.a. til Niels Fenger, Forvaltningsret (2018), s. 393, ombudsmandens udtalelser i FOB 2018-9 og FOB 08.238 samt overblik # 5 om vejledning i Myndighedsguiden.

5.3. Tidspunkter for og omfang af orientering af virksomhederne

5.3.1. Det er i SKATs udtalelse af 11. september 2017 oplyst, at SKAT i december 2013 sendte et brev til samtlige virksomheder med en gæld på over 5.000 kr. på Skattekontoen.

Af brevet fremgik bl.a. følgende:

”Hvis din virksomhed mangler at betale penge til SKAT, kan du med fordel betale nu. Så undgår du, at vi sender en rykker, og at du skal betale rykkergebyr og yderligere renter.

Du kan se, om der er beløb, du mangler at betale, på virksomhedens skattekonto i TastSelv Erhverv på skat.dk. Under punktet *Stamoplysninger* finder du den betalingslinje, du skal bruge, når du betaler.

Der løber renter på, hvis du betaler efter betalingsfristen. Du kan endnu ikke se renterne på skattekontoen, da de først bliver lagt til senere.

Hvis din virksomhed har gæld til SKATs inddrivelsesmyndighed, står beløbet på en særskilt saldo på virksomhedens skattekonto (poster overdraget til inddrivelse). Du kan betale beløbet til skattekontoen, men renter og gebyrer vil blive opkrævet særskilt.

Hvis du har betalt inden for den seneste uge, vil vi bede dig om at se bort fra denne mail.

Nye regler for betalinger til SKAT

Den 1. august 2013 kom der nye regler for din virksomheds betalinger til SKAT. Det betyder bl.a. følgende:

- Alle dine betalinger til SKAT bliver sat ind på virksomhedens skattekonto, og det er altid den samme betalingslinje, du skal bruge.
- Hvis du betaler mere end fem dage før en betalingsfrist, og vi ikke har registreret beløb, der er klar til at blive betalt, udbetaler vi normalt pengene igen til din virksomheds NemKonto.
- Din virksomheds betalinger til SKAT vil altid dække de ældste poster først. Det betyder, at du ikke kan øremærke betalinger til bestemte poster.
- Du skal indberette i TastSelv Erhverv – nøjagtigt som du plejer.
- Alle virksomhedens indberetninger og betalinger indgår i en samlet opgørelse.
- Du skal løbende tjekke virksomhedens skattekonto for at se meddelelser om fx modregning og renter.”

Brevet blev sendt til ca. 80.000 virksomheder, som ellers ville have modtaget en rykkerskrivelse fra SKAT.

Det fremgår af det materiale om sagen, som jeg har modtaget fra myndighederne, at 13.644 af disse ca. 80.000 virksomheder var en del af de ca. 40.000 virksomheder, der senere blev manuelt gennemgået med henblik på at vurdere, om der skulle efteropkræves renter hos virksomhederne.

5.3.2. Det er også oplyst, at SKAT i december 2013 sendte et nyhedsbrev til FSR – danske revisorer.

Af nyhedsbrevet fremgik bl.a. følgende:

”Manglende rentetilskrivning på Skattekontoen

SKAT har den 1. august 2013 taget et nyt it-system, Skattekontoen, i brug, som skal håndtere alle skatte- og afgiftsbetalinger til og fra virksomhederne. I forbindelse med ibrugtagningen af systemet har det været nødvendigt for SKAT at løse en række uhensigtsmæssigheder, for at sikre at renteberegningen på Skattekontoen blev korrekt. Derfor er der siden 1. august 2013 ikke blevet beregnet og tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti.

SKAT har i den forløbne periode rettet op på de forhold, der har påvirket renteberegningen, og der vil i januar 2014 blive tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti for perioden tilbage til 1. august 2013. De tilskrevne renter vil herefter kunne ses på Skattekontoen via TastSelv Erhverv.

Den manglende rentetilskrivning kan især have betydning for de virksomheder, som har regnskabsårsafslutning i perioden 1. august til 30. november 2013 og er ved eller har udarbejdet årsregnskab, idet SKAT ikke har kunnet oplyse selskaberne om eventuelle renter.

SKAT opfordrer derfor revisorerne og virksomhederne til at være opmærksomme på dette forhold, således at der kan aflægges et retvisende årsregnskab for disse virksomheder.

Renten vil blive beregnet som en saldorente. I praksis vil det sige, at der en gang om måneden tilskrives dag-til-dag rente med en fælles rentesats og renters rente. Satsen er fra 1. august 2013 0,7 procent om måneden.

I opkrævningslovens § 7 er det muligt at læse mere om renten, og hvordan renten beregnes.”

5.3.3. Endvidere er det oplyst, at SKAT den 20. december 2013 lagde en orientering på sin hjemmeside, hvoraf følgende fremgik:

”Siden 1. august 2013 er der ikke blevet beregnet og tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti.

SKAT har i den forløbne periode rettet op på de forhold, der har påvirket renteberegningen, og der vil i begyndelsen af 2014 blive tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti for perioden tilbage til 1. august 2013. De tilskrevne renter vil herefter kunne ses på Skattekontoen via TastSelv Erhverv.

Den manglende rentetilskrivning kan især have betydning for de virksomheder, som har regnskabsårsafslutning i perioden 1. august til 30. november 2013 og er ved eller har udarbejdet årsregnskab, idet SKAT ikke har kunnet oplyse selskaberne om eventuelle renter.”

Skattestyrelsen har i udtalelsen af 4. september 2018 oplyst, at orienteringen ifølge enkelte medarbejderes erindring blev fjernet fra hjemmesiden inden marts 2014.

Til spørgsmålet om, hvorfor SKAT ikke orienterede med en ny tekst på skat.dk, da SKAT blev klar over, at der fortsat ikke ville kunne tilskrives renter fra begyndelsen af 2014, har Skattestyrelsen i udtalelsen af 4. september 2018 oplyst, at meddelelsetekster på skat.dk udelukkende bruges til masseinformation.

Skattestyrelsen har endvidere oplyst, at der ikke blev udarbejdet meddelelse direkte til de virksomheder, der fortsat ikke blev renteberegnet efter den første renteberegning i januar 2014, og at der ikke foreligger dokumentation, der viser, hvorfor virksomhederne ikke blev orienteret herom.

Efter den første rentetilskrivning i januar 2014 blev virksomheder løbende udelukket fra rentetilskrivning, når der opstod fejl, og rentetilskrivningen blev løbende igangsat igen, når de enkelte fejl blev rettet. Det fremgår af et notat af 30. august 2018 (bilag 1 a til Skattestyrelsens udtalelse af 4. september 2018), at virksomhederne ikke modtog information om dette.

5.3.4. Skattestyrelsen har i udtalelsen af 4. september 2018 oplyst, at EFI-styregruppen – der også var styregruppe for Skattekontoen – i februar 2014 fik forelagt et notat om virksomhedernes mulighed for at indrette sig på rentekravenes størrelse i forbindelse med aflæggelse af årsregnskaber.

Det blev besluttet, at de berørte virksomheder skulle have en særskilt orientering om problemstillingen, således at det ikke var forhold hos SKAT, der forhindrede dem i at aflægge et retvisende regnskab. Efter det oplyste var ca. 28.000 virksomheder berørt heraf.

Skattestyrelsen har oplyst, at virksomhederne ikke efterfølgende blev orienteret, og at det ikke har været muligt at afdække årsagen hertil.

5.3.5. Det fremgår af det materiale om sagen, som jeg har modtaget fra myndighederne, at det ikke noget sted på Skattekontoen er fremgået, at der ikke løbende blev tilskrevet renter.

Det fremgår også, at der ikke efter orienteringsbrevet fra december 2013 blev udsendt individuelle orienteringer til de berørte virksomheder med gæld på Skattekontoen før i december 2015.

5.3.6. Den 17. december 2015 sendte SKAT breve til virksomhederne, hvoraf bl.a. følgende fremgik:

”Hvis du har eller har haft gæld på din virksomheds Skattekonto, er der i en periode ikke tilskrevet renter. Det skyldes en fejl i systemet, som gør, at vi ikke har kunnet beregne og opkræve renterne. Vi har nu rettet op på fejlen, og med virkning fra 1. oktober 2015 beregner og tilskrives vi renter. Hvis du har haft gæld før den 1. oktober 2015, skal du også betale renter, men dem er vi endnu ikke færdige med at beregne. Vi beklager fejlen og de ulemper, det medfører for dig og din virksomhed.

...

Vi har endnu ikke beregnet og opkrævet renter for perioden før den 1. oktober 2015, men det gør vi i den kommende tid. Vi forbeholder os derfor ret til at opkræve renter, der er påløbet i perioden før den 1. oktober 2015. Når vi har beregnet renterne, får du en meddelelse fra os, og du vil kunne se renterne på din Skattekonto.”

SKAT har i udtalelsen af 11. september 2017 oplyst, at brevet blev sendt til ca. 37.000 virksomheder. Heraf vurderede SKAT, at ca. 24.500 havde ”mellemværender, som ikke var rentetilskrevet”. Skattestyrelsen har efterfølgende i notatet af 30. august 2018 (bilag 1 a til Skattestyrelsens udtalelse af 4. september 2018) oplyst, at brevet blev sendt til ca. 27.000 virksomheder.

I perioden fra maj til december 2016 sendte SKAT breve til virksomheder, som havde haft gæld på Skattekontoen før den 1. oktober 2015.

Brevene blev efter det oplyste udsendt i tre varianter. Et brev blev sendt til virksomheder, som fik tilskrevet renter for perioden før den 1. oktober 2015. Et andet brev blev sendt til virksomheder, som fik et tilgodehavende pga. betaling af for mange renter. Et tredje brev blev sendt til virksomheder, som ikke fik tilskrevet renter.

5.4. Min vurdering af orienteringerne

5.4.1. Ud over det brev, som i december 2013 blev sendt til alle virksomheder med en gæld på over 5.000 kr. på Skattekontoen, udsendte SKAT ikke før december 2015 en direkte meddelelse om rentetilskrivningsspørgsmålet til virksomhederne.

Som jeg har forstået det, kan der have været virksomheder, som havde gæld på Skattekontoen i perioden efter august 2013 – og som derfor skulle have tilskrevet renter i denne periode – som ikke modtog brevet fra december 2013, fordi deres gæld på det tidspunkt ikke var over 5.000 kr. Det må derfor antages, at ikke alle virksomheder, som var berørt af problemet med rentetilskrivning, modtog det pågældende brev.

I øvrigt fremstår brevet fra december 2013 som en opfordring til at betale, hvis den pågældende virksomhed skylder penge på Skattekontoen.

Brevet fremstår derimod ikke klart som en meddelelse om, at der var problemer med rentetilskrivningen på Skattekontoen. Dette spørgsmål er alene omtalt i en enkelt sætning i 3. afsnit i brevet, hvor det fremgår, at "Du kan endnu ikke se renterne på skattekontoen, da de først bliver lagt til senere".

5.4.2. SKAT meddelte i december 2013 dels på sin hjemmeside, dels i en henvendelse til FSR, at der ikke blev tilskrevet renter på Skattekontoen. Det fremgik af begge meddelelser – som ikke var rettet direkte til de berørte virksomheder – at SKAT havde rettet op på de forhold, der havde påvirket renteberegningen, at der i begyndelsen af 2014 ville blive tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti for perioden tilbage fra den 1. august 2013, og at de tilskrevne renter herefter ville kunne ses på Skattekontoen.

Disse meddelelser var således efter min opfattelse egnede til at bibringe læserne det indtryk, at der fra januar 2014 ville blive tilskrevet renter på Skattekontoen i overensstemmelse med opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt.

SKAT ses ikke efterfølgende at have korrigeret et sådant muligt indtryk hos de virksomheder, der efter den 1. januar 2014 ikke fik tilskrevet renter, før SKAT i december 2015 udsendte breve til virksomhederne om problemerne med rentetilskrivningen.

5.4.3. Som det fremgår ovenfor under pkt. 5.2, har en forvaltningsmyndighed vejledningspligt, hvis det fremstår naturligt og relevant at give borgeren information og vejledning.

Det gælder, selv om borgeren ikke har bedt om vejledning. Det følger af god forvaltningsskik, at der efter omstændighederne også bør ydes vejledning i sager om faktisk forvaltningsvirksomhed.

Jeg finder, at det ville have været naturligt og relevant, at SKAT ved en direkte henvendelse til alle berørte virksomheder havde givet retvisende vejledning om, at IT-systemet Én Skattekonto i perioden fra august til og med december 2013 ikke var i stand til at tilskrive renter i overensstemmelse med opkrævningslovens regler.

Jeg finder ligeledes, at det havde været naturligt og relevant direkte at vejlede de virksomheder, som efter den 1. januar 2014 helt eller delvis blev udeholdt fra rentetilskrivning på Skattekontoen. En sådan vejledning var særligt aktualiseret ved, at de generelle orienteringer til FSR og på hjemmesiden gav det indtryk, at problemerne med rentetilskrivning ville være løst efter den 1. januar 2014.

Jeg bemærker i den forbindelse desuden, at SKATs vejledningspligt efter min opfattelse også var aktualiseret af hensynet til at sikre, at de berørte virksomheder havde reel mulighed for at disponere korrekt, f.eks. i forhold til krav til deres regnskabsføring. Endvidere var vejledningspligten aktualiseret af hensynet til at sikre, at de berørte virksomheder var orienteret om, hvornår de kunne forvente at opnå en retsstilling i overensstemmelse med loven, jf. her ved pkt. 5.2 ovenfor om myndigheders pligt til at underrette om, hvorpå en sag beror.

Jeg bemærker, at vejledningen bl.a. kunne være sket ved at lægge en informationstekst ind på Skattekontoen, således at alle virksomheder via Skattekontoen blev gjort opmærksom på problemet.

Som det fremgår af pkt. 5.2 ovenfor, skal en forvaltningsmyndighed bl.a. sikre, at dens vejledning er korrekt og tilstrækkeligt detaljeret til, at den enkelte borger kan få kendskab til forhold, som er relevante for den pågældende.

Samlet set finder jeg ikke, at den vejledning, som SKAT gav både generelt og direkte til de berørte virksomheder i perioden før december 2015, var tilstrækkelig eller egnet til at vejlede virksomhederne retvisende om problemerne med den manglende rentetilskrivning på Skattekontoen.

Det er derfor min opfattelse, at SKAT ikke har levet op til sin vejledningspligt.

Jeg bemærker, at den utilstrækkelige vejledning bl.a. kan have haft den konsekvens, at der er virksomheder, som ikke har kunnet aflægge et korrekt årsregnskab i 2013, 2014 eller 2015.

6. Efteropkrævning af renter på Skattekontoen

6.1. Indledning

Som det fremgår af pkt. 3 ovenfor, foretog SKAT i januar 2014 efteropkrævning af ikke-tilskrevne renter for perioden tilbage fra august 2013, herunder renters rente.

Det fremgår også, at SKAT i 2016 foretog efteropkrævning af ikke-tilskrevne renter hos de virksomheder, der havde gæld på Skattekontoen den 30. september 2015. Disse virksomheder blev opkrævet renter for den seneste gældsperiode – herunder renters rente – men ikke renter for eventuelle tidligere gældsperioder.

Det fremgår endvidere, at SKAT samtidig besluttede ikke at efteropkræve ikke-tilskrevne renter hos de virksomheder, der ikke havde gæld på Skattekontoen den 30. september 2015.

I alt blev ca. 40.000 virksomheders forhold manuelt gennemgået med henblik på at vurdere, om der skulle efteropkræves renter hos virksomhederne.

6.2. Opkrævningsloven

Det følger af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt., at renten af en debetsaldo på Skattekontoen beregnes dagligt og tilskrives månedligt.

Opkrævningsloven indeholder ikke regler om efteropkrævning af renter af en debetsaldo, som ikke er blevet tilskrevet i overensstemmelse med denne bestemmelse.

6.3. Skattemyndighedernes vurdering af det retlige grundlag for efteropkrævningen

6.3.1. Skattestyrelsen har i udtalelsen af 20. marts 2019 oplyst, at det er styrelsens opfattelse, at Skatteforvaltningen ikke har hjemmel til at træffe en generel beslutning om, at efteropkrævning af renter helt eller delvis kan undlades.

Dette skyldes, at Skatteforvaltningen er forpligtet til at opkræve renter i overensstemmelse med opkrævningslovens regler. Forpligtelsen er ikke betinget af, at renterne er tilskrevet eller udstillet på Skattekontoen.

Skattestyrelsen har dog anført, at almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper i visse tilfælde i både retspraksis og ombudsmandspraksis har ført til, at der ikke har skullet ske betaling trods en lovbestemt forpligtelse hertil. Der er derfor principielt en mulighed for, at Skatteforvaltningen har kompetence til delvist at undlade at opkræve de ellers lovbundne offentligretlige renter.

Det er i den forbindelse anført, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at Skatteforvaltningen i den foreliggende sag har haft kompetence til at undlade at foretage efteropkrævning af renter hos den del af de ca. 40.000 virksomheder, hvor der ikke skete renteberegning frem til oktober 2015 – men som havde indfriet deres gæld på Skattekontoen – og hvor SKAT ikke inden for rimelig tid derefter havde reageret ved at opkræve de manglende renter.

Skattestyrelsen har endvidere anført, at der efter styrelsens opfattelse var grundlag for efteropkrævning af renter hos de virksomheder, der var undtaget fra renteberegning fra august 2013 til december 2013, og som fik beregnet renter i januar 2014.

Desuden har Skattestyrelsen anført, at Skatteforvaltningen på grund af omfanget af de berørte virksomheder – som var ca. 40.000 virksomheder – har haft kompetence til at undlade at foretage en individuel beregning og efteropkrævning af renter hos hver enkelt virksomhed og har kunnet opstille kriterier til brug for en nærmere inddeling i grupper/puljer af virksomheder, hvor der skulle efteropkræves.

Det er anført, at en inddeling af virksomhederne i grupper eller puljer har skullet ske efter saglige kriterier, der tager udgangspunkt i almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper.

Skattestyrelsen har fundet, at de opstillede kriterier om god og ond tro samt graden af SKATs passivitet er i overensstemmelse med både den foreliggende retspraksis og med almindelige obligationsretlige principper. Skattestyrelsen har ikke fundet, at det forhold, at der er taget udgangspunkt i, om der var gæld på Skattekontoen på en bestemt dato, nemlig den 30. september 2015, fører til, at inddelingen er sket efter usaglige kriterier.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der kunne ske efteropkrævning af renters rente for de virksomheder, der var undtaget fra renteberegning fra august 2013 til december 2013, og hvor renteberegningen blev igangsat i januar 2014. Skattestyrelsen har med henvisning til orienteringen af 20. december 2013 på skat.dk oplyst, at det er styrelsens opfattelse, at det har stået klart for virksomhederne, at der ville ske beregning af opkrævningslovens renter, dvs. renters rente.

Skattestyrelsen har dog ikke fundet, at der er klar lovhjemmel til at opkræve renters rente for de ca. 40.000 virksomheder, hvor rentetilskrivningen blev aktiveret den 1. oktober 2015, og hvor efteropkrævning blev gennemført i perioden fra juni 2016 til december 2016, da virksomhederne ikke var orienteret om den manglende renteberegning.

Skattestyrelsen har derfor tilkendegivet, at der i forhold til disse virksomheder skal ske tilbagebetaling af renters rente, der er opkrævet for perioden fra august 2013 til oktober 2015.

6.3.2. Skatteministeriet har i udtalelsen af 21. marts 2019 oplyst, at ministeriet er enig med Skattestyrelsen i, at opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 1.

pkt., om forrentning af en negativ saldo på skattekontoen er så klar en lovhjemmel, at Skattestyrelsen som altovervejende hovedregel ikke kan undlade at efteropkræve ikke-betalte renter på skattekontoen.

Ministeriet er også enig med Skattestyrelsen i, at der i helt særlige situationer med støtte i retspraksis og ombudsmandspraksis kan undlades en sådan opkrævning med henvisning til almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper om bl.a. fordringshavers passivitet og skyldners gode eller onde tro om sin gældsforpligtelse.

Skatteministeriet har anført, at Skattestyrelsen ud fra en samlet vurdering af legalitetsprincippet og passivitetsbetragtninger samt god og ond tro hos virksomhederne har foretaget en relevant vurdering af, hvordan efteropkrævningen af renter burde ske. Der er i den forbindelse henvist til, at der var tale om en helt særlig situation, *hvor* et nyt opkrævningsystem med en ny opkrævningsmetode var ramt af fejl, og *hvor* Skatteforvaltningen ikke igennem 1 ½ - 2 år informerede de pågældende virksomheder om den manglende renteberegning, men *hvor* virksomhederne tværtimod måtte antages at have fået en berettiget forventning om, at al gæld inkl. eventuelle morarenter var betalt, når skattekontoens saldo var 0 eller positiv.

Skatteministeriet har endvidere anført, at opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt., indeholder en klar hjemmel til at opkræve renters rente. Ministeriet har dog ligesom Skattestyrelsen fundet, at hjemlen ikke udgør et tiltrækkeligt grundlag for opkrævning af renters rente foretaget efter januar 2014, når der henses til, at der rent faktisk i en periode på 1 ½ - 2 år ikke blev opkrævet simpel rente, ligesom der ikke er givet information til de berørte virksomheder herom.

6.4. Min vurdering af efteropkrævningen

Jeg har noteret mig de anførte synspunkter i forhold til efteropkrævning af ikke-tilskrevne renter på Skattekontoen.

Efter min opfattelse giver visse af de synspunkter, som skattemyndighederne har anført, anledning til tvivl.

Det gælder bl.a. i forhold til skattemyndighedernes grundlæggende synspunkter om, at efteropkrævning skal ske efter obligationsretlige principper.

Herudover har jeg bl.a. hæftet mig ved, at det er saldoen på en tilfældig dato – hvor skattemyndighederne var klar til for fremtiden at tilskrive renter på Skattekontoen for alle virksomheder – der dannede grundlag for vurderingen af, om virksomhederne var i god eller ond tro.

REDEGØRELSE

Jeg har også hæftet mig ved, at omfanget af orienteringer til og vejledning af virksomhederne tilsyneladende kun er blevet inddraget i vurderingen af, hvorvidt der kunne efteropkræves renters rente, men ikke ved vurderingen af efteropkrævning af almindelige renter.

Endelig har jeg hæftet mig ved, at det er myndighedernes opfattelse, at der var hjemmel til at opkræve renters rente for perioden fra august 2013 til december 2013 for de virksomheder, hvor renteberegningen blev igangsat i januar 2014, med henvisning til, at det efter orienteringen af 20. december 2013 på skat.dk må have stået klart for disse virksomheder, at der ville ske beregning af renters rente.

Gældende ret giver ikke efter min opfattelse entydige svar på, hvordan spørgsmålet om efteropkrævning skal bedømmes.

På den baggrund har jeg samlet set ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilside-sætte skattemyndighedernes vurdering af spørgsmålet om efteropkrævning.

Jeg finder imidlertid, at der er tale om spørgsmål, som er egnede til endelig afklaring ved domstolene.

Jeg er bekendt med, at der verserer konkrete klagesager vedrørende spørgsmålet i Skatteankestyrelsen. Hvis jeg – når disse sager er færdigbehandlet – modtager klager over afgørelserne, vil jeg være opmærksom på, om der er grundlag for at henstille fri proces med henblik på afklaring ved domstolene.

Jeg foretager mig i øvrigt ikke mere i sagen, men har bedt Skattestyrelsen om at underrette mig om forløbet i forbindelse med tilbagebetaling af renters rente, der er opkrævet hos virksomhederne for perioden fra august 2013 til oktober 2015.

Jeg har sendt denne redegørelse til Skattestyrelsen, Skatteministeriet, Skatteankestyrelsen, Landsskatteretten og Rigsrevisionen.



Jørgen Steen Sørensen

Bilag (min korrespondance med myndighederne)

Den 13. juli 2017 sendte jeg en åbningskrivelse til SKAT, hvoraf følgende fremgik:

"1. Jeg har den 1. juni 2017 modtaget den underretning om SKATs svar til (...), som jeg bad om i mit brev af 7. april 2017.

Det fremgår af svaret til (...), at selskabet har mulighed for at klage over SKATs svar ved at indsende en klage til Skatteankestyrelsen, og jeg foretager mig på det foreliggende grundlag ikke noget i den konkrete sag.

2. SKATs svar af 1. juni 2017 til selskabet giver mig imidlertid anledning til efter ombudsmandslovens § 17 at bede SKAT om **inden 6 uger** at fremkomme med en udtalelse vedrørende følgende:

a. Det fremgår af brevet af 1. juni 2017, at SKAT i december 2015 meddelte selskabet, at SKAT ville begynde at tilskrive renter af gæld på skattekontoen, og at renterne ville blive beregnet og tilskrevet fra den 1. oktober 2015. Det fremgår endvidere, at selskabet i juli måned 2016 modtog et brev, hvoraf det fremgik, at renterne for perioden før den 1. oktober 2015 nu var tilskrevet. I brevet af 1. juni 2017 har SKAT videre bl.a. anført følgende:

'Det fremgår ikke af loven, hvornår en eventuel rentetilskrivning skal forekomme. På grund af problemer med implementeringen af skattekontoen, har SKAT valgt at udskyde rentetilskrivningen. Dette for at undgå en forkert renteberegning.'

b. Opkrævningsloven (bekendtgørelse af lov nr. 1224 af 29. september 2016) indeholder bl.a. følgende:

'Kap. 5. Én skattekonto

...

§ 16 c. *En debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2. Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt. Renten er ikke fradragsberettiget. En debetsaldo på 200 kr. eller derunder forrentes ikke efter registreringen af virksomhedens ophør.'*

Reglerne om skattekontoen blev indført ved lov nr. 513 af 7. juni 2006 om ændring af opkrævningsloven, selskabsskatteoven og forskellige andre love (Opkrævning via én skattekonto). Af ændringslovens § 18

fremgår det, at skatteministeren fastsætter tidspunktet for lovens ikrafttræden. Af bemærkningerne til denne bestemmelse fremgår bl.a. følgende (lovforslag nr. L 205 af 29. marts 2006):

'Det er hensigten, at skattekontoen skal have virkning fra den 1. januar 2008. Det er dog en forudsætning herfor, at den (it)systemmodernisering, der danner grundlag for driften af skattekontoen - og inddrivelses-systemet - er afsluttet, og at systemet er klar til anvendelse på dette tidspunkt.'

'Udviklingen og færdiggørelsen af større nye it-systemer, som der er tale om i denne sammenhæng, er generelt behæftet med en lang række usikkerhedsfaktorer. Der kan således ikke udstedes nogen garanti for, at det system, der skal drive skattekontoen med sikkerhed er klar til drift den 1. januar 2008. På baggrund af denne usikkerhed er det valgt, at skatteministeren fastsætter det nærmere tidspunkt for lovens ikrafttræden.'

Ved bekendtgørelse nr. 577 af 30. maj 2013 blev bl.a. reglerne om skattekontoen sat i kraft den 1. august 2013.

c. I en pressemeddelelse af 6. september 2013 med titlen "Fem gode råd til virksomheder om den nye skattekonto", der ligger på SKATs hjemmeside, fremgår det, at skattekontoen blev sat i drift mandag den 2. september 2013. Endvidere er bl.a. følgende anført:

'5. Dag-til-dag renter

I stedet for en månedsrente vil renter fremover blive beregnet som en saldorente, så du kun betaler renter for de dage, der er et udestående. I praksis vil det sige, at der en gang om måneden tilskrives dag-til-dag rente med en fælles rentesats og renters rente.'

3. På ovenstående baggrund beder jeg SKAT om at udtale sig om følgende:

- 1) På grundlag af ordlyden af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, beder jeg SKAT om at oplyse baggrunden for, at SKAT i brevet af 1. juni 2017 til det pågældende selskab har anført, at det ikke fremgår af loven, hvornår en rentetilskrivning skal forekomme.
- 2) Jeg beder herunder SKAT om nærmere at oplyse hjemlen til at udskyde tidspunktet for rentetilskrivningen.

3) Som jeg forstår bemærkningerne til ændringslovens § 18, skulle skattekontoen sættes i drift samtidig med EFI. Var det alene forsinkelsen af EFI, eller var der andre årsager til, at skattekontoen ikke blev sat i drift den 1. januar 2008 som forudsat i bemærkningerne til ikrafttrædelsesbestemmelsen?

4) Hvornår opstod problemet med rentetilskrivning på skattekontoen?

a. Hvis problemet allerede var eksisterende på det tidspunkt, hvor skattekontoen blev sat i drift, beder jeg SKAT om at oplyse, om SKAT allerede på daværende tidspunkt var bekendt hermed. Hvis SKAT ikke var bekendt hermed på daværende tidspunkt, beder jeg SKAT om at oplyse, på hvilket tidspunkt SKAT blev bekendt med problemet.

b. Hvis problemet først opstod senere, beder jeg SKAT om at oplyse, hvornår problemet er opstået, og hvornår SKAT blev bekendt med problemet.

c. Hvilke overvejelser gjorde SKAT sig om opstarten/den fortsatte brug af skattekontoen trods kendskabet til problemet med rentetilskrivningen?

5) Har SKAT på eget initiativ orienteret virksomhederne om den manglende rentetilskrivning på skattekontoen?

I bekræftende fald beder jeg SKAT om at oplyse, på hvilket tidspunkt dette er sket, herunder tidspunkter for første og eventuelle senere orienteringer. Jeg beder i givet fald om at modtage kopi af eksemplere på de breve, der er sendt til virksomhederne.

Hvis SKAT ikke har orienteret virksomhederne om den manglende rentetilskrivning på skattekontoen, beder jeg SKAT om at oplyse, hvilke overvejelser SKAT har gjort sig vedrørende dette forhold, herunder i lyset af SKATs pressemeddelelse af 6. september 2013.

6) Er der fortsat generelle problemer vedrørende skattekontoens funktionalitet?

Hvis dette ikke er tilfældet, beder jeg SKAT om at oplyse, fra hvilket tidspunkt skattekontoen har fungeret uden generelle problemer.”

Jeg modtog en udtalelse fra SKAT den 11. september 2017 med bilag. Af udtalelsen fremgik bl.a. følgende:

"Indledende bemærkninger

Renteberegningen på Skattekontoen er reguleret ved lov. Én Skattekonto (Skattekontoen) blev indført ved lov nr. 513 af 7. juni 2006, og med ikrafttrædelse 1. august 2013 ved lov nr. 577 af 30. maj 2013.

Skattekontoen administrerer i dag ca. 800.000 virksomheders ind- og udbetalinger til SKAT.

Tekniske problemer bevirkede, at ca. 40.000 virksomheder ikke kunne rentetilskrives i perioden 1. august 2013 til 30. september 2015. Den fremadrettede rentetilskrivning blev aktiveret 1. oktober 2015 og på baggrund af en manuel beregning, blev efteropkrævning for perioden 1. august 2013 - 30. september 2015 gennemført i perioden juni 2016 - december 2016. Der var i hele perioden fokus på at løse de tekniske problemer, således at det hurtigst muligt blev muligt at igangsætte renteberegningen.

SKATs besvarelse

...

Vedrørende spørgsmålene generelt har SKAT forstået henvendelsen således, at punkt 2 a, b og c alene er baggrundsviden, og i det følgende giver SKAT en udtalelse for så vidt angår punkt 3.1-6.

Ad spørgsmål 3.1

...

Brevet af 1. juni 2017 til (...) (frem over selskabet) indeholder SKATs afgørelse på en anmodning om fritagelse for at betale 391.664 kr. i renter tilskrevet Skattekontoen med tilbagevirkende kraft for perioden fra april 2013 til december 2015. Afgørelsen er vedlagt som bilag 1.

I afgørelsen tager SKAT stilling til, om betingelserne for fritagelse af renterne, som fremgår af opkrævningslovens § 8, stk. 2 og i § 4 i bekendtgørelse nr. 731 om opkrævning af skatter og afgifter m.v. af 21. juni 2013, er opfyldt.

Ordlyden i afgørelsen "Det fremgår ikke af loven, hvornår en eventuel rentetilskrivning skal forekomme" skal ses i sammenhæng med den resterende begrundelse i afgørelsen. SKAT benytter formuleringen i den del af afgørelsen, hvor der tages stilling til, om selskabet kan få fritagelse for renterne, fordi der foreligger undskyldelige forhold.

Af afgørelsen fremgår:

'Jeres selskab har i december 2015 modtaget brevet "SKAT begynder at tilskrive renter, hvis jeres selskab har gæld på Skattekontoen". Her bliver I gjort opmærksom på, at såfremt jeres selskab har eller har haft gæld på skattekontoen, er der i en periode ikke tilskrevet renter. Renterne vil blive beregnet og tilskrevet med virkning fra 1. oktober 2015.

Det fremgår også af brevet, at såfremt I har haft gæld før den 1. oktober 2015, skal I også betale renter, og at SKAT ikke er færdige med at beregne disse. Desuden bliver I gjort opmærksom på, at selv om I betaler nu, også skal betale de renter, som senere vil blive tilskrevet for perioden før den 1. oktober 2015.

I juli måned 2016 modtager I et brev om, at renterne for perioden før den 1. oktober nu er tilskrevet.

Selskabet er derfor gjort opmærksom på den manglende rentetilskrivning, og kunne på baggrund af de to ovennævnte breve have taget forbehold for den manglende rentetilskrivning i årsregnskabet.

Selskabets Skattekonto har været negativ, hvorfor man må formode, at selskabet er bevidst om, at der skyldes penge til SKAT. Det fremgår ikke af loven, hvornår en eventuel rentetilskrivning skal forekomme. På grund af problemer med implementering af skattekontoen, har SKAT valgt at udskyde rentetilskrivningen. Dette for at undgå en forkert renteberegning.

Rentetilskrivningen på Skattekontoen sker Jf. Opkrævningslovens § 16 C stk. 1. Der fremgår intetsteds af Opkrævningsloven, at SKAT kan undlade at tilskrive renter.

Der er efter vores opfattelse ikke tale om, at I har overtrådt fristen på grund af et undskyldeligt forhold.'

Sætningen "Det fremgår ikke af loven" i afgørelsen henviser til, at det er SKATs vurdering, at spørgsmålet om der kan efteropkræves renter ikke er reguleret af opkrævningslovens bestemmelser, jævnfør besvarelsen af spørgsmål 3.2 nedenfor.

Ad spørgsmål 3.2

...

Den retlige regulering af Skattekontoen blev indført ved lov nr. 513 af 7. juni 2006 om ændring af opkrævningsloven, selskabsskatteloven og forskellige andre love (Opkrævning via én Skattekonto). Bestemmelserne trådte i kraft den 1. august 2013, jf. bekendtgørelse nr. 577 af 30. maj 2013 om ikrafttræden af visse bestemmelser i ovennævnte lov.

Bestemmelsen i opkrævningslovens § 16 c, indeholder regler om forrentning af henholdsvis en debet- og en kreditsaldo og regler om, hvornår en debetsaldo forfalder til indbetaling samt regler om udbetaling af en kreditsaldo.

Bestemmelsen har følgende indhold:

§ 16 c. *En debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2. Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt. Renten er ikke fradragsberettiget.*

Stk. 2. En kreditsaldo forrentes med den rentesats, der er fastsat i § 7, stk. 2. Renten beregnes fra den dag, hvor kreditsaldoen er fremkommet. Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt. En kreditsaldo, der overstiger 5.000 kr., forrentes ikke. Renten er ikke skattepligtig.

Stk. 3. Overstiger en debetsaldo for en virksomhed 5.000 kr., skal hele beløbet indbetales straks, og told- og skatteforvaltningen udsender et rykkerbrev herom til virksomheden. Told- og skatteforvaltningen udsender ikke rykkerbreve om en debetsaldo på 5.000 kr. eller derunder. Rykkerbrev udsendes dog til ophørte virksomheder, også hvor debetsaldoen er mindre end 5.000 kr. Betales beløbet ikke inden den frist, der er fastsat i rykkerbrevet, kan beløbet overgives til inddrivelse. Et beløb, der overgives til inddrivelse, vil fremgå af skattekontoen. Der pålægges gebyr efter § 6 ved udsendelse af rykkerbrev.

Stk. 4. En kreditsaldo udbetales til virksomhedens nemkonto, medmindre virksomheden har ønsket en beløbsgrænse for udbetaling af en kreditsaldo. Kreditsaldoen udbetales først, når den er på 100 kr. eller derover, medmindre virksomheden tilkendegiver at ville have ethvert beløb uanset størrelse udbetalt. Udbetaling af en kreditsaldo kan ikke ske, i det omfang virksomheden mangler at indsende angivelser for afsluttede perioder eller at indsende selvangivelse, jf. § 12, stk. 4.

Stk. 5. Udbetaling af en kreditsaldo afventer forfaldne skatte- og afgiftskrav, hvis kravet har sidste rettidige betalingsfrist inden for 5 hverdage fra kreditsaldoens opståen. Opstår kreditsaldoen som følge af, at virksomhedens tilsvarende afregningsperiode er negativt, udbetales kreditsaldoen dog senest efter fristen i § 12, stk. 2.

Det fremgår af stk. 1 i bestemmelsen, at en debetsaldo forrentes med den i opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2, fastsatte morarentesats. Renten beregnes dagligt (dag til dag-rente) og tilskrives månedligt. Det

fremgår af de specielle bemærkninger til bestemmelsen, at "Der regnes således i modsætning til de eksisterende regler med daglig renteberegning og rentes rente. Derimod udløser en overskridelse af betalingsfristen med blot en enkelt dag ikke – som det er tilfældet i dag – én til to måneders rente. Der vil med gennemførelsen af skattekontoen kun skulle betales rente for det antal dage, som betalingsfristen faktisk overskrides med."

Opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, regulerer således, at der beregnes renters rente.

Det fremgår af stk. 3 i bestemmelsen, at når en debetsaldo overstiger 5.000 kr., dvs., når virksomhedens samlede skyld overstiger 5.000 kr., skal hele beløbet inkl. de 5.000 kr. indbetales straks og der udsendes en rykkerskrivelse vedrørende hele saldobeløbet. Virksomhederne får med denne bestemmelse mulighed for løbende at have en skyld til skattemyndighederne på op til 5.000 kr., uden at der udsendes en rykker for beløbet. Der betales morarente efter § 16c, stk. 1. Formålet med den fastsatte 5.000 kr.- grænse er at sikre virksomhederne en vis fleksibilitet samt at få nedbragt antallet af rykkerskrivelser til virksomhederne, jf. også de almindelige bemærkninger, afsnit 3.2. Indbetales beløbet (debetsaldoen) ikke, overgives beløbet til inddrivelse, jf. nærmere herom under de almindelige bemærkninger, afsnit 3.9.

Opkrævningslovens § 16 c, stk. 3, regulerer således, hvornår der skal ske opkrævning af debetsaldoen, herunder af de renter og rentes renter der indgår i debetsaldoen.

Som det fremgår af SKATs indledende bemærkninger medførte tekniske problemer i IT-systemet Én Skattekonto, at der ikke kunne foretages rentetilskrivning på skyldige beløb på Skattekontoen i perioden 1. august 2013 - 30. september 2015.

De tekniske problemer berørte ca. 40.000 virksomheders skattekonti. For nogle af disse virksomheders konti var der ikke sket renteberegning og -tilskrivning i hele Skattekontoens levetid, det vil sige siden 1. august 2013. I andre tilfælde har der været foretaget en løbende renteberegning og -tilskrivning, men denne beregning og tilskrivning er ophørt på et tidspunkt i perioden, da SKAT fandt fejl i renteberegningen og derfor ikke kunne sikre en korrekt rentetilskrivning.

Den fremadrettede rentetilskrivning blev aktiveret 1. oktober 2015. Fra dette tidspunkt er der sket løbende renteberegning og -tilskrivning på Skattekontoen.

I forbindelse med, at rentetilskrivningen blev aktiveret den 1. oktober 2015 opstod spørgsmålet om der kunne og skulle ske efteropkrævning af renter for perioden 1. august 2013 til 30. september 2015.

Det er SKATs vurdering, at spørgsmålet om der kan efteropkræves renter ikke er reguleret af opkrævningslovens bestemmelser.

Ombudsmanden har i udtalelsen FOU 1999.509 berørt spørgsmålet om efteropkrævning. I denne sag anmodede skyldneren SU-styrelsen om at sende en opgørelse over et SU-lån, hvorefter skyldneren indbetalte et beløb svarende til den opgjorte saldo. SU-styrelsen medtog ved en fejl ikke hele gælden på den udsendte opgørelse og opkrævede ca. tre måneder senere det resterende beløb. Sagen blev indbragt for Ankenævnet for Uddannelsesstøtten som fastholdt, at den studerende skulle betale det resterende beløb. Ombudsmanden udtalte, at spørgsmålet skulle afgøres i overensstemmelse med de almindelige formueretlige principper om efterbetaling, og henviser i den forbindelse til Gomard og Ussings behandling af spørgsmålet om efterbetaling. Da ombudsmanden ikke med sikkerhed kunne lægge til grund, at ankenævnet havde vurderet spørgsmålet om efterbetaling korrekt, henstillede han til ankenævnet at genoptage sagen. Ombudsmanden bemærkede i den forbindelse bl.a., at man sædvanligvis må kunne fæste lid til en opgørelse foretaget af en offentlig myndighed, og at den studerende havde været grundig og udførlig med hensyn til de oplysninger han havde givet styrelsen. Ombudsmanden udtalte desuden, at det efter hans opfattelse havde været bedst i overensstemmelse med god forvaltningsskik om styrelsen umiddelbart efter modtagelsen af den studerendes indbetaling havde foretaget en opgørelse af mellemværendet og udstedt en kvittering.

Den foreliggende situation vedrørende Skattekontoen adskiller sig fra ovennævnte sag ved, at virksomhederne ikke retter henvendelse til SKAT for at bede om en opgørelse til indfrielse, men i stedet handler og betaler ud fra saldoen på Skattekontoen. SKAT finder dog også, at spørgsmålet om efteropkrævning af renter for perioden 1. august 2013 til 30. september 2015, skal afgøres i overensstemmelse med de almindelige formueretlige principper om efterbetaling, herunder om SKAT har udvist passivitet.

Passivitet er ikke lovreguleret, men er reguleret af ulovbestemte obligationsretlige grund-sætninger og principper. I den juridiske litteratur sondres mellem retsstiftende passivitet og retsfortabende passivitet. Se U200B.180, Jens Valdemar Krenchel Om retsfortabende passivitet og Jens Ravnkilde, Passivitet, 2. udgave, side 23 ff.

Ved retsstiftende passivitet stiftes en ret som følge af passivitet. Retsstiftende passivitet ses imidlertid ikke at have betydning for SKATs muligheder for at tilskrive renter med tilbagevirkende kraft.

Ved retsfortabende passivitet kan en kreditor miste sin ret, hvis skyldneren er i en vildfarelse om kravets fortsatte eksistens (simpel passivitet), eller skyldneren er i den tro, at kreditor har opgivet en videre forfølgelse af kravet og kreditor er eller burde være bekendt med denne vildfarelse. (Kvalificeret passivitet). Se lærebog i Obligationsret II, Bo von Eyben, Peter Mortensen og Ivan Sørensen, 3. udgave, side 170, U200B.180, og U2012B, 437, Jens Ravkilde, Retsfortabende passivitet – hvor er problemet.

En fordring kan alene ophøre som følge af simpel passivitet, hvis skyldneren har været i oprindelig god tro om fordringens eksistens. Se Jens Ravkilde, Passivitet, 2. udg. Side 27.

Kvalificeret passivitet foreligger derimod, hvor skyldner er i oprindelig ond tro, men efterfølgende kommer i god tro. Efterfølgende god tro kræver reaktionsbegrundende omstændigheder, hvor kreditor til trods for forventningen om en reaktion alligevel forholder sig passivt. Kreditor har derved medvirket til at bestyrke eller skabe en efterfølgende forventning hos skyldneren om, at kravet ikke eksisterer eller er opgivet. Se Jens Ravkilde, Passivitet, 2. udg. Side 27.

Reaktionsbegrundende omstændigheder foreligger f.eks. i de tilfælde, hvor kreditor ved eller burde vide, at skyldneren anser en betaling for at være en indfrielse af sin gæld. Jf. Bernard Gomard, Obligationsret 3, side 168 ff og Henry Ussing Obligationsretten, Almindelig del, s. 298 ff, må kreditor anses for at have en skærpet reaktionspligt i de tilfælde, hvor skyldneren forsøger at indfri sin gæld, og hvor kreditor burde indse, at skyldner anser betalingen for at være en indfrielse af gælden. En manglende reaktion fra kreditors side vil i sådanne tilfælde medføre retsfortabende passivitet.

Der kan ikke fastsættes en nøjagtig frist for kreditors reaktionspligt, idet dette må bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde. Dog synes der at være enighed om i den juridiske litteratur, at kreditor skal reagere inden for rimelig tid og efter omstændighederne uden ugrundet ophold, dog under hensyntagen til kreditors mulighed for at opgive kravet. Se Gomard, Obligationsret 3, s 168 ff og Ussing Obligationsretten Almindelig del s 298 ff og U200B 180.

SKAT skal i denne forbindelse henvise til besvarelsen af spørgsmål 3.5, der viser, at SKAT har orienteret virksomhederne om den manglende rentetilskrivning.

På baggrund af ovenstående passivitetsbetragtninger, samt oplysningerne om SKATs orienteringer og information af virksomhederne, har SKAT foretaget efteropkrævning af renter således:

- SKAT har efterkrævet renter hos virksomheder, hvor saldoen på Skattekontoen har været negativ og ikke på noget tidspunkt, trods løbende betalinger, har været nedbragt til 0 kr. Det er SKATs opfattelse, at virksomheden henset til opkrævningslovens § 16 c, ikke kan være i god tro om, at der ikke tilskrives renter på debetsaldoen i en sådan situation.
- SKAT har ikke foretaget efteropkrævning af renter hos virksomheder, der har indfriet deres gæld på Skattekontoen, og hvor SKAT ikke inden for rimelig tid derefter har efteropkrævet de manglende renter. Det er SKATs opfattelse, at det forhold, at virksomheden én eller flere gange har nedbragt en debetsaldo til 0 kr. er et reaktionsbegrundende forhold, der medfører at virksomheden kommer i god tro og at SKAT har fortabt sin ret til at opkræve renterne på grund af passivitet.

Efteropkrævning for perioden 1. august 2013 - 30. september 2015 blev gennemført i perioden juni 2016 - december 2016.

Ad spørgsmål 3.3

...

En af hovedårsagerne til forsinkelsen var, at SKAT fra 2004 – 2008 ønskede at udvikle et fælles system for virksomheder og motorfordringer (personer). Systemet skulle samtidig indeholde en fælles funktionalitet med inddrivelsen, hvor håndtering af fordringer, rykkere og renter mv., skulle foregå. Denne fælles funktionalitet skabte udfordringer i udviklingsarbejdet.

Der blev udviklet på systemet frem til 2008, hvor det blev nødvendigt at udskifte daværende IT-leverandør, hvilket medførte yderligere forsinkelse.

I 2009 blev der indgået kontrakt med ny IT-leverandør, og på baggrund af ændringslov nr. 1560 af 21. dec. 2010 blev projektet én Skattekonto, (nuværende Skattekonto), igangsat kun omhandlende virksomheder og

uden den fælles funktionalitet til håndtering af fordringer med inddrivelsen. Skattekontoen i nuværende form blev sat i drift 1. august 2013.

Ad spørgsmål 3.4

...

Fra idriftsættelsen af Skattekontoen var en gruppe virksomheder blevet udelukket fra rentetilskrivning. Der var udfordringer med udviklingen af delområder af rentefunktionaliteten på Skattekontoen. På den baggrund var det forventeligt, at der efter idriftsættelsen kunne være behov for tilretning omkring delområder af renteberegningen.

I forbindelse med den første rentetilskrivning, blev SKAT opmærksom på, at der for nogle virksomheder var usikkerhed om grundlaget for rentetilskrivningen.

...

SKAT overvejede ikke at stoppe brugen af Skattekontoen på grund af problemet med rentetilskrivningen.

SKAT valgte af retssikkerhedsmæssige årsager, at stoppe rentetilskrivningen på virksomheder, hvor der ikke var sikkerhed for, at datagrundlaget var korrekt. Det var samtidig SKATs opfattelse, at der kunne og skulle ske efteropkrævning af renterne.

SKAT havde på tidspunktet for opstarten af Skattekontoen ikke forudset omfanget af og kompleksiteten i udsøgning og behandling af den gruppe virksomheder, som blev berørt af problemet med rentetilskrivningen.

Der blev i hele perioden arbejdet på snarest muligt at tilskrive renter på Skattekontoen, og SKAT vurderede løbende, om det var muligt at genoptage rentetilskrivningen på en delmængde af virksomhederne.

Ad spørgsmål 3.5

...

SKAT har på eget initiativ løbende orienteret de berørte virksomheder om den manglende rentetilskrivning. Orienteringen er sket via forskellige informationskanaler til virksomhederne samt til FSR danske revisorer.

December 2013 brev til virksomheder med gæld over 5.000 kr.

I december 2013 besluttede SKAT at undlade at sende rykkerskrivelser til virksomhederne på grund af manglende eller fejlagtig renteberegning på Skattekontoen og i stedet udsende et orienteringsbrev om Skattekontoen. Brevet blev sendt til samtlige virksomheder med gæld til SKAT på over 5.000 kr., i alt ca. 80.000 virksomheder. Det var samme modtagerkreds, som ellers ville have modtaget en rykker.

Brevet blev sendt via mail og som almindeligt brev til de virksomheder, hvor SKAT ikke kendte mailadressen. Af brevet fremgår blandt andet:

"Der løber renter på, hvis du betaler efter betalingsfristen. Du kan endnu ikke se renterne på Skattekontoen, da de først bliver lagt til senere. "

"Du kan betale beløbet til Skattekontoen, men renter og gebyrer vil blive opkrævet særskilt. "

Kopi af dette brev er vedlagt som bilag 2a.

Orientering på skat.dk

Den 20. december 2013 blev der på skat.dk orienteret med følgende tekst:

"Siden 1. august 2013 er der ikke blevet beregnet og tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti.

SKAT har i den forløbne periode rettet op på de forhold, der har påvirket renteberegningen, og der vil i begyndelsen af 2014 blive tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti for perioden tilbage til 1. august 2013. De tilskrevne renter vil herefter kunne ses på Skattekontoen via Tast-Selv Erhverv.

Den manglende rentetilskrivning kan især have betydning for de virksomheder, som har regnskabsårsafslutning i perioden 1. august til 30. november 2013 og er ved eller har udarbejdet årsregnskab, idet SKAT ikke har kunnet oplyse selskaberne om eventuelle renter. "

Orientering af FSR – danske revisorer ultimo 2013

I december 2013 blev brancheorganisationen FSR - danske revisorer, orienteret generelt om den manglende rentetilskrivning.

December 2015 brev til virksomheder

17. december 2015 sendte SKAT brevet "SKAT begynder at tilskrive renter, hvis din virksomhed har gæld på Skattekontoen". I brevet blev virksomhederne orienteret om, at SKAT nu begyndte at tilskrive renter med virkning fra 1. oktober 2015, samt at SKAT forbeholdt sig retten til at opkræve renter, der var påløbet i perioden før den 1. oktober 2015. Det var i brevet formuleret således:

"Hvis du har eller har haft gæld på din virksomheds Skattekonto, er der i en periode ikke tilskrevet renter. Det skyldes en fejl i systemet, som gør, at vi ikke har kunnet beregne og opkræve renterne. Vi har nu rettet op på fejlen, og med virkning fra 1. oktober 2015 beregner og tilskriver vi renter. Hvis du har haft gæld før den 1. oktober 2015, skal du også betale renter, men dem er vi endnu ikke færdige med at beregne. "

"Vi har endnu ikke beregnet og opkrævet renter for perioden før den 1. oktober 2015, men det gør vi i den kommende tid. Vi forbeholder os derfor ret til at opkræve renter, der er påløbet i perioden før den 1. oktober 2015. Når vi har beregnet renterne, får du en meddelelse fra os, og du vil kunne se renterne på din Skattekonto. "

Brevet blev udsendt til ca. 37.000 virksomheder. Heraf vurderede SKAT, at ca. 24.500 havde mellemværender, som ikke var rentetilskrevet.

Kopi af brevet er vedlagt som bilag 2b.

Breve til virksomheder med gæld fra før 1. oktober 2015

På baggrund af resultatet af en manuel gennemgang af virksomhedernes rentesituation fra før 1. oktober 2015 og som opfølgning på brevet fra 17. december 2015 blev der i perioden fra maj til december 2016 sendt breve til virksomhederne. Der blev benyttet tre varianter:

- 1) *Vi har nu opkrævet renter for perioden før den 1. oktober 2015.*
 - a. Her fik virksomhederne tilskrevet renter.
- 2) *Vi har rettet renter på din Skattekonto.*
 - a. Her havde virksomheden et tilgodehavende grundet betaling af for mange renter.
- 3) *Vi opkræver ikke flere renter på din Skattekonto for perioden før den 1. oktober 2015.*
 - a. Virksomheden blev ikke tilskrevet renter.

Kopi af de tre breve er vedlagt som bilag 3a, 3b og 3c.

...

Ad spørgsmål 3.6

...

I dag er der ikke generelle problemer vedrørende Skattekontoens funktionalitet.

Den manglende rentetilskrivning blev rettet med virkning fra 1. oktober 2015. Der er etableret løbende manuel fejløverbågning ved diverse datakørsler, f.eks. ved udsendelse af rykkere. Der foregår ligeledes løbende dialog om fejlrettelser og forbedringer både internt og med ekstern IT-leverandør.”

Den 14. maj 2018 bad jeg SKAT om en supplerende udtalelse i sagen. Jeg anførte bl.a. følgende:

”1. Jeg har den 11. september 2017 modtaget den udtalelse fra SKAT, som jeg bad om i mit brev af 13. juli 2017.

Efter min gennemgang af udtalelsen beder jeg SKAT om en supplerende udtalelse.

Jeg beder SKAT om at sende den supplerende udtalelse til mig via Skatteministeriet, som jeg har bedt om bemærkninger til både den udtalelse, som jeg modtog fra SKAT den 11. september 2017, og til SKATs kommende supplerende udtalelse.

Jeg vedlægger en kopi af det brev, som jeg i dag har sendt til Skatteministeriet.

Jeg har bedt Skatteministeriet om at sende mig SKATs og Skatteministeriets udtalelser **inden 6 uger**.

Jeg beder SKAT om i den supplerende udtalelse at redegøre for følgende forhold:

2. Det fremgår af SKATs udtalelse, at Skattekontoen ”i sin nuværende form blev sat i drift den 1. august 2013”.

SKAT har på side 7 i udtalelsen anført bl.a. følgende:

’Fra idriftsættelsen af Skattekontoen var en gruppe virksomheder blevet udelukket fra rentetilskrivning. Der var udfordringer med udviklingen af delområder af rentefunktionaliteten på Skattekontoen. På den baggrund var det forventeligt, at der efter idriftsættelsen kunne være behov for tilretning omkring delområder af renteberegningen.

I forbindelse med den første rentetilskrivning blev SKAT opmærksom på, at der for nogle virksomheder var usikkerhed om grundlaget for rentetilskrivningen.’

Jeg har forstået dette sådan, at SKAT inden idriftsættelsen var bekendt med, at rentetilskrivningsfunktionen på Skattekontoen for et antal virksomheders vedkommende ikke ville fungere i overensstemmelse med § 16 c, stk. 1, 2. pkt., i opkrævningsloven (nu lovbekendtgørelse nr. 1224 af 29. september 2016). Efter denne bestemmelse beregnes renten af en debetsaldo på Skattekontoen dagligt og tilskrives månedligt.

Jeg har også forstået, at SKAT for andre virksomheders vedkommende ved den første rentetilskrivning på Skattekontoen den 31. august 2013 blev opmærksom på, at der var "usikkerhed om grundlaget for rentetilskrivningen".

2.1. Jeg beder SKAT om uddybende at redegøre for de omtalte udfordringer med udviklingen af delområder af rentefunktionaliteten, som SKAT havde ved idriftsættelsen af Skattekontoen.

2.2. Jeg beder også SKAT om at oplyse, hvor mange virksomheder der ved idriftsættelsen af systemet var udelukket fra rentetilskrivning.

2.3. Endvidere beder jeg SKAT om uddybende at redegøre for, hvad der menes med, at der var "usikkerhed om grundlaget for rentetilskrivningen", og hvor mange virksomheder der var berørt heraf.

3. Som det fremgår under pkt. 2 ovenfor, følger det af opkrævningsloven, at renten af en debetsaldo på Skattekontoen beregnes dagligt og tilskrives månedligt. Jeg kan ikke umiddelbart se, at der på tidspunktet, hvor systemet bag Skattekontoen blev sat i drift, var hjemmel til at fravige bestemmelsen i opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt.

Reglerne om skattekontoen blev indført ved lov nr. 513 af 7. juni 2006 om ændring af opkrævningsloven, selskabsskatteoven og forskellige andre love (Opkrævning via én skattekonto). Af ændringslovens § 18 fremgår det, at skatteministeren fastsætter tidspunktet for lovens ikrafttræden.

Af forarbejderne til denne bestemmelse fremgår bl.a. følgende (lovforslag nr. L 205 af 29. marts 2006):

'Det er hensigten, at skattekontoen skal have virkning fra den 1. januar 2008. Det er dog en forudsætning herfor, at den (it)systemmodernisering, der danner grundlag for driften af skattekontoen – og inddrivelses-systemet – er afsluttet, og at systemet er klar til anvendelse på dette tidspunkt.

Udviklingen og færdiggørelsen af større nye it-systemer, som der er tale om i denne sammenhæng, er generelt behæftet med en lang række usikkerhedsfaktorer. Der kan således ikke udstedes nogen garanti for, at det system, der skal drive skattekontoen med sikkerhed er klar til drift den 1. januar 2008. På baggrund af denne usikkerhed er det valgt, at skatteministeren fastsætter det nærmere tidspunkt for lovens ikrafttræden.'

3.1. Jeg beder SKAT om at redegøre for, hvorfor SKAT satte Skattekontoen i drift, selv om der var "udfordringer med udviklingen af delområder af rentefunktionaliteten på Skattekontoen", og det var "forventeligt, at der efter idriftsættelsen kunne være behov for tilretning omkring delområder af renteberegningen", jf. det citerede i pkt. 2 ovenfor.

Jeg beder særligt SKAT om at redegøre for forløbet omkring udstedelsen af bekendtgørelse nr. 577 af 30. maj 2013, som bl.a. satte reglerne om Skattekontoen i kraft den 1. august 2013. I den forbindelse beder jeg SKAT om at redegøre for, hvilke overvejelser myndighederne havde om betydningen af de omtalte udfordringer med rentefunktionaliteten på Skattekontoen.

Jeg beder samtidig om at modtage kopi af SKATs akter vedrørende beslutningen om at sætte Skattekontoen i drift pr. 1. august 2013, herunder navnlig kopi af SKATs akter vedrørende udstedelse af bekendtgørelsen og akter, der omtaler udfordringerne med rentefunktionaliteten på Skattekontoen.

4. SKAT har i udtalelsen redegjort for spørgsmålet om efteropkrævning af renter hos virksomheder, som var berørt af den manglende rentetilskrivning på Skattekontoen. SKAT har således på side 6 i udtalelsen i forlængelse af en redegørelse for de formueretlige regler om retsfortabende passivitet bl.a. anført følgende:

'På baggrund af ovenstående passivitetsbetragtninger, samt oplysningerne om SKATs orienteringer og information af virksomhederne, har SKAT foretaget efteropkrævning af renter således:

SKAT har efterkrævet renter hos virksomheder, hvor saldoen på Skattekontoen har været negativ og ikke på noget tidspunkt, trods løbende betalinger, har været nedbragt til 0 kr. Det er SKATs opfattelse, at virksomheden henset til opkrævningslovens § 16 c, ikke kan være i god tro om, at der ikke tilskrives renter på debetsaldoen i en sådan situation.'

4.1. Jeg beder SKAT om at redegøre for, om bestemmelsen om månedlig tilskrivning af renter i opkrævningslovens § 16, c, stk. 1, 2. pkt., indebærer et krav om, at virksomhederne månedligt skal kunne gøre sig bekendt med rentekravenes størrelse.

4.2. Jeg beder i forlængelse heraf SKAT om at redegøre nærmere for, hvilken betydning det har haft for mulighederne for efteropkrævning af renter, at lovens krav om månedlig tilskrivning af renter ikke var opfyldt.

4.3. Jeg beder også SKAT om at redegøre for SKATs overvejelser om virksomhedernes mulighed for at indrette sig på rentekravenes størrelse, f.eks. i forbindelse med aflæggelse af årsregnskab i den periode, hvor renter ikke blev tilskrevet månedligt på skattekontoen.

4.4. Jeg beder i den forbindelse SKAT om (om muligt) at oplyse den samlede størrelse af de beløb, der er efteropkrævet for perioden fra den 1. august 2013 til den 30. september 2015.

5. Jeg beder tillige SKAT om at oplyse, i hvilket omfang SKAT har orienteret Skatteministeriet om problemerne med Skattekontoen.

Jeg beder samtidig om at modtage kopi af al korrespondance mellem SKAT og Skatteministeriet om problemerne med Skattekontoen.

6. SKAT har på side 8 i udtalelsen oplyst, at SKAT den 20. december 2013 lagde en orientering ud på skat.dk, hvoraf bl.a. fremgik følgende:

'Siden 1. august 2013 er der ikke blevet beregnet og tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti.

SKAT har i den forløbne periode rettet op på de forhold, der har påvirket renteberegningen, og der vil i begyndelsen af 2014 blive tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonto for perioden tilbage til 1. august 2013. De tilskrevne renter vil herefter kunne ses på Skattekontoen via Tast-Selv Erhverv.'

6.1. Jeg beder SKAT om at oplyse, om denne orientering fortsat ligger på skat.dk. Hvis den ikke længere ligger på skat.dk, beder jeg SKAT om at oplyse, hvornår den blev fjernet.

6.2. Jeg beder også SKAT om at redegøre for, hvorfor SKAT ikke orienterede med en ny tekst på skat.dk, da SKAT blev klar over, at der fortsat ikke ville kunne tilskrives renter efter begyndelsen af 2014.

7. SKAT har i udtalelsen oplyst, at SKAT på eget initiativ løbende har orienteret de berørte virksomheder, og har sendt kopi af to breve fra henholdsvis december 2013 og 17. december 2015.

Jeg kan konstatere, at brevet fra december 2013 (bilag 2 a til SKATs udtalelse) ikke udtrykkeligt omtaler problemerne med rentetilskrivning på Skattekontoen.

7.1. Jeg beder SKAT om at oplyse, om det er korrekt forstået, at brevet fra december 2013 blev sendt til alle virksomheder med en gæld på Skattekontoen på over 5.000 kr. og ikke kun til virksomheder, der var berørt af problemerne med rentetilskrivning på Skattekontoen.

7.2. Jeg beder endvidere om, at SKAT oplyser baggrunden for, at SKAT i december 2013 alene orienterede om problemerne med rentetilskrivning på Skattekontoen på skat.dk og ved henvendelse til FSR og ikke ved direkte henvendelse til hver enkelt af de berørte virksomheder.

7.3. Jeg beder også SKAT om at redegøre for, hvilke overvejelser SKAT gjorde sig i forhold til yderligere orientering af virksomhederne i perioden mellem idriftsættelsen og frem til december 2015, hvor SKAT orienterede virksomhederne om, at der blev tilskrevet renter fra den 1. oktober 2015.”

Den 14. maj 2018 sendte jeg også et brev til Skatteministeriet, hvoraf bl.a. følgende fremgik:

”Jeg vedlægger kopi af et brev, som jeg i dag har sendt til SKAT vedrørende SKATs digitale selvbetjeningssystem til virksomheder – Skattekontoen.

Som det fremgår, bad jeg den 13. juli 2017 SKAT om en udtalelse om sagen, og jeg modtog den 11. september 2017 en udtalelse fra SKAT. Jeg vedlægger en kopi af mit brev af 13. juli 2017 og af SKATs udtalelse.

Som det også fremgår, har jeg efter min gennemgang af SKATs udtalelse fundet anledning til at bede SKAT om en supplerende udtalelse om sagen.

Jeg har bedt SKAT om at sende den supplerende udtalelse til mig via Skatteministeriet, og jeg beder venligst ministeriet om at komme med bemærkninger til både den udtalelse, som jeg modtog den 11. september 2017, og til SKATs kommende supplerende udtalelse om sagen.

Jeg beder også Skatteministeriet om at sende kopi af al korrespondance mellem SKAT og Skatteministeriet om problemerne med Skattekontoen samt kopi af ministeriets akter vedrørende udstedelse af bekendtgørelse nr. 577 af 30. maj 2013, som satte reglerne om Skattekontoen i kraft.”

Ved e-mail af 28. september 2018 modtog jeg Skattestyrelsens og Skatteministeriets udtalelser med bilag. Af Skattestyrelsens udtalelse af 4. september 2018 fremgik bl.a. følgende:

”Efter ændringen af Skatteforvaltningens organisation besvares de supplerende spørgsmål af Skattestyrelsen, idet der i nødvendigt omfang er indhentet oplysninger fra Udviklings- og Forenklingsstyrelsen.

...

Indledningsvis finder Skattestyrelsen anledning til at redegøre for det samlede forløb, idet der henvises til vedlagte tidslinje (bilag 1) og beskrivelse af hændelsesforløb (bilag 1a).

I denne forbindelse skal Skattestyrelsen oplyse, at ingen virksomheder fik tilskrevet renter fra idriftsættelsen den 1. august 2013 og frem til januar 2014. Rentetilskrivning skal ske månedligt bagud, hvorfor den første rentetilskrivning burde være sket ultimo august 2013. Rentetilskrivningen ultimo august 2013 skete imidlertid ikke, da der i løbet af august i forbindelse med forberedelserne til den første rentetilskrivning opstod tvivl om, hvorvidt data fra SKATs fagsystemer var af tilstrækkelig kvalitet. Datakvaliteten var af afgørende betydning for, at renten kunne beregnes korrekt. I løbet af efteråret 2013 blev der endvidere, udover fejl med datakvaliteten, også konstateret mindre funktionelle fejl i renteberegningen. Først i januar 2014 blev den første rentetilskrivning gennemført. Denne rentetilskrivning omfattede alle virksomheder, bortset fra en mindre gruppe virksomheder hvor der fortsat var tvivl, om renteberegningen ville blive korrekt.

Først efter idriftsættelsen stod det klart, at der var problemer med at foretage en korrekt renteberegning. Det beklages, at dette ikke fremgik tilstrækkeligt tydeligt af SKATs tidligere besvarelse.

Der er vedlagt dokumentation, der underbygger, at der forud for og på selve idriftsættelsestidspunktet ikke var anledning til at antage, at der skulle være fejl i funktionalitet og datakvaliteten. Dette er nærmere beskrevet nedenfor i svaret til spørgsmål 2.1. Da det efterfølgende blev konstateret, at der var risiko for fejl i datakvaliteten og funktionaliteten, må det antages, at der var en forventning om at fejlene kunne rettes hurtigt, således at suspensionen af rentetilskrivningen kun ville blive af kort-

varig karakter, og således at renterne ville blive efteropkrævet, når fejlene var rettet. Denne antagelse viste sig efterfølgende ikke at være korrekt, og det blev konstateret, at lovbestemmelserne om renteberegning ikke kunne anses for at være implementeret. Dette fremgår af (bilag 2).

I december 2013 klarmeldtes datakvaliteten. Men umiddelbart inden første rentetilskrivning i januar 2014 viste det sig, at der fortsat kunne konstateres fejl i data fra fagsystemerne, som leverer data til Skattekontoen, hvilket medførte usikkerhed om grundlaget for rentetilskrivningen. Derfor blev der fortsat ikke foretaget rentetilskrivning for et antal virksomheder.

Det viste sig i det efterfølgende forløb vanskeligt at rette alle fejl, og det lykkedes først at foretage rentetilskrivning fra 1. oktober 2015 for den gruppe virksomheder, hvor rentetilskrivningen havde været suspenderet.

En efteropkrævning af renter for perioden fra 1. august 2013 til 30. september 2015 kunne ikke iværksættes for denne gruppe af virksomheder på grund af formueretlige principper om passivitet, herunder god og ond tro. Efter den manuelle gennemgang og vurdering var efteropkrævningen tilendebragt i december 2016.

Med hensyn til Skattestyrelsens mulighed for at fremlægge dokumentation, har det alene været muligt at fremfinde begrænset dokumentation for:

1. de overvejelser, der gik forud for udstedelse af bekendtgørelse nr. 577 af 30. maj 2013, som satte reglerne om Skattekontoen i kraft pr. 1. august 2013
2. de overvejelser, der gik forud for beslutningen om idriftsættelse af Skattekontoen
3. det efterfølgende forløb
4. orientering af departementet.

Det skal desuden bemærkes, at udviklingen af Skattekontoen blev varetaget af et projekt, der refererede til den samme styregruppe som EFI projektet med SKATs direktør som formand. Skattekontoen havde endvidere en implementeringsstyregruppe med SKATs underdirektør for it-udvikling som formand. Dokumentationen fra Skattekontoprojektet og de to styregrupper har kun i begrænset omfang kunne afdækkes. Begge projekter havde været længe undervejs, releasetidspunkterne for de nye systemer var fastlagt tidligere på året i 2013, og projekterne blev drøftet på kvartalsmøder med departementet og ugentligt i en styregruppe/referencegruppe i SKAT med deltagelse af SKATs direktør, IT-direktøren og inddrivelsesdirektøren. Det kan ikke udelukkes, at projekterne gik i drift uden en formel forelæggelse.

Ad Ombudsmandens pkt. 2.

...

Der var ikke kendte, væsentlige fejl i rentefunktionalitet hverken op til eller på idriftsættelsestidspunktet. Skattestyrelsen skal beklage, at dette ikke fremgik tydeligt af SKATs tidligere besvarelse. Det fremgår af planche 10 i projektstatusrapport pr. 31. juli 2013, at funktionalitet vedr. renters rente på betalingsordninger udskydes (bilag 3). Dette var imidlertid ikke kritisk for idriftsættelsen, eftersom betalingsordninger tillige var udsendt. Af referat fra implementeringsstyregruppen for Skattekontoens møde den 8. august 2013 fremgår det, at status er 'grøn', og at rente prioriteres (bilag 4). Af status til SKATs direktør i uge 33 i 2013 fremgår på side 14, at renteberegning var planlagt til ultimo august 2013, og på side 10 nævnes renteberegning ikke på top-5 risici for Skattekontoen (bilag 5). I uge 34 gik den planlagte renteberegning i 'gul' pga. risiko for fejl, men renteberegningen blev ikke udsendt på dette tidspunkt (bilag 6). Med hensyn til forløbet om udredning af datafejlenes omfang og udelukkelse af virksomheder fra rentetilskrivning henvises til bilag 1a.

Fejlene i rentefunktionaliteten blev identificeret i løbet af efteråret 2013, og de væsentligste fejl blev rettet i januar 2015. Der er nærmere redegjort for fejlenes karakter i bilag 1a.

...

Ingen virksomheder blev rentetilskrevet i perioden fra idriftsættelsen af Skattekontoen i august 2013 og indtil december 2013, idet beslutningen om at undlade at foretage rentetilskrivning blev truffet efter idriftsættelsen. Fra januar 2014 var et begrænset antal virksomheder udelukket, og dette antal varierede frem til oktober 2015, idet virksomhederne løbende blev henholdsvis udeholdt fra rentetilskrivning, når fejl blev identificeret, og medtaget i rentetilskrivning i takt med at fejl blev løst. I bilag 1a er det nærmere oplyst, hvor mange virksomheder, der for de enkelte måneder fra april 2014 til oktober 2015 var udelukket fra rentetilskrivning.

...

Som nævnt indledningsvist var der ingen virksomheder, der blev rentetilskrevet i perioden august – december 2013. Det betyder, at alle virksomheder blev berørt af problemerne med mangelfuld datakvalitet og usikkerheden om grundlaget i den forstand, at alle virksomheder på denne baggrund blev udelukket fra rentetilskrivning. Den nævnte usik-

kerhed om grundlaget for rentetilskrivningen skyldtes primært fejl i dataleverancerne fra fagsystemerne. Med hensyn til beskrivelse af karakteren af datafejl og antal virksomheder henvises der til bilag 1a.

Ad Ombudsmandens pkt. 3

...

Som det er redegjort for indledningsvist og i besvarelsen af spørgsmål 2.1, viser de foreliggende oplysninger, at der ikke var kendte væsentlige udfordringer med udviklingen af rentefunktionaliteten eller datakvaliteten, hverken op til eller i forbindelse med selve idriftsættelsen af Skattekontoen 1. august 2013. Der henvises i det hele til besvarelsen af spørgsmål 2.1 og den deri omtalte dokumentation. Fejl i rentefunktionaliteten og datagrundlaget blev først afdækket efter idriftsættelsen.

Af planche 10 i projektstatusrapport af 31. juli 2013 fremgår det, at der var problemer med renteberegningen, når virksomhederne skulle indgå betalingsordninger. Denne udvikling var ikke helt på plads, men SKAT anså ikke dette for at være en væsentlig mangel i sig selv eller for at være til hinder for idriftsættelsen, eftersom betalingsordninger blev udskudt til senere idriftsættelse (bilag 3). Betalingsordninger kunne fortsat indgås ved henvendelse til SKAT på sædvanlig vis, indtil den digitale selvbetjeningsløsning i Skattekontoen var klar.

Som nævnt indledningsvist har det ikke været muligt at fremfinde fuld dokumentation for forløbet.

...

I februar/marts måned 2013 indledtes drøftelser med Skatteministeriets departement om at påbegynde arbejdet med at forberede udstedelse af bekendtgørelsen. Skattestyrelsen har ikke kunnet fremfinde materiale, der viser, at man i begyndelsen af 2013 var opmærksom på, at der kunne være problemer relateret til rentefunktionaliteten og datakvaliteten i beregningsgrundlaget. Disse problemer blev som nævnt først identificeret efter idriftsættelse af Skattekontoen.

Da Skattekontoen blev sat i drift den 1. august 2013 var der ikke registreret væsentlige fejl ved rentefunktionaliteten, jf. ovenfor. Skatteministeriet har i notat af 28. maj 2013 beskrevet proceduren, hvis det skulle blive aktuelt at tilbagekalde ikrafttrædelsesbekendtgørelserne (bilag 7). Der var således et beredskab i tilfælde af, at EFI og Skattekontoen ikke var klar til idriftsættelse. Skattestyrelsen har ikke været i stand til at

fremfinde yderligere akter, der kan belyse forløbet om udstedelse af bekendtgørelsen.

...

Skattestyrelsen skal henvise til (bilag 8), hvor SKATs direktør orienterer IT-leverandøren CSC om den ønskelige igangsætning af EFI og Skattekontoen.

Ad Ombudsmandens pkt. 4

...

Opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt., har følgende ordlyd:
'Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt.'

Skattestyrelsen forstår Ombudsmandens spørgsmål på den måde, at der spørges til, om formuleringen *'Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt'* indebærer et krav om, at virksomhederne skal have mulighed for månedligt at følge/gøre sig bekendt med en sådan rentetilskrivning, og størrelsen heraf, via elektronisk opslag på Skattekontoen.

I bemærkningerne til lov nr. 513 af 7. juni 2006, er det forudsat, at virksomhederne til enhver tid skal kunne få et overblik over, hvad deres samlede mellemværende med told- og skatteforvaltningen er.

Af 'Almindelige bemærkninger' til lovforslaget fremgår det flere steder, at virksomhederne skal have denne online-opslagsmulighed – se blandt andet følgende (vores fremhævelse):

'1.1 Baggrund

*Etableringen af skattekontoen forventes at lette betalingen/opkrævnin-
gen for både virksomhederne og told- og skatteforvaltningen samt at
give virksomhederne mulighed for hurtigt og enkelt via online-adgang
til skattekontoen at konstatere, om de skylder beløb eller har beløb
til gode hos told- og skatteforvaltningen.*

'1.3 Formålet med skattekontoen

*At alle ind- og udbetalinger indbetales henholdsvis afregnes – og regi-
streres – samlet via skattekontoen betyder, at virksomhederne nemt og
hurtigt – via online-adgang til skattekontoen – på et hvilket som helst
tidspunkt vil kunne få et overblik over, hvad deres samlede mellem-
værende med told- og skatteforvaltningen er.*

'6. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Virksomhederne får online-adgang til skattekontoen, og vil således hele tiden have det samme billede af virksomhedens betalingsrelationer til skattemyndighederne, som myndighederne har.'

I opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt. bestemmes det, at renten beregnes dagligt og tilskrives Skattekontoen månedligt. Som følge af den online-adgang, som virksomhederne forudsættes at have til Skattekontoen, jf. hermed særligt de ovenfor citerede bemærkningerne til reglerne om Skattekontoen, forudsættes virksomhederne til enhver tid at kunne gøre sig bekendt med saldoen på Skattekontoen.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmålet om, hvorvidt det er et krav, 'at virksomhederne månedligt skal kunne gøre sig bekendt med rentekravenes størrelse' skal besvares bekræftende.

...

Hertil kan det oplyses, at:

Det forhold, at der ikke blev foretaget månedlig tilskrivning af renter på Skattekontoen for de berørte virksomheder, har været en medvirkende og afgørende faktor i forbindelse med SKATs vurdering af, om virksomheder, der skulle have betalt (yderligere) renter, havde været i god tro. Der er således alene sket efteropkrævning hos virksomheder, der ikke blev vurderet til at være i god tro. I forhold til beregningen af renter har den manglende månedlige rentetilskrivning ikke haft betydning for efteropkrævningen. Der er således beregnet renter af krav tilbage til 1. august 2013, i det omfang SKAT havde et rentekrav mod de berørte virksomheder.

For så vidt angår vurderingen af passivitet og god tro henvises til SKATs tidligere besvarelse, pkt. 3.2.

...

SKAT udarbejdede i december 2013 et notat om problemstillingen, der blev forelagt for styregruppen for EFI-systemet i februar 2014. Styregruppen bestod af medlemmer af SKATs direktion, som var SKATs direktør, IT-direktøren og inddrivelsesdirektøren. Notatet beskrev, at det måtte anses som et særligt problem, at de ca. 28.000 selskaber, hvis regnskabsår sluttede i perioden august – november ikke havde fået oplysning fra SKAT om størrelsen af de påløbne renter. Det blev besluttet, at de selskaber, der var berørt heraf, ville få en særskilt orientering om problemstillingen, således at det ikke var forhold hos SKAT, der forhindrede dem i at aflægge et retvisende regnskab (bilag 9). Skattestyrelsen

kan konstatere, at selskaberne ikke efterfølgende blev orienteret. Det har ikke været muligt at afdække årsagen hertil.

Der henvises endvidere til bilag 2a i tidligere besvarelse og orientering til FSR (vedlagt den tidligere besvarelse).

...

Det har ikke været muligt at opgøre beløbsstørrelsen af renter, der blev efteropkrævet i perioden. Det skyldes, at det ikke har været muligt at identificere, for hvilke perioder den enkelte virksomhed har været undtaget fra rentetilskrivning, og at det er en meget kompleks opgave. Der er udarbejdet en oversigt over antallet af virksomheder, der har været berørt i perioden fra og med rentekørslen i april 2014, jf. vedlagte bilag 1a. Det har ikke været muligt at identificere hvilke virksomheder, der var undtaget fra rentetilskrivning i perioden fra januar til april 2014.

Ad Ombudsmandens pkt. 5

...

Som nævnt indledningsvist har det ikke være muligt at fremfinde materiale, der afdækker i hvilket omfang, der er foretaget orientering af Skatteministeriet.

Skattestyrelsen kan oplyse, at der er foretaget orientering af SKATs direktør og departementschefen. SKATs direktør blev orienteret via forelæggelse for EFI-styregruppen om afvikling af rentekørsel på Skattekontoen den 18. februar 2014 (*årstallet er i bilaget fejlagtigt angivet til 2013*) (bilag 10). Heraf fremgår, at IT-direktøren mundtligt har orienteret afdelingschefen for koncernstyring og udvikling i departementet om baggrunden for, at der ikke hidtil er blevet afviklet renteberegningskørsler på Skattekontoen. Det fremgår endvidere, at det kan blive aktuelt, afhængig af forløbet, evt. at inddrage departementet yderligere. Departementschefen blev orienteret om manglende renteberegning ved forelæggelse af 14. december 2015 (bilag 10). Denne orientering omhandler SKATs håndtering af oprydningen i forbindelse med rentetilskrivning for de udeholdte virksomheder.

...

Det har alene været muligt at fremfinde begrænset materiale om dialogen mellem SKAT og Skatteministeriet. Der har dog været en orientering på kvartalsmøde med departementet den 20. juni 2013, hvor det af

planchen side 10 fremgår, at det anses som en top-3 risiko, at grave-rende fejl og mangler ikke kan rettes inden idriftsættelse (bilag 11). For en god ordens skyld skal det nævnes, at det ikke fremgår af bilag 11, hvilke fejl, der er tale om. Det vil sige, at det ikke er muligt at konstatere, hvorvidt der tænkes på forhold, der vedrører rentefunktionalitet og data-kvalitet.

Det må antages, at fejlene var rettet eller ikke havde betydning for idrift-sættelsen, idet Skattekontoen blev meldt i 'grøn' den 8. august 2013 (bi-lag 4), og der heller ikke af projektstatusrapporten pr. 31. juli 2013 frem-gik andre problemer, end at funktionalitet vedr. renters rente på beta-lingsordninger måtte udskydes (bilag 3). Fejlene er heller ikke omtalt i den senere top-5 risiko for Skattekontoen, som fremgår af status til SKATs direktør i uge 34 i 2013 (bilag 5). Der henvises i øvrigt til besva-relsen under spørgsmål 2.1.

Ad Ombudsmandens pkt. 6

...

Skattestyrelsen kan oplyse, at orienteringen på skat.dk blev fjernet inden marts 2014. Den nøjagtige dato kendes ikke, og oplysningen er alene baseret på enkelte medarbejderes erindring om tidspunktet for fjernel-sen af orienteringen.

...

Skattestyrelsen kan oplyse, at meddelellestekster på skat.dk udeluk-kende bruges til masseinformation. Der blev imidlertid ikke udarbejdet meddelelse direkte til de virksomheder, der fortsat ikke blev rentebereg-net efter den første renteberegning i januar 2014. Der foreligger ingen dokumentation, der viser, hvorfor virksomhederne ikke blev orienteret herom.

Ad Ombudsmandens pkt. 7

...

Det er korrekt forstået, at brevet fra december 2013 blev udsendt til alle virksomheder med en gæld på over 5.000 kr. Årsagen var, at ingen virk-somheder var blevet rentetilskrevet endnu, jf. ovenfor.

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 2.

...

Brevet fra december 2013 blev sendt via mail til virksomheder med kendt mailadresse og som almindeligt brev til de virksomheder, hvor SKAT ikke kendte mailadressen. Af brevet fremgår følgende: 'Du kan endnu ikke se renterne på Skattekontoen, da de først bliver lagt til senere.' Virksomhederne blev altså orienteret direkte om, at der ville ske rentetilskrivning senere, og det skete således ikke alene via skat.dk og FSR.

...

Der findes ikke dokumentation for, hvilke overvejelser SKAT har gjort sig i forhold til yderligere orientering af virksomhederne i den nævnte periode udover orienteringen i december 2013 og overvejselsen om at kontakte selskaber med regnskabsår, der sluttede i august – november 2013 som nævnt i besvarelsen af spørgsmål 4.3.

Supplerende oplysninger

Udover de af Ombudsmanden stillede spørgsmål kan det supplerende oplyses, at det, efter at Ombudsmandens tidligere henvendelse var besvaret, i oktober 2017 blev konstateret, at en fejl, der i første omgang ikke blev anset for at være systematisk, og dermed ikke har ført til, at virksomheder blev udelukket fra rentetilskrivning, har berørt et stort antal virksomheder. Fejlen blev rettet den 28. juli 2017, og Skatteforvaltningen er i gang med at håndtere oprydningen efter denne fejl, som berørte ca. 320.000 virksomheder (bilag 12)."

Af bilag 1a til Skattestyrelsens udtalelse fremgik bl.a. følgende:

"Hændelsesforløb i forbindelse med SKATs undladelse af rentetilskrivning på Skattekontoen

Indledning

Skattestyrelsen redegør i dette notat for, hvilke hændelser der lå til grund for, at SKAT i perioden fra Skattekontoens opstart i august 2013 frem til oktober 2015 ikke foretog rentetilskrivning, og hvilket antal virksomheder, der var berørt heraf.

Baggrund

Da Skattekontoen gik i luften pr. 1. august 2013 var det i forventning om, at man ville være i stand til at renteberegne korrekt, da der i testforløbet ikke var fundet større funktionalitetsfejl.

Efter at Skattekontoen blev sat i drift, viste det sig hurtigt, at Skattekontoen var meget sårbar i forhold til de data, der blev modtaget fra fødesystemerne, herunder manglende filer mv. fra andre systemer, fx betalingsfiler fra banker, fordringer fra SKATs fagsystemer o.lign.

Da der var usikkerhed om pålideligheden af data, besluttede SKAT i løbet af august 2013, ud fra et forsigtighedsprincip, ikke at starte rentetilskrivningen, der skulle ske den 31. august 2013, selvom der var en forventning om, at renteberegningsfunktionaliteten fungerede. Beslutningen omfattede alle virksomheder.

Omfattende oprydning af datafejl, forbedring af metoder til indlæsning af filer og indførelse af diverse systemalarmer i forbindelse med fejl blev etableret i løbet af efteråret 2013. I løbet af efteråret konstateredes også mindre funktionalitetsfejl i renteberegningen, der ligeledes blev rettet. SKAT vurderede i december 2013, at Skattekontoen nu var i stand til at foretage renteberegningen uden fejl.

I december 2013 iværksattes en informationskampagne, idet der blev udsendt et brev til de berørte virksomheder, ligesom FSR blev informeret, og der blev lagt en tekst på skat.dk. Dette skulle sikre, at virksomhederne blev gjort opmærksom på, at der senere kom en rentetilskrivning.

En mindre gruppe virksomheder blev dog fortsat i januar 2014 udelukket fra rentekørslen, fordi der manglede oprydning af flere kendte datafejl. Disse virksomheder blev ikke informeret om den yderligere forsinkelse i forhold til renteberegning og -tilskrivning. Det har ikke været muligt at fremfinde antallet, da der først fra maj 2014 har været systematisk overvågning og registrering.

Efter at den første rentetilskrivning var foretaget, fortsatte SKATs praksis med at udelukke virksomheder, når der opstod fejl, som potentielt kunne medføre en fejl i rentegrundlaget og dermed en fejl i renteberegningen.

Det betød i praksis, at virksomheder løbende blev udelukket fra rentetilskrivninger, og at rentetilskrivningen løbende blev igangsat igen, når de enkelte fejl blev rettet.

Virksomhederne modtog ingen information om dette.

Enkelte fejl viste sig dog så svære at rette, at nogle virksomheder var udelukket fra rentetilskrivning i op til 19 mdr.

Forskellige forløb for de enkelte virksomheder

Nogle virksomheder var udelukket helt fra starten, andre en enkelt eller flere gange. Den nøjagtige periode, en virksomhed var udelukket, var afhængig af, hvornår den enkelte fejl blev konstateret og eventuelt rettet, og hvornår den efterfølgende oprydning på virksomhedens Skattekonto blev foretaget.

Så selvom de fleste rentefejl var rettet i systemerne i januar 2015, var det ikke muligt at frigive de udelukkede virksomheder til renteberegning, da det ville betyde, at virksomhederne ville blive efteropkrævet de manglende renter inkl. renters rente.

Nedenfor er vist en tabel over, hvor mange virksomheder, der var udelukket fra rentetilskrivning på Skattekontoen, fordelt på periode og antal fejl, der var kendt i den pågældende periode.

Antallet af fejl varierer fra måned til måned, da der kom nye fejl til, og gamle fejl blev løst. Enkelte fejl forblev på listen hele tiden.

Rentetilskrivningsmåned	Renteperiode	Antal virksomheder udelukket fra rentetilskrivning	Antal kendte fejl
Januar 2014	01/08 - 31/12-13	*	*
Maj 2014	01/01 - 30/04-14	35.976	13
Juni 2014	01/05 - 31/05-14	36.231	12
Juli 2014	01/06 - 30/06-14	36.781	11
August 2014	01/07 - 31/07-14	36.934	10
Sept. 2014	01/08 - 31/08-14	32.789	9
Oktober 2014	01/09 - 30/09-14	37.208	9
November 2014	01/10 - 31/10-14	34.361	9
December 2014	01/11 - 30/11-14	34.520	9
Januar 2015	01/12 - 31/12-14	39.041	10
Februar 2015	01/01 - 31/01-15	37.858	9

Rentetilskrivningsmåned	Renteperiode	Antal virksomheder udelukket fra rentetilskrivning	Antal kendte fejl
Marts 2015	01/02 - 28/02-15	39.934	8
April 2015	01/03 - 31/03-15	38.356	8
Maj 2015	01/04 - 30/04-15	67.966	11
Juni 2015	01/05 - 31/05-15	32.406	8
Juli 2015	01/06 - 30/06-15	33.830	7
August 2015	01/07 - 31/07-15	29.306	8
Sept. 2015	01/08 - 31/08-15	28.395	8
Oktober 2015	01/09 - 30/09-15	27.814	8

* Antal ukendt i januar-april 2014, da systematisk overvågning og registrering først starter i maj 2014

Problemer med efteropkrævning af renter

Efter en IT release i januar 2015, hvor de største fejl var blevet rettet, var det planlagt at genoptage renteberegningen på størstedelen af de udelukkede virksomheder.

På dette tidspunkt blev der rejst spørgsmål om, hvorvidt SKAT havde hjemmel til at efteropkræve renterne. Særligt fordi SKAT ikke løbende havde informeret virksomhederne. I maj 2015 forelå der en juridisk vurdering internt i SKAT, som konkluderede, at SKAT som udgangspunkt havde fortabt retten til at efteropkræve renterne. Vurderingen var begrundet med, at SKAT havde udvist passivitet, hvorfor renterne kun kunne efteropkræves, hvis virksomheden konkret havde været i ond tro. Virksomheden blev anset for at have været i ond tro, hvis saldoen på Skattekontoen på intet tidspunkt havde været nedbragt til 0 kr.

Udsøgning af virksomheder, der kunne efteropkræves

I maj 2015 anmodede SKAT den daværende IT leverandør (CSC) om at udvikle en metode til systemmæssig udsøgning og håndtering af de virksomheder, som skulle anses for at være i hhv. god og ond tro. Det viste sig ikke at være muligt, da opgaven var for kompleks. Det var således kun muligt ved manuel gennemgang og oprydning at sikre en korrekt håndtering af virksomhederne.

Først i august/september 2015 stod det klart, at der ikke kunne udvikles en IT-løsning.

Ledelsesbeslutning om efteropkrævning af renter

I oktober 2015 blev der lagt et forslag om undladelse af rentetilskrivning for perioden før 1. oktober 2015 op til ledelsen i SKAT. Dette kunne ledelsen dog ikke tiltræde.

De ca. 27.000 virksomheder skulle gennemgås manuelt for god og ond tro. Desuden blev der udsøgt yderligere virksomheder, som havde været omfattet af datafejl og derved udelukket i en periode på mere end 2 mdr., men hvor fejlen var rettet, og renteberegningen genoptaget med tilbagevirkende kraft, uden der var givet information til virksomheden.

I alt blev ca. 40.000 virksomheder manuelt gennemgået.

Det blev desuden foreslået til ledelsen, at renteberegningen skulle igangsættes fremadrettet.

Ledelsen godkendte at genoptage renteberegningen med virkning fra 1. oktober 2015.

Information til virksomhederne

I december 2015 fremsendte SKAT et brev til alle de ca. 27.000 virksomheder om, at renteberegningen var genoptaget fra 1. oktober 2015, og virksomhederne blev samtidig orienteret om, at der endnu ikke var beregnet renter for den tidligere periode.

Med tilskrivning af renter i januar 2016 indgik virksomhederne i en normal månedlig frekvens for rentetilskrivning.

Dog udestod oprydningen og efteropkrævningen af den eventuelle bagudrettede renteberegning.

Manuel gennemgang virksomheder og oprydning

Oprydningen blev påbegyndt i juni 2016 og blev afsluttet i december 2016.

Perioden fra december 2015 til juni 2016 blev brugt til, at:

- Udarbejde proces for oprydningen
- Beregne gennemsnitlig håndtering og derved bestemme ressourceforbrug
- Allokere og uddanne medarbejdere til oprydningen.

De første virksomheder modtog brev i juli 2016 og de modtog 3 forskellige orienteringer:

- Virksomheder i god tro modtog brev om, at de ikke blev efteropkrævet renter.
- Virksomheder i ond tro modtog brev om, at de blev efteropkrævet renter.
- Virksomheder, hvor renteberegningen var genoptaget uden information, og hvor de var i god tro, modtog brev om, at deres rente var korrigeret med tilvirkende kraft, og om de derved fik et tilgodehavende eller en mindre gæld.”

Af Skatteministeriets udtalelse fremgik bl.a. følgende:

”Ombudsmanden har spurgt til, i hvilket omfang SKAT har orienteret Skatteministeriet om problemerne med Skattekontoen.

Skatteministeriet bemærker hertil, at ministeriet har noteret sig SKATs (senere Skattestyrelsen) redegørelse af 17. september 2017 og supplerende redegørelse af den 4. september 2018. I den forbindelse noterer Skatteministeriet sig, at der ikke ved fremsøgningen af materiale i ministeriets journaler er fremkommet materiale, der indikerer, at Skatteministeriet skulle have været vidende om renteberegningsproblemet før idriftsættelsen af Skatte-kontoen i 2013.

Ombudsmanden har spurgt til den månedlige rentetilskrivning i opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, og Skatteforvaltningens efteropkrævning af renter fra Skattekontoen.

Skatteministeriet bemærker hertil, at det fremgår af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, at en debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2. Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt. Skatteministeriet er derfor enig i Skattestyrelsens vurdering af, at der ikke er tvivl om, at en negativ saldo (debetsaldo) på Skattekontoen forrentes dagligt efter opkrævningslovens regler.

Spørgsmålet er herefter, om kravet på renter på Skattekontoen kan være fortabt ved passivitet.

Skattestyrelsen har i begge sine udtalelser redegjort for både den individuelle og generelle orientering i december 2013 af virksomhederne fra SKAT om den manglende renteberegning på Skattekontoen. Herudover har Skattestyrelsen oplyst om og vedlagt de breve, der blev udsendt til virksomhederne i december 2015 om efteropkrævning af renter på Skattekontoen. Skattestyrelsen har også redegjort for, hvilke virksomheder der har modtaget en efteropkrævning af renter.

Skattestyrelsen oplyser, at der er anvendt et forsigtighedsprincip, og at der derfor kun er sket efteropkrævning over for de virksomheder, hvis saldo hele tiden har været negativ. Dette er sket ud fra en samlet vurdering af passivitetsbetragtninger og omfanget af information til virksomhederne om renteberegningsproblemerne. Skattestyrelsen har i den forbindelse lagt vægt på, at de virksomheder, som hele tiden har haft en negativ saldo, ikke kan have været i god tro om, at der ikke skulle betales renter.

Skatteministeriet noterer sig, at Skattestyrelsen ud fra det oplyste har foretaget en samlet relevant vurdering af sagens omstændigheder med henblik på at afgøre, hvilke virksomheder der fik efteropkrævet renter. Uanset at der i en periode på to år fra december 2013 til december 2015 ikke blev udsendt yderligere information om status for renteberegningsproblemet, finder Skatteministeriet, at der i den forbindelse må lægges særlig vægt på, at virksomheder, hvis saldo på Skattekontoen hele tiden havde været negativ, ikke kunne have en berettiget forventning om, at der trods den klare ordlyd i opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, og de forskellige orienteringer af virksomhederne i december 2013 ikke skulle blive beregnet renter.”

Den 3. december 2018 sendte jeg en mødeinvitation til Skattestyrelsen om et møde med Skattestyrelsen og Skatteministeriet. Jeg anførte bl.a. følgende:

”Jeg foreslår følgende hovedtemaer for mødet:

1. Det retlige grundlag for efteropkrævningen af renter

SKAT har efteropkrævet renter hos virksomhederne efter overvejelser i lyset af den formueretlige passivitetsgrundsætning.

Hvad er det nærmere grundlag for at anse spørgsmålet for reguleret af passivitetsgrundsætningen, og kan spørgsmålet om efteropkrævning eventuelt anses for udelukket allerede på grund af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt., der fastsætter, at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt? Kan denne bestemmelse eventuelt forstås således, at det i det hele taget er en betingelse for kravets eksistens, at der er sket beregning og tilskrivning som foreskrevet?

2. Det generelle kriterium for efteropkrævningen hos virksomhederne

SKAT har ved anvendelsen af passivitetsgrundsætningen brugt et kriterium for efteropkrævningen, hvorefter de virksomheder, som aldrig – trods løbende indbetalinger – har nedbragt deres saldo til 0 kr. i perioden fra den 1. august 2013 til den 30. september 2015, er blevet efteropkrævet renter. Derimod er der ikke efteropkrævet hos virksomheder,

som på et eller andet tidspunkt i forløbet har nedbragt deres saldo til 0 kr. – heller ikke, selv om de på andre tidspunkter har haft en negativ saldo.

Hvad er den nærmere begrundelse for det valgte kriterium, og kan det anses for sagligt?

Har SKAT foretaget en individuel vurdering af virksomhedernes forhold med henblik på at afgøre, om den enkelte virksomhed kunne antages at være i god eller ond tro om den manglende rentetilskrivning, jf. herved også pkt. 3 nedenfor?

3. SKATs orienteringer om problemerne med rentetilskrivning

SKAT har i forskelligt omfang orienteret virksomhederne direkte pr. brev samt generelt på SKATs hjemmeside og ved nyhedsbrev til FSR – danske revisorer.

Hvilken betydning kan orienteringerne tillægges i relation til muligheden for at foretage efteroprævning, jf. herved også pkt. 2 ovenfor?

4. Tilskrivning af renters rente med tilbagevirkende kraft og fravigelse af dækningsrækkefølgen ved efteroprævningen af renter

Det fremgår af SKATs notat af 20. maj 2015, at renteberegningen og rentetilskrivningen ville blive foretaget, som om systemet havde fungeret korrekt fra starten, og der ville således også blive beregnet renters rente med tilbagevirkende kraft.

Hvad er – bl.a. i lyset af, at den foreliggende sag er opstået som følge af fejl i SKAT – hjemmelsgrundlaget for at tilskrive renters rente med tilbagevirkende kraft?

Det fremgår af SKATs notat af 20. maj 2015, at der ved renteberegningen og rentetilskrivningen ikke ville blive taget hensyn til dækningsrækkefølgen som fastsat i opkrævningslovens § 16 a, stk. 8, idet en rente tilskrevet med tilbagevirkende kraft for f.eks. august 2013 ikke ville blive dækket af en eventuel indbetaling foretaget i september 2013.

Hvad er hjemmelsgrundlaget for at fravige dækningsrækkefølgen, og hvad er den økonomiske konsekvens heraf for virksomhederne?"

Den 10. januar 2019 bad jeg Skattestyrelsen om en supplerende udtalelse i sagen. Jeg anførte bl.a. følgende:

”Med henvisning til mødet i ombudsmandsinstitutionen den 9. januar 2019 beder jeg Skattestyrelsen om en supplerende udtalelse på baggrund af de spørgsmål, som jeg rejste i min mødeinvitation af 3. december 2018, og drøftelserne på mødet.

Jeg beder i den forbindelse Skattestyrelsen om bl.a. at komme ind på overvejelser om eventuel ansvarspådragende adfærd fra skattemyndighedernes side.”

Den 10. januar 2019 sendte jeg også et brev til Skatteministeriet, hvoraf bl.a. følgende fremgik:

”Jeg vedlægger kopi af et brev, som jeg i dag har sendt til Skattestyrelsen.

Som det fremgår, har jeg i forlængelse af mødet i ombudsmandsinstitutionen den 9. januar 2019 bedt Skattestyrelsen om en supplerende udtalelse på baggrund af de spørgsmål, som jeg rejste i min mødeinvitation af 3. december 2018, og drøftelserne på mødet.

Jeg har i den forbindelse bedt Skattestyrelsen om bl.a. at komme ind på overvejelser om eventuel ansvarspådragende adfærd fra skattemyndighedernes side.

Jeg har bedt Skattestyrelsen om at sende den supplerende udtalelse til mig via Skatteministeriet, og jeg beder venligst ministeriet om at komme med eventuelle bemærkninger til Skattestyrelsens udtalelse om sagen.”

Ved e-mail af 21. marts 2019 modtog jeg Skattestyrelsens og Skatteministeriets udtalelser.

Af Skattestyrelsens udtalelse fremgik bl.a. følgende:

”1. Sammenfatning

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Skatteforvaltningen ikke har hjemmel til at træffe en generel beslutning om, at efteropkrævning af renter helt eller delvist kan undlades.

Skattestyrelsen finder dog, at der principielt består en mulighed for, at Skatteforvaltningen har kompetence til i særlige situationer delvist at undlade at opkræve de ellers lovbundne renter. I både retspraksis og ombudsmandspraksis har almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper således ført til, at der ikke skal ske betaling, trods en lovbestemt forpligtelse hertil.

Skattestyrelsen finder derfor, at der var grundlag for efteropkrævning af renter hos de virksomheder, hvor renteberegningen var suspenderet for alle virksomheder i perioden august 2013 til december 2013.

Skattestyrelsen finder endvidere, at der var grundlag for at undlade efteropkrævning hos den del af de ca. 40.000 virksomheder, hvor der ikke skete renteberegning frem til oktober 2015, og hvor virksomheden én eller flere gange havde nedbragt en debetsaldo til 0 kr., da dette er et reaktionsbegrundende forhold, der medfører, at virksomheden kommer i god tro, og at Skatteforvaltningen har fortabt sin ret til at opkræve renterne på grund af passivitet. Det skal endvidere for god ordens skyld bemærkes, at en eventuel efteropkrævning af renter hos sådanne virksomheder ikke vil kunne finde sted på nuværende tidspunkt på grund af forældelse.

Skattestyrelsen finder, at der kan ske efteropkrævning af renters rente for perioden august 2013 til december 2013, hvor renteberegningen var suspenderet for alle virksomheder på Skattekontoen, og hvor virksomhederne blev informeret herom. Der vil derfor ikke blive foretaget tilbagebetaling af renterne på renterne.

Skattestyrelsen finder imidlertid, at der skal ske tilbagebetaling af renter på renterne opkrævet hos de ca. 40.000 virksomheder, der er efteropkrævet frem til oktober 2015.

Såfremt det ikke er muligt teknisk at udskille renterne på renter, vil Skattestyrelsen af ressourcemæssige årsager foretage en skematisk beregning af størrelsen af de opkrævede renter og foretage tilbagebetaling efter en sådan skematisk ordning. Hvis den enkelte virksomhed, der skal have et beløb tilbagebetalt opgjort efter skemaordning, har indsigelser mod beløbets størrelse, vil Skattestyrelsen foretage en manuel opgørelse af kravet. Viser denne manuelle opgørelse af kravet, at det skematisk opgjorte beløb er større end beløbet efter en manuel beregning, vil virksomheden ikke blive opkrævet det for meget udbetalte beløb.

Skattestyrelsen finder ikke, at der i forbindelse med idriftsættelsen af Skattekontoen er udvist fejl eller forsømmelser i betydningen af ansvarspådragende adfærd. Skattestyrelsen finder ikke, at der i forbindelse med suspensionen af rentetilskrivningen er udvist fejl eller forsømmelser i betydningen af ansvarspådragende adfærd. Skattestyrelsen skal beklage, at de berørte virksomheder ikke modtog information eller underretning om den manglende rentetilskrivning i perioden fra marts 2014 og til oktober 2015. Skattestyrelsen skal ligeledes beklage, at de ca. 28.000 selskaber, hvis regnskabsår sluttede i perioden august – november ikke fik

oplysning fra SKAT om størrelsen af de påløbne renter. Skattestyrelsen finder dog ikke, at der foreligger ansvarspådragende adfærd.

...

3. De faktiske omstændigheder

...

3.3 Det kan oplyses, at antallet af virksomheder på Skattekontoen i perioden august til december 2013 var ca. 700.000. Der blev foretaget efteroprævning hos ca. 167.500 virksomheder i januar 2014.

Antallet af virksomheder, der var berørt af datafejlen efter januar 2014, var ca. 40.000 virksomheder. Antallet af fejl varierer fra måned til måned, da der kom nye fejl til, og gamle fejl blev løst. Enkelte fejl forblev på listen hele tiden. Nedenfor er vist en tabel over, hvor mange virksomheder, der var udelukket fra rentetilskrivning på Skattekontoen, fordelt på periode og antal fejl, der var kendt i den pågældende periode.

Rentetilskrivnings-måned	Renteperiode	Antal virksomheder udelukket fra rentetilskrivning	Antal kendte fejl
Januar 2014	01/08 - 31/12-13	*	*
Maj 2014	01/01 - 30/04-14	35.976	13
Juni 2014	01/05 - 31/05-14	36.231	12
Juli 2014	01/06 - 30/06-14	36.781	11
August 2014	01/07 - 31/07-14	36.934	10
September 2014	01/08 - 31/08-14	32.789	9
Oktober 2014	01/09 - 30/09-14	37.208	9
November 2014	01/10 - 31/10-14	34.361	9
December 2014	01/11 - 30/11-14	34.520	9
Januar 2015	01/12 - 31/12-14	39.041	10
Februar 2015	01/01 - 31/01-15	37.858	9
Marts 2015	01/02 - 28/02-15	39.934	8
April 2015	01/03 - 31/03-15	38.356	8
Maj 2015	01/04 - 30/04-15	67.966	11
Juni 2015	01/05 - 31/05-15	32.406	8
Juli 2015	01/06 - 30/06-15	33.830	7
August 2015	01/07 - 31/07-15	29.306	8
September 2015	01/08 - 31/08-15	28.395	8
Oktober 2015	01/09 - 30/09-15	27.814	8

* Antal ukendt i januar-april 2014, da systematisk overvågning og registrering først starter i maj 2014

...

3.6. I forbindelse med selve den faktiske gennemførelse af den manuelle beregning af renter for perioden 1. august 2013 til 30. september 2015 definerede SKAT god tro således:

- Virksomheden var i god tro, hvis den pr. 30. september 2015 ikke havde gæld, det vil sige, at Skattekontoen var i 0 (eller derunder). Denne virksomhed blev ikke rentetilskrevet for den eller de perioder, hvor virksomheden havde haft gæld.

Eksempel:

Virksomheden har haft en varierende gæld mellem 10.000-15.000 kr. i perioden 1. februar 2014 til 30. april 2015. Virksomheden betaler al gæld den 1. maj 2015 og Skattekontoen går i 0.

Virksomheden er i god tro, da virksomheden den 30. september 2015 var i 0 (eller derunder), det vil sige, der opkræves ikke renter for den periode, hvor virksomheden havde gæld.

Eksempel:

Virksomheden har haft en varierende gæld mellem 10.000-15.000 kr. i perioden 27. november 2013 til 28. august 2015.

Virksomheden er i god tro, da virksomheden den 30. september 2015 var i 0 (eller derunder), det vil sige, der opkræves ikke renter for den periode, hvor virksomheden havde gæld. Renter for perioden 27. november til 31. december 2013 opkræves 11. januar 2014.

SKAT definerede ond tro således:

- Virksomheden var i ond tro, hvis den havde gæld den 30. september 2015. Denne virksomhed blev opkrævet renter fra gældens opståen. Tidligere perioders gæld blev ikke indregnet. Virksomheden blev således rentetilskrevet fra den sidste gældsperiode.

Eksempel:

Virksomheden har haft en varierende gæld fra den 17. december 2014 frem til 30. september 2015.

Virksomheden er i ond tro, da virksomheden havde gæld den 30. september 2015, og virksomheden opkræves renter fra den 17. december 2014 frem til 30. september 2015.

Eksempel:

Virksomheden har haft en varierende gæld mellem 10.000-15.000 kr. i perioden 1. februar 2014 til 30. april 2015. Virksomheden betaler al gæld den 1. maj 2015, og Skattekontoen går i 0. Virksomheden oparbejder ny gæld for perioden 1. juni – 30. september 2015.

Virksomheden er i ond tro for perioden 1. juni – 30. september 2015, men ikke for den gamle gæld. Virksomheden opkræves renter for den sidste periode.

Eksempel:

Virksomheden har haft en varierende gæld mellem 10.000-15.000 kr. i perioden 27. november 2013 – 1. maj 2016.

Virksomheden er i ond tro, da virksomheden den 30. september 2015 havde gæld og opkræves renter for perioden 1. januar 2014 til 30. september 2015. Renter for perioden 27. november 2013 – til 31. december 2013 er opkrævet på Skattekontoen den 11. januar 2014 og korrigeres ikke. Renter for perioden 1. oktober 2015 og frem opkræves via almindelig renteberegning på Skattekontoen og korrigeres ikke.

Det bemærkes, at ovenstående er en præcisering af de tidligere beskrivelser af den foretagne efteropkrævning i Skattestyrelsens udtalelser.

...

4. Det retlige grundlag for efteropkrævning af renter

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Skatteforvaltningen ikke har hjemmel til at træffe en generel beslutning om, at efteropkrævning af renter helt eller delvist kan undlades. Se nærmere pkt. 4.1.

I både retspraksis og ombudsmandspraksis har almindelige retsgrundsatninger og obligationsretlige principper imidlertid ført til, at der ikke skal ske betaling, trods en lovbestemt forpligtelse hertil (offentligretlige fordringer). Skattestyrelsen finder derfor, at der principielt består en mulighed for, at Skatteforvaltningen grundet forholdets særlige karakter har

kompetence til delvist at undlade at opkræve de ellers lovbundne renter. Se nærmere pkt. 4.2.

Skattestyrelsen finder, at Skatteforvaltningen i den foreliggende sag har haft kompetence til, at SKAT kan undlade at foretage efteropkrævning af renter hos virksomheder, der har indfriet deres gæld på Skattekontoen, og hvor SKAT ikke inden for rimelig tid derefter har reageret ved at opkræve de manglende renter.

Skattestyrelsen finder samtidigt, at Skatteforvaltningen grundet omfanget af de berørte virksomheder, ca. 40.000 virksomheder, har haft kompetence til at opstille kriterier til brug for en nærmere gruppering/inddeling, af hvilke virksomheder der skulle efteropkræves, når disse kriterier er opstillet med udgangspunkt i de almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper. Se nærmere pkt. 4.3.

4.1 Pligten til at (efter)opkræve renter

Som ovenfor anført, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Skatteforvaltningen ikke har hjemmel til at træffe en generel beslutning om, at efteropkrævning af renter helt eller delvist kan undlades.

4.1.1 Det fremgår af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 1. pkt., at:

'En debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2. Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt'

Det er på dette regelgrundlag Skattestyrelsens opfattelse, at Skatteforvaltningen er forpligtet til at opkræve renter i overensstemmelse med opkrævningslovens bestemmelser. Denne forpligtelse til at opkræve renter er ikke betinget af, at renterne er tilskrevet og/eller udstillet på Skattekontoen. Det fremgår således ikke af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, at det er en betingelse for opkrævning af renterne, at de er udstillet på Skattekontoen.

Det forhold, at der ikke er sket beregning og tilskrivning af renten som foreskrevet i opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt. har derimod betydning for Skatteforvaltningens adgang til at opkræve rente af renten. Se nærmere herom pkt. 6.

4.1.2 Det er endvidere vurderingen, at Skatteforvaltningen ikke uden udtrykkelig hjemmel kan undlade at opkræve eller efteropkræve renter. Der findes ikke i opkrævningsloven en hjemmel til at undlade opkrævning af renter i en situation som den foreliggende.

Det fremgår af opkrævningslovens § 8, at Skatteforvaltningen kan, 'når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt', meddele fritagelse for betaling af renter i henhold til § 16 c, stk. 1.

Det fremgår af § 4 i opkrævningsbekendtgørelsen, at:

SKAT kan fritage en virksomhed for betaling af afgift for foreløbige fastsættelser, gebyrer og renter som nævnt i, såfremt:

- 1. overskridelse af angivelses-, indberetnings- eller betalingsfristen skyldes pludseligt opståede hændelser, som virksomheden ikke har haft indflydelse på og ikke har kunnet forudse, og virksomheden straks efter hindringens ophør indgiver angivelse, foretager indberetning eller indbetaling, eller*
- 2. overskridelser af angivelses-, indberetnings- eller betalingsfristen er på få dage, og der er tale om et førstegangstilfælde eller der foreligger undskyldelige forhold.*

Denne hjemmel til fritagelse for betaling af renter kan, jf. bestemmelsens indhold og ordlyd, ikke finde anvendelse på den omhandlede situation.

4.1.3 Det skal endvidere bemærkes, at hvis en forvaltningsmyndighed har kendskab til eller får mistanke om, at rentetilskrivningen er ramt af datafejl af en sådan karakter, at rentetilskrivningen ikke er korrekt, vil datafejlen eller -fejlene skulle rettes, før tilskrivning kan komme på tale. Det følger således af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, at opkrævningsmyndigheden vil være forpligtet til at suspendere tilskrivning af renter, hvis der er kendskab til datafejl af en sådan karakter, at den eller disse fejl vil hindre en lovlig opkrævning af den fordring, som denne eller disse fejl vedrører.

Suspension i en sådan situation bør ikke føre til, at adgangen til efteropkrævning af renter bortfalder.

4.1.4 Det skal endelig bemærkes, at opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, fastsætter det hjemmelmæssige grundlag for Skatteforvaltningens forpligtelse til at opkræve renter. Samtidigt regulerer forældelseslovens bestemmelser forældelsen af kravet på renter og fastsætter dermed den tidsmæssige udstrækning af Skatteforvaltningens adgang til at gøre et rentekrav gældende overfor virksomhederne og foretage efteropkrævning af det.

4.2 Uskrevne retsgrundsætningers betydning for lovbestemte betalingsforpligtelser

Det er som ovenfor anført Skattestyrelsens opfattelse, at der principielt består en mulighed for, at Skatteforvaltningen har kompetence til delvist at undlade at opkræve de ellers lovbundne offentligretlige renter. I både retspraksis og ombudsmandspraksis har almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper således ført til, at der ikke skal ske betaling, trods en lovbestemt forpligtelse hertil.

4.2.1 I UfR 1984.4 76 H havde den stedlige skattemyndighed alene foretaget opkrævning af stempel i henhold til stempeloven, men ikke tillige efter lov om særlig afgift ved overdragelse af fast ejendom. Spørgsmålet i sagen var, om skattemyndigheden efterfølgende kunne foretage opkrævning efter sidstnævnte lov. Herom udtalte landsretten bl.a.:

'Efter det i sagen oplyste må det lægges til grund, at der ved Nordjyllands Amts resolution af 30. marts 1977 alene er foretaget beregning af stempel i henhold til stempeloven. Der er derimod ikke ved resolutionen foretaget beregning af særlig afgift i henhold til loven om en særlig afgift ved overdragelse af fast ejendom. Dette fremgår af ordlyden af såvel resolutionen som den overenskomsten meddelte påtegning. Der kan derfor ikke hos sagsøgte eller dennes repræsentanter være skabt en berettiget forventning om, at der ved resolutionen også var taget stilling til spørgsmålet om særlig afgift. Som følge af det anførte findes det ikke stridende mod bestemmelsen i stempelovens § 25, 1. pkt., at der efterfølgende ved amtets resolution af 19. juli 1978 tillige er taget stilling til, hvorvidt der ved overenskomsten af 25. marts 1974 var opstået pligt til betaling af særlig afgift. Efter ordlyden af bestemmelsen i § 1 i loven om særlig afgift findes stempelovens § 25, 1. pkt. derimod at være til hinder for, at den særlige afgift beregnes af et større beløb end det, amtet i resolutionen af 30. marts 1977 har anvendt ved stempelberegningen.'

Sagen blev efterfølgende indbragt for Højesteret, som bl.a. udtalte:

'Det tiltrædes af de i dommen anførte grunde, at Nordjyllands Amt har været berettiget til ved resolutionen af 19. juli 1978 at beregne den afgift, der skulle betales i henhold til loven om en særlig afgift ved overdragelse af fast ejendom. Lovens § 1 findes imidlertid efter sin ordlyd at være til hinder for, at afgiften beregnes af et større beløb end det, hvoraf stemplet i henhold til stempelmyndighedens endelige afgørelse er beregnet.'

Højesterets præmisser mere end indikerer, at opkrævningen ikke havde været berettiget, hvis der havde været skabt en berettiget forventning om, at der var taget stilling til spørgsmålet om særlig afgift ved den første resolution.

4.2.2 I UfR 1980.994 H udtalte Højesteret, at:

'Det er ubestridt, at fejlen ved beregningen af vægtafgiften er opstået ved myndighedernes behandling af de af indstævnte korrekt udfyldte anmeldelser af sættevognene til syn og registrering. Det tiltrædes – også under hensyn til – afgiftsreglernes beskaffenhed, at der ikke foreligger omstændigheder, som kunne give indstævnte grundlag for mistanke om, at vægtafgiften var beregnet forkert. På denne baggrund findes appellanten, der først efter flere års forløb blev opmærksom på fejlen, ikke at have været berettiget til at kræve efterbetaling af de for lidt erlagte afgiftsbeløb. Dommen vil derfor være at stadfæste.'

I dommen kunne skattemyndighederne således ikke kræve den efter loven korrekte vægtafgift betalt. Begrundelsen herfor var bl.a., at den (oprindeligt) for lidt opkrævede vægtafgift skyldtes en fejl, som var opstået ved myndighedernes behandling af sagen, at der ikke forelå omstændigheder, som *'kunne give indstævnte grundlag for mistanke om, at vægtafgiften var beregnet forkert'*, og at der var gået flere år, før forvaltningen blev opmærksom på fejlen.

I den redaktionelle note til UfR 1980.994 H henvises til almindelige obligationsretlige fremstillinger og en række ældre domme, hvoraf to vedrører offentligtretlige krav. Den ene af de to domme i noten vedrørende offentligtretlige krav er UfR 1922.543 H. I sagen var der i tjenestemandsløven foretaget en ændring, sådan at en skattemæssig fordel for militære tjenestemænd fremover blev afskaffet. Ved en fejl fra kommunens side blev en tjenestemand opkrævet skat efter de 'gamle' og fordelagtige regler. Senere opkrævede kommunen den – ifølge loven – for lidt betalte skat. Højesteret udtalte herom:

'Da Ligningskommissionen i Aalborg, efter at Bestemmelsen 544 i Lov Nr 213 af 30 September 1909 § 39 er ophævet ved Lov Nr 489 af 12 September 1919 § 1257, havde Hjemmel til at paaligne tjenestegørende Militære Kommuneskat med fuld Ligningsprocent for hele Skatteaaret 1920-21, og da Kommissionen under de foreliggende Omstændigheder findes at have været berettiget til at rette den herefter ved den oprindelige Ligning begaaede Fejl, maa Indstævnte være pligtig at betale det ham for April og Juli Kvartaler 1920 som resterende personlig Skat til Aalborg Købstads Kommune afkrævede Beløb. Den begærte Udpantningsforretning maa herefter nyde Fremme i Overensstemmelse med Appellantens Paastand.'

Højesteret fandt altså, at kommunen *'under de foreliggende omstændigheder'* var berettiget til at rette den begåede fejl og opkræve skat i overensstemmelse med loven.

Af den redaktionelle note til ordet 'Omstændigheder' fremgår:

'Herved sigtes der formentlig særlig til, at de paagældende Militærpersoner ikke kunde antages at have været ubekendt med, at Tjenestemandssloven, samtidig med at forhøje deres Lønninger, havde afskaffet deres hidtidige Særstilling m H t den kommunale Skatteprocent, og ikke med Rimelighed havde kunnet gøre Regning paa, at denne Ophævelse ikke skulde virke for Skatteaaret 1920-21.'

Højesterets henvisning til 'de foreliggende omstændigheder' peger i retningen af, at det ikke var tilstrækkeligt, at loven var klar, hvilket understøttes af det anførte i den redaktionelle note til dommen.

4.2.3 Den anden af de to domme om offentligretlige krav, som er nævnt i noten til UfR 1980.994 H, er UfR 1920.839 Ø. I denne dom er resultatet udtrykkeligt baseret på en god/ond tros-vurdering, jf. Østre Landsrets præmisser:

'Naar Mehren vilde give sig af med Import af Automobiler, maatte det være hans Sag i hvert Fald i nogen Grad at skaffe sig Underretning om, hvilken Told der hvilede paa saadanne, og han vilde i saa Fald ikke have kunnet undgaa at blive opmærksom paa den betydelige Forskel mellem den afkrævede Toldafgift og den efter Loven skyldige. Idet det nu maa have staaet ham klart, at Toldvæsnet kunde være udsat for at begaa Regnefejl, og at der ikke i den Omstændighed, at han fik Automobilet udleveret mod Betaling af 290 Kr 95 Øre, laa nogen Garanti for, at Beløbet var rigtigt udregnet, kan han ikke anses for at have været i tilstrækkelig begrundet god Tro og han maa som Følge heraf være pligtig at efterbetale det indtalte Beløb med Renter som paastaaet, hvorved bemærkes, at han ikke har fremsat særlig Indsigelse mod Renteberegningen.'

Østre Landsrets henvisning til den skattepligtiges ikke tilstrækkeligt begrundede gode tro viser ligeledes, at den lovbundne forpligtelse ikke var nok.

4.2.4 Fra ombudsmandspraksis kan særligt nævnes FOB 1999.509. Sagen handlede om, hvorvidt SU-styrelsen kunne kræve efterbetaling af et SU-lån, som styrelsen havde fremsendt en forkert opgørelse af.

Af ombudsmandsudtalelsen fremgår følgende:

'De meddelte i Deres brev til SU-styrelsen af 13. juli 1997 at De ønskede at indfri Deres lån. SU-styrelsen opgjorde ved brev af 17. juli 1997 Deres

samlede gæld pr. 1. september 1997 til 43.242 kr. Det viste sig efterfølgende at SU-styrelsen fejlagtigt havde opgjort Deres gæld 3.771 kr. for lavt. Jeg vil i det følgende tage stilling til, om SU-styrelsen har ret til at kræve efterbetaling af det for lidt indbetalte beløb. Mulighederne for efterbetaling er hverken reguleret i lov om Statens Uddannelsesstøtte eller i SU-bekendtgørelsen. Efter min opfattelse må spørgsmålet løses i overensstemmelse med almindelige formueretlige principper.'

Ombudsmanden udtalte således, at spørgsmålet om efterbetaling skulle løses i overensstemmelse med almindelige formueretlige principper, som altså gjaldt ved siden af SU-loven og SU-bekendtgørelsen.

Ombudsmanden anfører sammenfattende i sin udtalelse, at:

'Som det fremgår af de ovenstående citater, er der ikke i de domme der er afsagt om efterbetaling, opstillet generelle regler for hvornår krav om efterbetaling bør imødekommes eller nægtes. Dommene fremhæver nogle momenter der i de foreliggende sager er tillagt betydning for afgørelsen.

Efter min opfattelse kan man dog udlede af domspraksis at afgørelsen af om der kan kræves efterbetaling, bl.a. bygger på en vurdering af rimeligheden og styrken af skyldners antagelse af at den erlagte betaling var fuld og endelig. Efter retspraksis har en række forhold især været af betydning ved denne vurdering: 1) om det må have stået klart for fordringshaver at skyldner ønskede at indfri hele gælden (f.eks. debtors ønske om en saldoopgørelse), 2) fordringshavers uagtsomhed, 3) skyldners uagtsomhed, 4) fordringshavers efterfølgende passivitet. Efter min opfattelse kan der i en vis udstrækning i sådanne sager tillige lægges vægt på indrettelsessynspunktet, jf. ovennævnte citat af Henry Ussing.

I nogle domme, f.eks. U 1977.182V og U 1982.1181V, har domstolene afvist et efterbetalingskrav alene ud fra en vurdering af et enkelt af de nævnte kriterier. I andre domme, f.eks. U 1980.994H, har retten afvist et efterbetalingskrav ud fra en bredere vurdering af de nævnte kriterier.

Jeg henviser endvidere bl.a. til U 1994.1004V, U 1984.341H, U 1970.906V og U 1984.142V.'

4.2.5 Skatteretsrådet har behandlet emnet 'undladelse af at påligne skatter og afgifter'. I Skatteretsrådets behandling er udgangspunktet, at skattemyndighederne ønsker at fritage en gruppe skatteydere generelt fra en skatte- eller afgiftspligt, idet der foreligger konkrete forhold, der gør, at skattemyndighederne ikke finder det rimeligt efterfølgende af påligne skatten eller afgiften.

Skatteretsrådet anfører i pkt. 2.2 i udtalelsen, at:

'Kravet om hjemmel kan dog modificeres i helt særlige situationer. Eksistensen af en retssædvane eller administrativ praksis, som ikke direkte er i overensstemmelse med skattelovgivningen, kan efter omstændighederne føre til, at skattemyndighederne ikke uden videre kan ændre den pågældende praksis med tilbagevirkende kraft. Herudover kan de obligationsretlige grundsætninger vedrørende efterbetalingsproblematikken få betydning, idet skattemyndighederne kan blive afskåret fra at kræve efterbetaling i visse situationer.

Hvornår undladelse af at berigtige en ulovhjemlet skatte- eller afgiftsfritagelse kan ske, og hvilke betingelser der skal være opfyldt herfor, vil blive belyst via eksempler fra Skatteministeriets område.'

Skatteretsrådet anfører i pkt. 7 om efterbetalingsproblematikken, at:

'Når der ikke foreligger nogen administrativ praksis, er det relevant at vurdere, om obligationsretlige grundsætninger eventuelt kan føre til, at myndighederne er afskåret fra at foretage en berigtigelse af ulovhjemlede skatte- eller afgiftsfritagelser.

Efter obligationsretlige grundsætninger har en kreditor som udgangspunkt krav på efterbetaling, såfremt der er sket betaling af et beløb, der er mindre end det, debitor skylder. Kreditors krav på efterbetalingen kan dog under visse omstændigheder bortfalde, når debitor er af den 'beretigede' opfattelse (god tro), at der er præsteret fuldstændig og endelig opfyldelse af kreditors fordring.

Ifølge Bernhard Gomard: Obligationsret 3. del, 1. udgave 1993, side 170, lægges der ved afgørelsen af kreditors adgang til efteropkrævning vægt på følgende kriterier:

- Af hvem gælden er opgjort.
- Hvorfor opgørelsen var urigtig.
- Hvem af parterne der især har haft mulighed for at beregne og anledning til at kontrollere størrelsen af gælden.
- Om kreditor har søgt at redressere fejlen inden rimelig tid.

Baggrunden for at inddrage obligationsrettens grundsætninger, som ikke umiddelbart beskæftiger sig med offentligretlige krav, er, at lignende synspunkter er inddraget i retspraksis.

Som eksempel nævnes UfR 1980.994 H, hvorefter myndighederne ikke kunne kræve *efterbetaling af vægtafgift*, der på grund af en fejl fra myndighedernes side var opkrævet med et for lavt beløb. Højesteret lagde vægt på, at der – også under hensyn til afgiftsreglernes beskaffenhed – ikke havde foreligget omstændigheder, som kunne have givet den afgiftspligtige grundlag for mistanke om forkert beregning, at afgiftsmyndighederne først var blevet opmærksom på fejlen efter ca. 4 års forløb, og at fejlen ubestridt var opstået ved myndighedernes behandling af sagen.

I UfR 1984.142 H nåede Højesteret frem til, at myndighederne ikke var afskåret fra at kræve efterbetaling af en *udligningsafgift* efter vægtafgiftslovens § 2, stk. 1. Højesteret lagde herved vægt på, at det klart fremgår af loven, at der ikke kan opnås fritagelse for betaling af udligningsafgift. Uanset den manglende opkrævning skyldtes, at motorkontoret havde anført en fejlagtig beregningskode, fandtes den bidragspligtige ikke at have været i en sådan god tro, at myndighederne var afskåret fra at opkræve det manglende beløb.

Forskellen mellem en formueretlig og offentligretlig efterbetalingspligt er navnlig, at grundlaget for betalingspligten i formueretten hviler på en aftale, hvorimod grundlaget for den offentligretlige betalingspligt er en lovhjemmel. Selvom der ved offentligretlige krav oftere vil være tale om ikke-jævnbyrdige parter, idet myndighederne som lovadministratorer må anses for at stå en del stærkere end borgerne, må det formodes, at der skal mere til, før de obligationsretlige grundsætninger fører til, at myndighederne som kreditor er afskåret fra at kræve efterbetaling end for kreditor ifølge en formueretlig aftale. Dette skyldes, at der gælder et princip om, at alle borgere formodes at kende til lovgivningen, ligesom legalitetsprincippet indikerer, at en bestemmelse om beskatning som altovervejende hovedregel skal følges. Der ses da også i de ovenstående domme og det nedenfor gengivne eksempel at være en tendens til, at spørgsmålet om borgernes gode tro undergives en temmelig streng vurdering. Hvis der er en klar lovhjemmel, hvorefter en bestemt indtægtstype beskattes, vil der skulle meget til, før berigtigelse af forholdet ikke kan foretages, hvorimod det ved uklare hjemler lettere statueres, at myndighederne ikke kan gøre et efterbetalingskrav gældende.⁷

Skatteretsrådet gennemgår i redegørelsens pkt. 8 en sag vedrørende arbejdsmarkedsbidrag i relation til nogle særlige statslige pensionsydelse. Der forelå ikke nogen administrativ praksis på området, i og med lov om arbejdsmarkedsfonde var en helt ny lov, da problemstillingen opstod. Sagen blev af Justitsministeriet vurderet i lyset af de ovenfor nævnte obligationsretlige grundsætninger for at undersøge, om Skatteministeriet kunne

undlade at berigtige en ulovhjemlet bidragsfritagelse af ydelserne. Justitsministeriet fandt, at spørgsmålet om undladelse af at påligne og efteropkræve bidraget skulle afgøres efter om skattemyndighederne i medfør af lovens § 15 skulle kræve beløbet indbetalt, eller om almindelige obligationsretlige grundsætninger førte til, at staten ikke kunne kræve efterbetaling af beløbene for perioden 1. januar 1994 til den 1. maj 1994.

Justitsministeriet fandt ikke, at lovens § 15, stk. 1, var tilstrækkelig klar i sit indhold til at statuere, at der forelå en ubetinget pligt for den bidragspligtige til at indbetale det skyldige arbejdsmarkedsbidrag i tilfælde af for lidt eller slet ikke indbetalt arbejdsmarkedsbidrag.

Herefter anvendte Justitsministeriet obligationsretten til at afgøre spørgsmålet om, hvorvidt Skatteministeriet for en vis periode kunne undlade at påligne arbejdsmarkedsbidrag.

Ved afgørelsen heraf lagde Justitsministeriet vægt på følgende forhold:

Det blev lagt til grund, at det udelukkende skyldtes skattemyndighedernes forhold, at der ikke var sket opkrævning. Det var således myndighederne, som i første omgang havde foretaget en fejlfortolkning af loven, ligesom det var myndighedernes pligt som arbejdsgiver at opkræve bidraget. Skattemyndighederne havde haft den bedste mulighed for at beregne størrelsen af bidraget og anledning til at kontrollere beregningen.

Bidragspligten fremgik ikke direkte af lovens ordlyd, men beroede på Skatteministeriets fortolkning af loven og lovforarbejderne. Lovgivningen var helt ny, og der var følgelig ikke dannet en fast praksis for, hvilke ydelser der var bidragspligtige.

På denne baggrund vurderede Justitsministeriet, at de bidragspligtige ikke havde haft anledning til at tro, at den manglende bidragspålæggelse beroede på en fejl. Selvom bestemmelsen i lovens § 15, stk. 1, umiddelbart pålægger de bidragspligtige en ubetinget pligt til straks at indbetale manglende bidrag til told- og skattemyndighederne, var reglen så uklar m.h.t. på hvilket grundlag, det manglende beløb skulle indbetales, at skattemyndighederne næppe kunne kræve efterbetaling af de nævnte bidrag. Justitsministeriet fandt således, at der var hjemmel til at undlade at påligne arbejdsmarkedsbidrag for perioden 1. januar 1994 til 1. maj 1994.

4.2.6 Passivitet er ikke lovreguleret, men er reguleret af ulovbestemte obligationsretlige grundsætninger og principper. I den juridiske litteratur sondres mellem retsstiftende passivitet og retsfortabende passivitet. Se U2000B.180, Jens Valdemar Krenchel, Om retsfortabende passivitet og Jens Ravnkilde, Passivitet, 2. udgave, side 23 ff.

Ved retsstiftende passivitet stiftes en ret som følge af passivitet. Retsstiftende passivitet ses imidlertid ikke at have betydning for SKATs muligheder for at tilskrive renter med tilbagevirkende kraft.

Ved retsfortabende passivitet kan en kreditor miste sin ret, hvis skyldneren er i en vildfarelse om kravets fortsatte eksistens (simpel passivitet), eller skyldneren er i den tro, at kreditor har opgivet en videre forfølgelse af kravet og kreditor er eller burde være bekendt med denne vildfarelse. (Kvalificeret passivitet). Se lærebog i Obligationsret II, Bo von Eyben, Peter Mortensen og Ivan Sørensen, 3. udgave, side 170, U200B.180, og U2012B, 437, Jens Ravnkilde, Retsfortabende passivitet – hvor er problemet.

En fordring kan alene ophøre som følge af simpel passivitet, hvis skyldneren har været i oprindelig god tro om fordringens eksistens. Se Jens Ravnkilde, Passivitet, 2. udg. Side 27.

Kvalificeret passivitet foreligger derimod, hvor skyldner er i oprindelig ond tro, men efterfølgende kommer i god tro. Efterfølgende god tro kræver reaktionsbegrundende omstændigheder, hvor kreditor til trods for forventningen om en reaktion alligevel forholder sig passivt. Kreditor har derved medvirket til at bestyrke eller skabe en efterfølgende forventning hos skyldneren om, at kravet ikke eksisterer eller er opgivet. Se Jens Ravnkilde, Passivitet, 2. udg. Side 27.

Reaktionsbegrundende omstændigheder foreligger fx i de tilfælde, hvor kreditor ved eller burde vide, at skyldneren anser en betaling for at være en indfrielse af sin gæld. Jf. Bernard Gomard, Obligationsret 3, side 168 ff og Henry Ussing Obligationsretten, Almindelig del, s. 298 ff, må kreditor anses for at have en skærpet reaktionspligt i de tilfælde, hvor skyldneren forsøger at indfri sin gæld, og hvor kreditor burde indse, at skyldner anser betalingen for at være en indfrielse af gælden. En manglende reaktion fra kreditors side vil i sådanne tilfælde medføre retsfortabende passivitet.

Der kan ikke fastsættes en nøjagtig frist for kreditors reaktionspligt, idet dette må bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde. Dog synes der at være enighed om i den juridiske litteratur, at kreditor skal reagere inden for rimelig tid og efter omstændighederne uden ugrundet ophold, dog under hensyntagen til kreditors mulighed for at opgøre kravet. Se Gomard, Obligationsret 3, s 168 ff og Ussing Obligationsretten Almindelig del s 298 ff og U200B 180.

4.3 De valgte kriterier for unkladelse af efteropkrævning af renter

4.3.1 Det er som ovenfor anført Skattestyrelsens opfattelse, at Skatteforvaltningen i den foreliggende sag har haft kompetence til at undlade at foretage efteropkrævning af renter hos virksomheder, der har indfriet deres gæld på Skattekontoen, og hvor SKAT ikke inden for rimelig tid derefter har reageret ved at opkræve de manglende renter. (...)

Til støtte herfor henvises der særligt til UfR 1980.994 H, hvorefter myndighederne ikke kunne kræve *efterbetaling af vægtafgift*, der på grund af en fejl fra myndighedernes side var opkrævet med et for lavt beløb. Højesteret lagde vægt på, at der – også under hensyn til afgiftsreglernes beskaffenhed – ikke havde foreligget omstændigheder, som kunne have givet den afgiftspligtige grundlag for mistanke om forkert beregning, at afgiftsmyndighederne først var blevet opmærksom på fejlen efter ca. 4 års forløb, og at fejlen ubestridt var opstået ved myndighedernes behandling af sagen.

4.3.2 Skattestyrelsen finder samtidigt, at Skatteforvaltningen grundet omfanget af de berørte virksomheder, som var ca. 40.000 virksomheder, har haft kompetence til at undlade at foretage en individuel beregning og efteropkrævning af renter hos hver enkelt virksomhed, men derimod har kunnet opstille kriterier til brug for en nærmere inddeling i grupper/puljer, af virksomheder hvor der skulle efteropkræves.

4.3.3 En inddeling af virksomhederne i grupper eller puljer skal ske efter saglige kriterier, der tager udgangspunkt i de almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper.

Der er ikke i den retspraksis om efteropkrævning, der er gennemgået ovenfor opstillet generelle regler for, hvornår krav om efterbetaling bør imødekommes eller nægtes. Dommene fremhæver dog nogle momenter, der i de foreliggende sager er tillagt betydning for afgørelsen.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det kan udledes af retspraksis, at afgørelsen af, om der kan kræves efterbetaling, bla. bygger på en vurdering af rimeligheden og styrken af skyldners antagelse om, at den erlagte betaling var til fuld og endelig afgørelse, samt fordringshavers efterfølgende passivitet.

Skattestyrelsen finder derfor, at de opstillede kriterier om god og ond tro samt graden af SKATs passivitet er i overensstemmelse med både den foreliggende retspraksis og med almindelige obligationsretlige principper.

4.3.4 Skattestyrelsen finder ikke, at det forhold, at der er taget udgangspunkt i, om der var gæld på Skattekontoen på en bestemt dato, nemlig

den 30. september 2015, fører til, at inddelingen/grupperingen af virksomheder er sket efter usaglige kriterier.

Som det fremgår ovenfor af pkt. 3.6, lagde SKAT til grund, at en virksomhed var i god tro, hvis den pr. 30. september 2015 ikke havde gæld på Skattekontoen. Tilsvarende var virksomheden i ond tro, hvis den havde gæld på Skattekontoen den 30. september.

Selvom den 30. september 2015 blev anvendt som en markør for den overordnede inddeling/gruppering af virksomheder i de to grupper, har SKAT foretaget en manuel gennemgang af alle de berørte virksomheder, således at SKAT i praksis har foretaget en undersøgelse af hver enkelt virksomheds Skattekonto i hele perioden august 2013 til oktober 2015.

Denne manuelle gennemgang har ført til, at der er sket en nuanceret og mere individuel vurdering af, om en virksomhed var i god eller ond tro. Havde en virksomhed fx i perioden januar 2014 til september 2015 på et tidspunkt nedbragt gælden på Skattekontoen til 0 kr., blev virksomheden alene opkrævet renter for den seneste periode, hvor der vedvarende havde været gæld på Skattekontoen. Der henvises nærmere til de eksempler, der er anført under pkt. 3.6.

4.3.5 Skattestyrelsen finder således sammenfattende, at henset til antallet af berørte virksomheder har SKAT sagligt kunnet inddele virksomhederne i grupper. Uagtet at gruppeinddelingen er sket med udgangspunkt i Skattekontoens saldo på en bestemt dato, har SKAT alligevel foretaget en manuel gennemgang af den enkelte virksomheds Skattekonto for hele perioden august 2013 til september 2015 og har alene efteropkrævet renter, hvor virksomheden har haft en gæld på Skattekontoen og alene for den seneste periode, hvor der vedvarende har været gæld på Skattekontoen. Skattestyrelsen finder derfor, at efteropkrævningen af renter er sket efter saglige kriterier.

5. Ansvarspådragende adfærd

Ombudsmanden har i brev af 10. januar 2019 anmodet Skattestyrelsen om bl.a. at komme ind på overvejelserne om eventuel ansvarspådragende adfærd fra skattemyndighedernes side.

5.1 Skattestyrelsen har herved lagt til grund, at der først og fremmest tænkes på om skattemyndighederne i forbindelse med idriftsættelsen af Skattekontoen i august 2013 har lavet fejl eller udvist forsømmelse. Skattestyrelsen har i den supplerende udtalelse af 4. september 2018 nærmere redegjort for det samlede forløb i forbindelse med idriftsættelse af Skattekontoen. Det fremgår af den supplerende udtalelse, at:

'I februar/marts måned 2013 indledtes drøftelser med Skatteministeriets departement om at påbegynde arbejdet med at forberede udstedelse af bekendtgørelsen. Skattestyrelsen har ikke kunnet fremfinde materiale, der viser, at man i begyndelsen af 2013 var opmærksom på, at der kunne være problemer relateret til rentefunktionaliteten og datakvaliteten i beregningsgrundlaget. Disse problemer blev som nævnt først identificeret efter idriftsættelse af Skattekontoen.'

Det fremgår endvidere af den supplerende udtalelse, at:

'Som det er redegjort for indledningsvist og i besvarelsen af spørgsmål 2.1, viser de foreliggende oplysninger, at der ikke var kendte væsentlige udfordringer med udviklingen af rentefunktionaliteten eller datakvaliteten, hverken op til eller i forbindelse med selve idriftsættelsen af Skattekontoen 1. august 2013. Der henvises i det hele til besvarelsen af spørgsmål 2.1 og den deri omtalte dokumentation. Fejl i rentefunktionaliteten og datagrundlaget blev først afdækket efter idriftsættelsen.'

Skattestyrelsen finder således ikke, at der i forbindelse med idriftsættelsen af Skattekontoen er udvist fejl eller forsømmelser i betydningen af ansvarspådragende adfærd.

5.2 Skattestyrelsen har dernæst lagt til grund, at der tænkes på, om skattemyndighederne har udvist fejl eller forsømmelser, da det efterfølgende blev konstateret, at der var risiko for fejl i datakvaliteten og rentefunktionaliteten.

Det fremgår af Skattestyrelsens supplerende udtalelse af 4. september 2018, at da man efter idriftsættelsen blev klar over fejlene i datakvaliteten og funktionaliteten, suspendede man rentetilskrivningen indtil december 2013, hvor datakvaliteten blev klarmeldt. Tilsvarende da det inden den første rentetilskrivning i januar 2014 viste sig, at der fortsat kunne konstateres fejl i rentetilskrivning for et antal virksomheder. Her blev renteberegningen suspenderet indtil oktober 2015.

Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at hvis en forvaltningsmyndighed har kendskab til eller får mistanke om, at rentetilskrivningen er ramt af datafejl af en sådan karakter, at rentetilskrivningen ikke er korrekt, vil datafejlen eller -fejlene skulle rettes, før tilskrivning kan komme på tale. Det følger således af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, at opkrævningsmyndigheden vil være forpligtet til at suspendere tilskrivning af renter, hvis der er kendskab til datafejl af en sådan karakter, at den eller disse fejl vil hindre en lovlig opkrævning af den fordring, som denne eller disse fejl vedrører.

Skattestyrelsen finder således ikke, at der i forbindelse med suspensionen af rentetilskrivningen er udvist fejl eller forsømmelser i betydningen af ansvarspådragende adfærd.

5.3 Skattestyrelsen har endeligt lagt til grund, at der tænkes på, om skattemyndighederne har udvist fejl eller forsømmelser i sin orientering af virksomhederne om den manglende rentetilskrivning.

Som det fremgår ovenfor under pkt. 3.3, foretog SKAT på eget initiativ løbende orientering af de berørte virksomheder om den manglende rentetilskrivning. Orienteringen er sket via forskellige informationskanaler til virksomhederne samt til FSR danske revisorer:

- December 2013 brev til virksomheder med gæld over 5.000 kr.
- Orientering på skat.dk
- Orientering af FSR – danske revisorer ultimo 2013
- Breve til virksomheder med gæld fra før 1. oktober 2015
- December 2015 brev til virksomheder

Det fremgår af Skattestyrelsens supplerende udtalelse af 4. september 2018, at orienteringen på skat.dk blev fjernet inden marts 2014. Der blev imidlertid ikke udarbejdet meddelelse direkte til de virksomheder, der fortsat ikke blev renteberegnet efter den første renteberegning i januar 2014. Det var først i december 2015 at SKAT sendte et brev til de berørte virksomheder om, at 'SKAT begynder at tilskrive renter, hvis din virksomhed har gæld på Skattekontoen'.

Skattestyrelsen skal beklage, at de berørte virksomheder ikke modtog information eller underretning om den manglende rentetilskrivning i perioden fra marts 2014 og til oktober 2015. Skattestyrelsen skal ligeledes beklage, at de ca. 28.000 selskaber, hvis regnskabsår sluttede i perioden august – november ikke fik oplysning fra SKAT om størrelsen af de påløbne renter. Skattestyrelsen finder imidlertid ikke, at der er tale om ansvarspådragende adfærd.

6 Tilskrivning af renters rente med tilbagevirkende kraft

6.1 Opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 1. og 2. pkt., har følgende ordlyd:

'En debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2. Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt.'

Om begrebet debetsaldo fremgår følgende af opkrævningslovens § 16 a, stk. 2, 1. pkt.:

'Overstiger den samlede sum af registrerede forfaldne krav på virksomhedens konto den samlede sum af registrerede og forfaldne tilgodehaver til virksomheden, udgør forskellen (debetsaldoen) det samlede beløb, som virksomheden skylder told- og skatteforvaltningen.'

I forarbejderne til opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, jf. lovforslag nr. 205 af 29. marts 2006, de specielle bemærkninger til § 1, nr. 9, fremgår bl.a. følgende:

'Efter den foreslåede stk. 1 forrentes en debetsaldo med den i opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2, fastsatte morarentesats. Rentesatsen udgør 0,8 pct. pr. måned, svarende til ca. 10 pct. årligt. Renten beregnes dagligt (dag til dag-rente) og tilskrives månedligt, og er ikke fradragsberettiget. Der regnes således i modsætning til de eksisterende regler med daglig renteberegning og rentes rente.'

I lovforslagets almindelige bemærkninger, punkt 4, om de økonomiske konsekvenser for det offentlige omtales også, at der opereres med renters rente.

Det følger dermed af både ordlyden af opkrævningslovens § 16 c, stk. 2, og opkrævningslovens forarbejder, at der opkræves renters rente. Der er således klar lovhjemmel til opkrævning af renters rente.

6.2 Spørgsmålet om lovhjemmel til renters rente ses kun i begrænset grad at være omtalt i litteratur og praksis. Der skal dog henvises til Mogens Munchs kommentar i UfR 1991B.145, hvor han kommenterede UfR 1990.386 H, som må anses for en af de ledende domme vedrørende opkrævningen af renters rente.

I kommentaren anførte Munch, som deltog i Højesterets pådømmelse og var en del af flertallet, følgende:

'Højesteret fandt det ikke afgørende, om rentekravet støttedes på renteloven eller på særbestemmelser, der dog ikke indeholdt en klar stillingtagen til spørgsmålet om renters rente. En formulering som den i ferielovens § 19 a kunne ikke uden særlige holdepunkter herfor antages at tage standpunkt til det specielle spørgsmål om renters rente, og det synes ikke i overensstemmelse med moderne fortolkningsprincipper at søge at indlæse en stillingtagen i lovtæksten. Højesteret indskrænker sig til at fortolke renteloven og forudsætter, at ferieloven på dette punkt må forstås på samme måde.'

Af de deltagende 7 højesteretsdommere udtaler 5 følgende:

'Det må anses forudsat ved indførelsen af renteloven, at der ikke i almindelighed kan kræves morarenter af morarenter. Da der ikke i denne sag findes at foreligge sådanne særlige omstændigheder, at der bør gøres undtagelse fra hovedreglen, stemmer disse dommere for at stadfæste landsrettens domme.'

Mindretallet på 2 dommere så på sagen som den dissenterende dommer i landsretten og udtalte:

'Den omstændighed, at det ikke med renteloven har været hensigten at indføre en almindelig regel om morarenter af morarenter, udelukker ikke, at en sådan rente kan tilkendes, hvis særlige hensyn taler herfor. I den foreliggende sag, hvor de indstævnte har betalt hovedstolen, således at der alene henstår et ubetalt morarentebeløb, er der et særligt behov for at give kreditor ret til at kræve morarenter, idet de indstævnte ellers ingen tilskyndelse har til at betale de skyldige rentebeløb. Disse dommere stemmer derfor for i medfør af rentelovens § 8, stk. 1, jfr. § 5, stk. 1, at tage appellantens (d.v.s. FerieGiros) påstande om procesrente tilfølge.'

Munch anfører afslutningsvis i kommentaren følgende:

'Efter dommen i 1990 er der nok kun sikkert grundlag for at kræve renters rente, hvor et af de ovenfor i indledningen nævnte grundlag – aftale, sædvane, klar lovbestemmelse eller kontokurantforhold – er til stede, eller hvor skyldneren må indse, at det skyldes hans retsstridige – måske strafbare forhold –, at det sædvanlige og utvivlsomme grundlag ikke umiddelbart er anvendeligt, jf. UfR. 1988.112 H.'

6.3 Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der kan ske efteropkrævning af renters rente for de virksomheder, der var undtaget fra renteberegning fra august 2013 til december 2013, og hvor renteberegningen blev igangsat i januar 2014.

Årsagen til, at der ikke skete beregning af renter, herunder rentes rente for disse virksomheder, var, at SKAT havde suspenderet renteberegningen, fordi man efter idriftsættelsen af Skattekontoen konstaterede datafejl og manglende funktionalitet.

Som det fremgår ovenfor under pkt. 4.1.3, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det følger af de almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, at opkrævningsmyndigheden vil være forpligtet til at suspendere tilskrivning af renter, hvis der er kendskab til datafejl af en sådan karakter, at den eller disse fejl vil hindre en lovlig opkrævning af den fordring, som denne eller disse fejl vedrører.

Såfremt en sådan suspension af renteberegningen fører til, at opkrævningsmyndigheden efterfølgende, når datafejlen er rettet, ikke kan foretage efteropkrævning af såvel renter som renter af renten, vil det føre til den uholdbare situation, at en myndigheds overholdelse af forvaltningsretlige grundsætninger vil medføre, at en lovbestemt forpligtelse til at foretage efteropkrævning ikke kan overholdes.

Skattestyrelsen skal endvidere henvise til, at orientering af 20. december 2013 på skat.dk indeholdt en klar information til virksomhederne om, at 'der vil i begyndelsen af 2014 blive tilskrevet renter på virksomhedernes skattekonti for perioden tilbage til 1. august 2013. De tilskrevne renter vil herefter kunne ses på Skattekontoen via TastSelv Erhverv.' Det er således Skattestyrelsen opfattelse, at det har stået klart for virksomhederne, at der ville ske beregning af opkrævningslovens renter, det vil sige rentes rente.

6.4 Skattestyrelsen finder imidlertid, at det forholder sig anderledes for de ca. 40.000 virksomheder, hvor rentetilskrivning blev aktiveret den 1. oktober 2015, og hvor efteropkrævning blev gennemført i perioden juni 2016 – december 2016.

Skattestyrelsen finder ikke, at der også er klar lovhjemmel til at opkræve renters rente i denne situation.

Optrævningen af renters rente er en konsekvens af kombinationen af to forhold, nemlig at der sker månedlig rentetilskrivning, og at det er selve saldoen (i modsætning til de enkelte fordringer), der forrentes, jf. opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 1. og 2. pkt., citeret ovenfor.

Som det er oplyst ovenfor tilskrev SKAT først renterne for perioden 1. august 2013 – 30. september 2015 i forbindelse med opkrævningen, der fandt sted juni – december 2016. Der skete ikke i perioden marts 2014, hvor orienteringen på skat.dk, blev fjernet og frem til orienteringerne i oktober og december 2015, nogen underretning af de berørte virksomheder. Disse var således uden viden om, at der fortsat eksisterede en datafejl, som betød, at der ikke skete renteberegning på deres skattekonto.

Den foreliggende situation, hvor rentetilskrivningen har været suspenderet uden orientering til virksomhederne, fører til, at når renterne ikke er tilskrevet saldoen, er der efter ordlyden af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, ikke hjemmel til at opkræve renter af renterne.

For så vidt angår genopretningen af dette forhold, henvises der nærmere til pkt. 8.3 nedenfor.

7. Fravigelse af dækningsrækkefølgen

7.1 Det er i notatet af 20. maj 2015 anført, at:

'Udvikling Erhverv har oplyst, at der ved renteberegningen og -tilskrivningen ikke vil blive taget hensyn til dækningsrækkefølgen som fastsat i opkrævningslovens § 16 a, stk. 8, idet en rente tilskrevet med tilbagevirkende kraft for f.eks. august 2013 ikke vil blive dækket af en eventuel indbetaling foretaget i september 2013. SKAT fraviger således FIFO princippet.'

Det skal hertil bemærkes, at det er en hyppigt forekommende situation, at der tilskrives beløb på Skattekontoen, der vedrører en anden afgiftsperiode end den periode, hvor kravet konteres på Skattekontoen. Dette kan således være tilfældet i forbindelse med krav, der hidrører fra skattemyndighedernes ordinære eller ekstraordinære genoptagelse af en ansættelse.

7.2 Da renten beregnes af den til enhver tid værende saldo på Skattekontoen, uanset hvordan denne er fordelt på rente og hovedfordring, ville det ikke have betydning for størrelsen af renten, hvis dækningsrækkefølgen var fulgt. Fravigelsen af dækningsrækkefølgen har heller ikke på andre måder haft økonomisk betydning for virksomheden.

Det ville have været teknisk muligt at tage højde for dækningsrækkefølgen i forbindelse med renteberegningen, men det ville kræve, at der skulle foretages manuel ompostering af eventuelle indbetalinger. Dette ville have været en meget ressourcekrævende opgave, da en ompostering skulle være sket på samtlige indbetalinger og fordringer i hele den periode, virksomheden havde været udelukket fra renteberegningen. Da fravigelsen af dækningsrækkefølgen som nævnt ikke havde økonomiske konsekvenser, ville en sådan ressourcekrævende manuel håndtering ikke have ændret ved resultatet, og indsatsen ville dermed ikke have stået mål med effekten.

8. Skattestyrelsens genopretning

8.1 Der vil ikke ske tilbagebetaling af efteropkrævede renter

Det fremgår af pkt. 3.2, at SKAT i januar 2014 foretog efteropkrævning af renter hos de virksomheder, hvor renteberegningen var suspenderet fra august 2013 til december 2013.

Det fremgår af pkt. 3.5-3.6, at SKAT i perioden juni 2016 – december 2016 foretog efteropkrævning af renter for perioden 1. august 2013 – 30. september 2015 hos virksomheder, som havde været i ond tro.

8.1.1 Som det fremgår ovenfor af pkt. 4.1, er Skattestyrelsens opfattelse, at Skatteforvaltningen ikke har hjemmel til at træffe en generel beslutning om, at efteropkrævning af renter helt eller delvist kan undlades.

Skattestyrelsen finder således, at der var grundlag for efteropkrævning af renter hos de virksomheder, der var undtaget fra renteberegning fra august 2013 til december 2013. Som det fremgår ovenfor under pkt. 3.2 blev renteberegningen igangsat i januar 2014. Derfor fik alle virksomheder, der på et tidspunkt havde indbetalt for lidt eller for meget på deres Skattekonto, beregnet renter i januar 2014 og herefter efteropkrævet renter tilbage til august 2013. I efteropkrævningen indgik renters rente. Det kan lægges til grund, at Skatteforvaltningens krav på renter ikke var forældet på opkrævningstidspunktet. Der vil ikke for disse virksomheder ske tilbagebetaling af rentes rente. Se nærmere pkt. 6.2.

Skattestyrelsen finder tilsvarende, at det var grundlag for at efteropkræve hos den del af de 40.000 virksomheder, der har været i ond tro, jf. pkt. 3.5-3.6. Som det fremgår ovenfor under pkt. 3.5, blev den fremadrettede rentetilskrivning aktiveret 1. oktober 2015. Efteropkrævning skete på baggrund af en manuel beregning for perioden 1. august 2013 – 30. september 2015 og blev gennemført i perioden juni 2016 – december 2016. Det kan lægges til grund, at Skatteforvaltningens krav på renter ikke var forældet på opkrævningstidspunktet. Se dog pkt. 8.3 om tilbagebetaling af rentes rente.

8.2 Der vil ikke ske yderligere opkrævning

Det fremgår af pkt. 3.5-3.6, at SKAT på baggrund af passivitetsbetragtninger, samt oplysningerne om SKATs orienteringer og information af virksomhederne ikke foretog efteropkrævning hos virksomheder, der havde indfriet deres gæld på Skattekontoen, og hvor SKAT ikke inden for rimelig tid derefter har efteropkrævet de manglende renter.

8.2.1 Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der principielt består en mulighed for, at Skatteforvaltningen har kompetence til delvist at undlade at opkræve de ellers lovbundne renter. I både retspraksis og ombudsmandspraksis har almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper således ført til, at der ikke skal ske betaling, trods en lovbestemt forpligtelse hertil.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det forhold, at virksomheden én eller flere gange har nedbragt en debetsaldo til 0 kr. er et reaktionsbegrundende forhold, der medfører, at virksomheden kommer i god tro, og at Skatteforvaltningen har fortabt sin ret til at opkræve renterne på grund af passivitet.

8.2.2 Det skal endvidere for god ordens skyld bemærkes, at en eventuel efteropkrævning af renter ikke vil kunne finde sted på nuværende tidspunkt på grund af forældelse.

Krav på renter er selvstændige krav, der er undergivet selvstændig forældelse. Krav på renter er som hovedregel omfattet af den 3-årige forældelse i forældelseslovens § 3, stk. 1. Forældelsesfristen for renter begynder ved renternes forfaldstid.

Det er oplyst under pkt. 3.4, at den fremadrettede rentetilskrivning blev aktiveret 1. oktober 2015, og at efteropkrævning skete for perioden 1. august 2013 – 30. september 2015. Kravene på renter for denne periode er forældet i tidsrummet 1. august 2016 til 30. september 2018.

8.3 Tilbagebetaling af renters rente

8.3.1 Som det fremgår af pkt. 6. 2, finder Skattestyrelsen, at der kan ske efteropkrævning af renters rente for de virksomheder, der var undtaget fra renteberegning fra august 2013 til december 2013, og hvor renteberegningen blev igangsat i januar 2014. Der vil derfor ikke blive foretaget tilbagebetaling af renterne på renterne.

Der blev opkrævet ca. 276,6 mio. kr. ved den første renteberegning i januar 2014 for ca. 167.500 virksomheder. Det kan ikke opgøres præcist, hvor stor en del af disse, der var renters rente. Hvis det antages, at alle renterne stammer fra august 2013, vil andelen af renters rente kunne estimeres til at udgøre ca. 1,4 pct. svarende til ca. 3,9 mio. kr. Dette tal er formentlig for højt, da ikke alle virksomhedernes udestående er fra august 2013.

Det skal endvidere bemærkes, at gæld på mere end 5.000 kr., der ikke er blevet betalt, er blevet sendt til inddrivelse, hvor der ikke tilskrives renters rente. Det skønnes derfor, at det kun var i et begrænset omfang, at virksomheder efterfølgende blev blevet opkrævet renters rente, der lå i forlængelse af opkrævningen fra januar 2014.

8.3.2 Som det fremgår ovenfor af pkt. 6.3 finder Skattestyrelsen, at når renterne ikke er tilskrevet saldoen, er der efter ordlyden af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, ikke hjemmel til at opkræve renter af renterne. Der skal derfor ske tilbagebetaling af renter på renterne opkrævet hos virksomheder for perioden august 2013 til oktober 2015.

Det er ikke muligt at opgøre, hvor meget de ca. 40.000 virksomheder er blevet opkrævet i renters rente. En stor del af disse virksomheder blev ikke opkrævet renter, og for de resterende virksomheder blev der kun

opkrævet renter for den periode, hvor deres skattesaldo sidst havde været i nul. Det skønnes derfor, at den samlede sum af renters renter, der er blevet opkrævet, er begrænset.

8.3.3 Skattestyrelsen er ved at undersøge, om det rent teknisk er muligt at isolere efteropkrævningen af renters renter, og om det dermed er muligt at tilbagebetale renters rente.

Det er den foreløbige vurdering, at det ikke er muligt at gøre automatisk. Skattestyrelsen og Udviklings- og forenklingsstyrelsen har holdt møde og er ved at beskrive opgaven nærmere med henblik på at indhente systemleverandørens vurdering af mulighederne. Denne vurdering forventes først at foreligge om et par uger.

Såfremt det ikke er muligt teknisk at udskille renterne på renter, vil Skattestyrelsen af ressourcemæssige årsager foretage en skematisk beregning af størrelsen af de opkrævede renter og foretage tilbagebetaling efter en sådan skematisk ordning. Hvis den enkelte virksomhed, der skal have et beløb tilbagebetalt opgjort efter skemaordning, har indsigelser mod beløbets størrelse, vil Skattestyrelsen foretage en manuel opgørelse af kravet. Viser denne manuelle opgørelse af kravet, at det skematisk opgjorte beløb er større end beløbet efter en manuel beregning, vil virksomheden ikke blive opkrævet det for meget udbetalte beløb.

8.3.4 Det kan lægges til grund, at virksomhedernes krav på tilbagebetaling af rentes rente er omfattet af den 3-årige forældelse i forældelseslovens § 3, stk. 1.

Forældelsesfristen for virksomhedernes krav må antages at begynde ved virksomhedens indbetaling af kravet til Skatteforvaltningen. Det fremgår, at efteropkrævningen er sket i perioden juni til december 2016. Dette betyder, at virksomhedernes krav på tilbagebetaling som udgangspunkt forældes i perioden juni til december 2019.”

Af Skatteministeriets udtalelse fremgik bl.a. følgende:

”Skatteministeriet noterer sig, at det af udtalelsen fremgår, at skattekontoen i perioden august til december 2013 omfattede ca. 800.000 virksomheder, og at der i januar 2014 foretoges efteropkrævning af renter på ca. 276,6 mio. kr. fra og med den 1. august 2013 hos ca. 167.500 virksomheder. Efter januar 2014 var der stadig ca. 40.000 virksomheder, hvor renteberegning ikke kunne ske. Rentetilskrivningen blev aktiveret den 1. oktober 2015, mens efteropkrævning for perioden fra og med den 1. august 2013 til og med den 30. september 2015 blev gennemført i perioden juni-december 2016 via en manuel beregning.

Skatteministeriet er enig med Skattestyrelsen i, at opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 1. pkt., om forrentning af en negativ saldo på skattekontoen er så klar en lovhjemmel, at Skattestyrelsen som altovervejende hovedregel ikke kan undlade at efteropkræve ikke-betalte renter på skattekontoen. Skatteministeriet er også enig med Skattestyrelsen i, at der i helt særlige situationer med støtte i retspraksis og ombudsmandspraksis kan undlades en sådan opkrævning med henvisning til almindelige retsgrundsætninger og obligationsretlige principper om bl.a. fordringshavers passivitet og skyldners gode eller onde tro om sin gældsforpligtelse. Skattestyrelsen har oplyst, at de virksomheder (ca. 37.000-40.000), som efter den 1. januar 2014 fortsat ikke fik beregnet renter, selv om de havde en debetsaldo, ikke har fået særskilt information om dette, og at der heller ikke på anden måde, fx på Skattestyrelsens hjemmeside, blev oplyst, at der fortsat var problemer med renteberegning for nogle af virksomhederne på skattekontoen. Tværtimod var der på (det daværende) SKAT's hjemmeside oplyst, at SKAT forventede, at problemet med den manglende renteberegning af (alle) virksomheders debetsaldo ville være løst i begyndelsen af 2014. Denne information blev taget af hjemmesiden inden marts 2014 uden at blive erstattet af anden information.

Den 17. december 2015 – dvs. 1½-2 år, efter at oplysningen på (det daværende) SKAT's hjemmeside blev fjernet – fik de på gældende virksomheder besked om, at Skattestyrelsen påbegynder beregning og efteropkrævning af de ikke-betalte renter.

Virksomheder, der fra foråret 2014 og indtil den 17. december 2015 i perioder har haft en saldo på 0 eller en positiv saldo på skattekontoen, kunne dermed med rette tro, at der fra starten af 2014 blev beregnet rente af debetsaldoen for alle virksomheder. Samtidig var der tale om en helt særlig situation. Skattekontoen var et helt nyt opkrævningssystem, der anvendte en hel ny opkrævningsmetode for virksomhedernes skyldige skatter og afgifter. Skattekontoen anvender et saldoprincip, hvor virksomhedernes skyldige skatte og afgifter løbende udlignes med virksomhedernes evt. tilgodehavender mod Skatteforvaltningen, fx negativ moms eller for meget betalt selskabsskat. Virksomhederne havde derfor ingen erfaring med, hvordan renterne løbende ville figurere på skattekontoen, og kunne derfor få en berettiget forventning om, at hvis skattekontoens saldo var gået i nul eller var positiv, var alle skyldige beløb – inkl. evt. morarenter – modregnet og dermed betalt.

Omvendt tilsiger den klare lovhjemmel i opkrævningslovens § 16 c, at hvis en virksomhed har en debetsaldo, vil Skatteforvaltningen være forpligtet til at efteropkræve renter, og virksomhederne burde derfor vide, at gæld, der ikke bliver betalt til tiden, vil blive pålagt morarenter. Hertil

kommer, at det er sædvanligt – også i forhold til privat gæld – at en kreditor pålægger debitor at betale morarenter af gæld, der ikke betales til tiden.

Skattestyrelsen oplyser, at efteropkrævning af renter ikke er sket over for virksomheder, hvis skattekonto pr. 30. september 2015 enten var 0 eller i plus, idet disse virksomheder herefter måtte anses at være i god tro. Skæringsdatoen er valgt ud fra, at det var fra dette tidspunkt, at fejlene på skattekontoen blev rettet, og der fremadrettet blev beregnet renter af debetsaldiene for de pågældende virksomheder. Efteropkrævning er sket, hvis skattekontoen denne dag var i minus, men efteropkrævningen er alene sket for perioden efter seneste dag forinden, hvor skattekontoen enten var 0 eller i plus. Sådanne virksomheder anses således at have været i ond tro for denne periode.

Skattestyrelsen finder, at det henset til antallet af virksomheder – ca. 40.000 – var sagligt at inddele virksomhederne i sådanne grupper ud fra de ovenfor nævnte kriterier om god eller ond tro, idet der samtidig blev gennemført en manuel behandling ud fra de valgte kriterier.

Skatteministeriet bemærker hertil, at henset til, at der var tale om en helt særlig situation, hvor et nyt opkrævningssystem med en ny opkrævningsmetode var ramt af fejl, og hvor Skatteforvaltningen ikke igennem 1½-2 år informerede de pågældende virksomheder om den manglende renteberegning, men at virksomhederne tværtimod måtte antages at have fået en berettiget forventning om, at al gæld inkl. evt. morarenter var betalt, når skattekontoens saldo var 0 eller positiv, har Skattestyrelsen ud fra en samlet vurdering af legalitetsprincippet og passivitetsbetragtninger samt god og ond tro hos virksomhederne foretaget en relevant vurdering af, hvordan efteropkrævningen af renter burde ske.

Skatteministeriet noterer sig, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at der er hjemmel til tilskrivning og opkrævning af renters rente med tilbagevirkende kraft for de virksomheder, for hvilke der ikke skete renteberegning i perioden fra og med den 1. august 2013 og året ud. Virksomhederne med en debetsaldo på mindst 5.000 kr. blev orienteret særskilt, og de øvrige virksomheder var orienteret om den manglende opkrævning på skat.dk den 20. december 2013 med oplysningen om, at rentetilskrivning ville ske primo 2014.

For de ca. 40.000 virksomheder, for hvilke rentetilskrivningen først blev aktiveret den 1. oktober 2015, finder Skattestyrelsen derimod, at der ikke er nogen klar lovhjemmel til at beregne og opkræve renters rente. Det er i både retsteori og -praksis forudsat, at renters rente kræver en særligt klar hjemmel. Som nævnt ovenfor blev der ikke i perioden fra

marts 2014 til oktober og december 2015 udsendt nogen information til disse virksomheder, hvorfor disse var uvidende om, at der fortsat ikke var sket rentetilskrivning på deres skattekonto.

Skatteministeriet noterer sig, at Skattestyrelsen bemærker, at der som følge af den manglende hjemmel til at beregne og opkræve renters renter for de ca. 40.000 virksomheder, for hvilke renteberegning og -opkrævning skete i perioden juni-december 2016, vil skulle ske en tilbagebetaling af renters renter. Skattestyrelsen oplyser, at der til brug for beregningen af de beløb, der skal tilbagebetales, vil blive forsøgt anvendt en automatisk beregning. Hvis det ikke er teknisk muligt at foretage en automatisk beregning, vil en skematisk beregning finde sted. Virksomhederne vil samtidig få tilbudt en mulighed for manuel beregning.

Skatteministeriet finder, at opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 2. pkt., indeholder en klar hjemmel til at opkræve renters rente, men finder ligesom Skattestyrelsen, at hjemlen ikke i det konkrete tilfælde udgør et tilstrækkeligt hjemmelsgrundlag, når der henses til, at der rent faktisk i en periode på 1½-2 år ikke blev opkrævet en simpel rente, ligesom der ikke er givet information til de berørte virksomheder herom. Virksomhederne kunne således ved betaling af deres debetsaldo opnå, at en simpel rente ikke længere ville kunne blive beregnet, fordi denne beregnes af debetsaldoen, hvorimod beregningen af renters rente ikke kunne forhindres, fordi disse renter bl.a. beregnes af de simple renter, der netop ikke var blevet beregnet og dermed ikke fremgik af skattekontoen.

Skatteministeriet noterer sig endelig, at Skattestyrelsen vurderer, at der hverken i forbindelse med idriftsættelsen af skattekontoen eller i forbindelse med suspensionen af rentetilskrivningen er udvist ansvarspådragende fejl eller forsømmelser. Skattestyrelsen beklager, at der i perioden marts 2014 til oktober 2015 ikke blev udsendt information til de berørte virksomheder, men finder ikke, at der er tale om en ansvarspådragende forsømmelse.

Skatteministeriet finder det generelt beklageligt, at skattekontoen ikke fungerede korrekt fra starten, og at beregningen og opkrævningen af renter af en debetsaldo dermed ikke var i overensstemmelse med, hvad der var forudsat. Skatteministeriet mener dog ikke, at der er udvist ansvarspådragende fejl eller forsømmelser i sagen. Skattestyrelsen undlod med rette at beregne renter for de virksomheder, hvor der var påvist fejl i renteberegningen. Der var efter Skattestyrelsens oplysninger tale om flere forskellige fejl i skattekontoens beregningssystem. Fejlene blev opdaget løbende og rettet, når der var fundet et løsnings. Selv om der gik 1½-2 år, inden fejlene blev rettet, må det antages, at Skattestyrelsen har bestræbt sig på at kunne rette fejlene hurtigst muligt. Skatteministeriet

finder det dog meget beklageligt, at de 40.000 'fejlrante' virksomheder ikke fra og med marts 2014 blev orienteret om fejlene og den manglende opkrævning af renter af debetsaldi.

Skatteministeriet har herudover ingen yderligere bemærkninger.”