



FOLKETINGETS
OMBUDSMAND

FOB 2023-20

**Skattestyrelsens
sagsbehandlingstid på
foreløbigt 9 år i sager
om mulig tilbagebetaling
af moms**

Resumé

28. juni 2023

Ombudsmanden iværksatte en generel egen drift-undersøgelse af Skattestyrelsens sagsbehandlingstid i sager om tilbagebetalingskrav vedrørende moms af leverancer til investeringsforeninger. Undersøgelsen blev foretaget i medfør af ombudsmandslovens § 17, stk. 2, hvorefter ombudsmanden kan gennemføre generelle undersøgelser af en myndigheds behandling af sager.

Forvaltningsret

115.2

115.3

Sagerne udsprang af en dom fra EU-domstolen i marts 2014 i en sag om momsfritagelse for visse ydelser til investeringsforeninger. Efter dommen anmodede en række pensionskasser og deres leverandører Skattestyrelsen om tilbagebetaling af moms.

Det var ombudsmandens opfattelse, at en sagsbehandlingstid på ca. 9 år, som Skattestyrelsen foreløbigt havde anvendt i en række verserende sager i det omhandlede sagskompleks, var helt uacceptabel.

Ombudsmanden anførte bl.a., at det forhold, at der var tale om et større antal sager med komplekse juridiske problemstillinger, havde betydning ved vurderingen af sagsbehandlingstiden, men det kunne ikke ændre på, at myndigheden inden for en rimelig tidshorizont måtte færdiggøre sine overvejelser og afslutte de konkrete sager. Det kunne efter ombudsmandens opfattelse ikke føre til en anden vurdering, at der – som det undertiden sker – angiveligt havde været en udvikling i den relevante retspraksis.

Også Skattestyrelsens oplysninger om tidshorizonten for færdigbehandling af de uafsluttede sager gav ombudsmanden anledning til bekymring. Ombudsmanden henstillede, at Skattestyrelsen overvejede, om der var iværksat de nødvendige tiltag med henblik på at sikre, at sagskompleksets sager blev afsluttet inden for en kortere tidshorizont.

(Sag nr.23/00438)

I det følgende gengives ombudsmandens udtalelse om sagen, efterfulgt af bilag:

Ombudsmandens udtalelse

1. Undersøgelsens baggrund og afgrænsning

Den 19. januar 2023 modtog jeg en henvendelse fra brancheorganisationen for forsikringsselskaber og pensionskasser, F&P, som opfordrede mig til at indlede en egen drift-undersøgelse af "Skattestyrelsens manglende afgørelser vedrørende momsfritagelse af leverancer til investeringsforeninger samt dertil knyttede tilbagebetalingsager". Jeg modtog endvidere henvendelser af 7. og 21. februar 2023 fra henholdsvis Advokatrådet og FSR – danske revisorer, som begge udtalte støtte til F&P's opfordring.

Det fremgik af F&P's henvendelse, at det drejede sig om et sagskompleks, som er opstået på baggrund af EU-Domstolens dom af 13. marts 2014 i sag C-464/12, ATP PensionService A/S (ATP-dommen). På grundlag af dommen har en række pensionskasser og deres leverandører anmodet om tilbagebetaling af moms.

Ved brev af 19. april 2023 iværksatte jeg på baggrund af de modtagne henvendelser en egen drift-undersøgelse af sagen i medfør af ombudsmandslovens § 17, stk. 2.

Jeg har koncentreret min undersøgelse om Skattestyrelsens sagsbehandlingstid.

I den forbindelse har jeg ikke fundet det nødvendigt at forholde mig til Skattestyrelsens underretninger om forventet sagsbehandlingstid mv. over for dem, der har fremsat tilbagebetalingskrav. Jeg har lagt vægt på, at underretningspligten umiddelbart synes at have sammenhæng med Skattestyrelsens vurdering af bl.a. spørgsmål om partsstatus – et forhold, som ikke er omfattet af min undersøgelse – ligesom F&P ikke ses at have rejst spørgsmål om myndighedernes underretninger i sagen.

Jeg har heller ikke fundet det nødvendigt at forholde mig til de spørgsmål om bl.a. forældelse, som F&P rejste i sin henvendelse til mig, og som Skattestyrelsen har forholdt sig til i sin udtalelse. De nævnte temaer er omtalt nærmere i Skattestyrelsens udtalelse af 10. maj 2023 og Skatteministeriets brev af 30. maj 2023, som jeg har vedlagt som bilag til dette brev (uden Skattestyrelsens tidslinje).

2. Regelgrundlaget

2.1. God forvaltningsskik

Der er ikke i forvaltningsloven eller i anden lovgivning fastsat generelle regler om myndighedernes sagsbehandlingstid. Det følger imidlertid af god forvaltningsskik, at sager skal behandles inden for rimelig tid og ikke må trække unødigt ud.

Spørgsmålet om, på hvilket tidspunkt en myndigheds sagsbehandlingstid overskrider det acceptable, kan ikke besvares generelt, men beror på en konkret vurdering.

Ved vurderingen af, hvad der udgør en rimelig sagsbehandlingstid i en konkret sag, må der – ud over eventuelle særregler på området – tages udgangspunkt i den samlede sagsbehandlingstid. Derudover må andre forhold tages i betragtning. Sådanne forhold kan være sagens karakter, dens kompleksitet, omfanget af de undersøgelser, som myndigheden skal foretage for at kunne træffe en korrekt afgørelse, den sædvanlige sagsbehandlingstid for den pågældende sagstype, og om sagen af hensyn til parten eller andre private eller offentlige interesser må anses for hastende.

Hvis en myndighed har anmodet en anden myndighed om en udtalelse, fratager det ikke den hørende myndighed det overordnede ansvar for den tid, der medgår i denne fase af sagen. Det er således fortsat den hørende myndigheds ansvar, at udtalelsen modtages på et sådant tidspunkt, at det er muligt at behandle sagen inden for rimelig tid.

Jeg henviser til [FOB 2021-29](#) og [FOB 2022-14](#), Justitsministeriets vejledning nr. 11740 af 4. december 1986 om forvaltningsloven, pkt. 200, 202 og 205, Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2021), s. 58 f., Niels Fenger (red.), Forvaltningsret (2018), s. 688 ff. (Kirsten Talevski), samt [overblik #11](#) om sagsbehandlingstid i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside.

2.2. EU-retten

De nævnte principper efter god forvaltningsskik suppleres – i bl.a. sager, hvor der skal træffes afgørelse i medfør af danske regler, der gennemfører EU-regler – af EU-retlige krav til de nationale myndigheders sagsbehandlingstid. Jeg henviser til Niels Fenger, EU-rettens påvirkning af dansk forvaltningsret, 4. udgave (2021), hvor der s. 20 er anført følgende:

”Også EU-retten indeholder krav til forvaltningsmyndighedernes ekspeditionstid. Endvidere er de relevante kriterier for fastlæggelsen af den maksimalt acceptable sagsbehandlingstid nogen-

lunde ens for de to retssystemer, nemlig bl.a. sagens kompleksitet, behovet for yderligere sagsoplysning, partens eller samfundets behov for en hurtig afgørelse, samt om forsinkelsen skyldes parten. [note til praksis udeladt her] I mangel af mere præcise indikationer fra EU-Domstolen er der næppe grundlag for at antage, at EU-retten i højere grad end dansk ret kræver en hurtig sagsbehandling.”

Henset til min vurdering nedenfor efter dansk rets almindelige principper for rimelig sagsbehandlingstid har jeg ikke fundet anledning til at vurdere, om EU-rettens krav hertil er iagttaget i sagskomplekset.

3. Myndighedernes bemærkninger

3.1. Skattestyrelsens bemærkninger

I en udtalelse af 10. maj 2023 har Skattestyrelsen oplyst, at der pr. 4. april 2023 på grundlag af ATP-dommen var rejst 665 tilbagebetalingskrav fra henholdsvis leverandører og aftagere, og at Skattestyrelsen på den baggrund havde oprettet i alt 963 sager.

Styrelsen har redegjort for sagernes karakter og oplyst, at styrelsen havde afsluttet eller var i gang med de sager, som ikke var afhængige af juridiske afklaringer i form af kommende styresignaler (jf. nærmere nedenfor).

Skattestyrelsen havde ved udgangen af april 2023 afsluttet ca. 350 sager og påbegyndt sagsbehandlingen i knap 300 andre sager. Styrelsen havde endnu ikke påbegyndt sagsbehandlingen i ca. 320 sager.

Den lange sagsbehandlingstid skal ifølge Skattestyrelsen ses i lyset af bl.a., at der er tale om et komplekst sagsområde, hvor tilbagebetalingskravene skal behandles efter nye processuelle regler. Det skyldes særligt, at leverandører og aftagere har rejst tilbagebetalingskrav for de samme ydelser.

Skattestyrelsen har endvidere henvist til, at EU-Domstolen har afsagt flere domme efter ATP-dommen, som har betydning for retstilstanden og dermed for sagsbehandlingen, og at de nye domme har medført et behov for nye styresignaler. Der er således udarbejdet bl.a. fire styresignaler, der er blevet offentliggjort den 7. juni 2023 (SKM2023.258-261.SKTST).

Endvidere har Skattestyrelsen undervejs i forløbet rettet henvendelse til flere danske og udenlandske myndigheder med henblik på juridiske afklaringer. Det gælder bl.a. EU-Kommissionen, EU's momskomiteé og de nederlandske og svenske skattemyndigheder. Styrelsen har endvidere været i dialog med

Kammeradvokaten. Brancheforeninger og andre interessenter har også løbende været inddraget.

Sagsbehandlingsprocessen er løbende blevet tilpasset for at sikre fremdrift i sagerne. Det har ad flere omgange været forsøgt at indhente materiale fra leverandører og aftagere, og i den periode, hvor det kun har været muligt at arbejde på ganske få aftagersager, fordi der blev afventet styresignaler, blev der arbejdet på og afsluttet mange leverandørsager.

Ressourcemæssigt har Skattestyrelsen bl.a. løbende styret efter en optimal bemanning af sagsbehandlere til behandling af sagskomplekset. For at opretholde ensartethed i sagsbehandlingen og på grund af sagernes kompleksitet har det ikke været muligt at tilføre mange ressourcer ad gangen til sagsbehandlingen.

Skattestyrelsen har i øvrigt oplyst, at der i 2014 blev anlagt en retssag mod Skatteministeriet og yderligere en i 2016. De er begge sat i bero.

Skattestyrelsen anerkender, at en sagsbehandlingstid på 9 år er for lang tid, uanset at der er tale om et stort og komplekst genoptagelsessagskompleks. Styrelsen vil ifølge det oplyste bruge forløbet til læring mv. i forhold til eventuelle tilsvarende sager og sagskomplekser i fremtiden.

I forhold til forventet tidshorisont for færdigbehandling af sagerne har Skattestyrelsen oplyst, at "ATP-projektet er (...) sat til at udløbe med udgangen af 2024", men at der fortsat er mange uafklarede faktorer af betydning for sagsbehandlingen. Ifølge styrelsen er det derfor ikke muligt at fastslå mere præcist, hvornår der forventes at være truffet afgørelse i alle sager. Styrelsen har henvist til bl.a., at der efter offentliggørelsen af de omtalte fire styresignaler forestår en kompliceret og formentlig langvarig sagsbehandling af aftagersagerne.

3.2. Skatteministeriets bemærkninger

Skatteministeriet har i et brev af 30. maj 2023 henholdt sig til Skattestyrelsens udtalelse. Det er også ministeriets vurdering, at sagsbehandlingen i ATP-sagskomplekset har været uhensigtsmæssigt lang.

Der har dog været relevante og vigtige årsager til, at sagsbehandlingstiden løbende er blevet forlænget. Der har således løbende været behov for juridiske afklaringer for at sikre bl.a., at der var de rigtige forudsætninger for at træffe afgørelser. De juridiske afklaringer er sket både på Skattestyrelsens og branchens foranledning og skyldes bl.a., at EU-Domstolens praksis har udviklet sig over årene. Skatteministeriet har noteret sig, at styrelsen løbende har inddraget relevante parter samt løbende har orienteret branchen.

4. Min vurdering

Der er gået ca. 9 år, siden EU-Domstolens afgørelse i ATP-sagen forelå den 13. marts 2014, og et stort antal tilbagebetalingskrav herefter blev fremsat.

Skattestyrelsen havde i starten af april 2023 oprettet i alt 963 tilbagebetalingsssager. Flere end 600 sager var fortsat ikke færdigbehandlet, og i mere end halvdelen af disse – det vil sige over 300 sager – var sagsbehandlingen endnu ikke påbegyndt.

Sigtet med min undersøgelse har været den generelle sagsbehandlingstid i forhold til sagskomplekset. Jeg har ikke foretaget en gennemgang af de enkelte sager og har således hverken forholdt mig til sagsbehandlingstiden i konkrete sager eller til de materielle problemstillinger i sagskomplekset, herunder i hvilket omfang Skattestyrelsen skal tilbagebetale opkrævet moms. Disse spørgsmål må i første omgang løses hos skattemyndighederne, ligesom jeg har noteret mig, at der er retssager, som for tiden er sat i bero. Jeg har derfor ikke grundlag for at afgøre, i hvilket omfang de sagsskridt og overvejelser mv., som Skattestyrelsen har beskrevet, isoleret har været relevante i forhold til de enkelte sager.

Det er imidlertid min opfattelse, at en sagsbehandlingstid på ca. 9 år samlet set er helt uacceptabel.

Det forhold, at der er tale om et større antal sager med komplekse juridiske problemstillinger, har naturligvis betydning ved vurderingen af sagsbehandlingstiden, men det kan ikke ændre på, at myndigheden inden for en rimelig tidshorisont må færdiggøre sine overvejelser og afslutte de konkrete sager. Det gælder også i de foreliggende sager om tilbagebetaling af moms af leverancer til investeringsforeninger, og det kan ikke føre til en anden vurdering, at der – som det undertiden sker – angiveligt har været en udvikling i den relevante retspraksis.

Endvidere fratager det forhold, at der f.eks. indhentes udtalelser fra danske og udenlandske myndigheder, ikke Skattestyrelsen ansvaret for at sikre en rimelig sagsbehandlingstid. Styrelsen skal fortsat sikre en effektiv fremdrift i sagerne, og at de afsluttes inden for rimelig tid.

Det er samtidig min opfattelse, at det oplyste om tidshorisonten for færdigbehandling af de uafsluttede tilbagebetalingssager giver anledning til bekymring. Jeg henviser til, at der ifølge Skattestyrelsen "fortsat er mange uafklarede faktorer af betydning for sagsbehandlingen", og at styrelsen ikke anser det for muligt at fastslå mere præcist, hvornår sagerne forventes færdigbehandlet.

Jeg henstiller derfor, at Skattestyrelsen overvejer, om der er iværksat de nødvendige tiltag med henblik på at sikre, at sagskompleksets sager bliver afsluttet inden for en kortere tidshorisont.

Jeg beder om senest med udgangen af januar 2024 at modtage en overordnet status for styrelsens arbejde med at sikre sagernes afslutning, herunder en fornyet vurdering af, inden for hvilken tidshorisont verserende sager forventes færdigbehandlet.

Skattestyrelsen bedes sende sin udtalelse til mig via Skatteministeriet, så ministeriet kan få lejlighed til at fremkomme med eventuelle bemærkninger til det, som Skattestyrelsen anfører.

Jeg har endvidere fundet grundlag for at underrette Folketingets Skatteudvalg om sagen.

Med brev af 31. januar 2024 fremsendte Skatteministeriet en overordnet status mv. fra Skattestyrelsen til ombudsmanden.

Skattestyrelsen oplyste bl.a., at der fra februar 2024 ville blive tilført yderligere ressourcer, hvilket betød, at der samlet var afsat ca. 30 årsværk til løsning af sagerne, svarende til en fordobling af tilknyttede årsværk i forhold til situationen i juni 2023. På den baggrund estimerede Skattestyrelsen, at ca. 75 pct. af de udestående sager ville kunne være afsluttet ved udgangen af 2024, og at den samlede sagsbehandling som udgangspunkt ville kunne være afsluttet ved udgangen af 2025.

Skatteministeriet henholdt sig til Skattestyrelsens brev. Med henblik på at følge den løbende fremdrift ville ministeriet følge Skattestyrelsens behandling af sager om tilbagebetalingskrav vedrørende moms af leverancer til investeringsforeninger i Skatteministeriets tilsyn på momsområdet.

I et brev af 7. marts 2024 til Skatteministeriet bad ombudsmanden om ved udgangen af 2024 at modtage en overordnet status for Skattestyrelsens arbejde med at sikre, at sagerne blev afsluttet, herunder en nærmere vurdering af, om den omtalte tidsplan holdt, og om der var eller havde været behov for yderligere tiltag. Ombudsmanden bad om at modtage Skattestyrelsens udtalelse om status via Skatteministeriet, så ministeriet kunne få lejlighed til at fremkomme med eventuelle bemærkninger til det, som styrelsen anførte.

Bilag 1 - Skattestyrelsens udtalelse af 10. maj 2023

Returadresse: Skatteforvaltningen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing

Folketingets Ombudsmand
Gammeltorv 22

Danmark 1457 København K

EV 22 - Genoptagelser, moms

Helgeshøj Allé 49-55
2630 Taastrup

Telefon 72 22 18 18
Skat.dk

Jeres sagsnr. 23/00438-9/(...)
Vores sagsnr. 23-0494616

10. maj 2023

Folketingets Ombudsmands egen drift-undersøgelse af Skattestyrelsens sagsbehandlingstid i sager om tilbagebetalingskrav vedrørende moms af leverancer til investeringsforeninger

Folketingets Ombudsmand har ved brev af 19. april 2023 anmodet Skattestyrelsen om en udtalelse om sagsbehandlingstiden i sager om tilbagebetalingskrav vedrørende moms af leverancer til investeringsforeninger.

Skattestyrelsen skal indledningsvis bemærke, at det indirekte fremgår af Forsikring & Pensions brev af 19. januar 2023 til Folketingets Ombudsmand, at Forsikring & Pension mener, at retstilstanden for alle danske pensionskasser er afklaret med EU-dommen i sag C-464/12, ATP PensionsService. Denne fremstilling er Skattestyrelsen ikke enig i.

Den lange sagsbehandlingstid skal bl.a. ses i lyset af, at der er tale om et komplekst sagsområde, hvor kravene som følge af Vestre Landsrets dom i SKM2014.44.VLR (samme sag som C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss) skal behandles efter nye processuelle regler, som ikke har været relevante at inddrage i tidligere tilbagebetalingssager. Dette skyldes særligt, at parterne har valgt at rejse ”dobbeltkrav”, hvor både leverandører og aftagere har rejst tilbagebetalingskrav for de samme ydelser.

Desuden har EU-Domstolen efterfølgende afsagt nye domme (sag C-595/13, Fiscale Eenheid X, sag C-231/19, BlackRock, samt De forenede sager C-58/20 K og C-59/20, DBKAG), som har betydning for retstilstanden og dermed for sagsbehandlingen. De nye domme har medført et behov for nye styresignaler. I forbindelse med genoptagelsessagerne skal virksomhedernes krav behandles i overensstemmelse

med EU-retten. Det betyder, at de efterfølgende EU-domme skal inddrages ved vurderingen af genoptagelsessagerne, også selvom anmodningerne er indgivet før de afsagte domme.

Skattestyrelsen har i 2019 udsendt styresignalet SKM2019.548.SKTST som opfølgning på dommen i sag C-595/13, Fiscale Eenheid X. Der blev valgt en løsning, hvor styresignalet om sag C-595/13, Fiscale Eenheid X, og det oprindeligt planlagte styresignal om dommen i sag C-424/11, Wheels, blev samlet i et fælles styresignal. Dette styresignal vil inden kort tid blive suppleret af yderligere to styresignaler. Et, der omhandler betydningen af betingede garantier for vurderingen af, om en pensionskasse kan anses for en investeringsforening i momsfristagelsens forstand. Et andet, der omhandler, hvorvidt vurderingen af, om der er tale om en investeringsforening i momslovens forstand, skal ske på baggrund af samtlige udbudte pensionsordninger, eller om der kan være tilfælde, hvor vurderingen i stedet kan ske pensionsordning for pensionsordning. Dette sidste spørgsmål er blevet aktuelt som følge af EU-Domstolens dom i sag C-231/19, BlackRock.

BlackRock-dommen giver anledning til yderligere et styresignal, der ligeledes vil blive udstedt inden for kort tid. I dette styresignal fastslås i overensstemmelse med dommen, at der ikke er momsfristagelse – hverken helt eller delvist – i tilfælde, hvor forvaltningsydelser anvendes både til forvaltning af investeringsforeninger og til andre formål.

Endelig har EU-Domstolens dom i De forenede sager C-58/20 K og C-59/20, DBKAG, betydet et behov for et styresignal om dommens betydning for begrebet ”forvaltning” i fritagelsens forstand. Styresignalet vil blive udsendt inden for kort tid.

Skattestyrelsen skal videre bemærke, at sagsbehandlingsstrategien løbende er blevet tilpasset for at opretholde fremdrift i genoptagelsessagskomplekset.

Der har desuden løbende været dialog med Kammeradvokaten om de juridiske vurderinger, herunder om processuelle, forvaltningsretlige og materielle spørgsmål. Undervejs i forløbet har der også været uformel dialog med EU-Kommissionen samt de nederlandske og svenske skattemyndigheder. Skattestyrelsens arbejde med styresignalet SKM2019.548.SKTST har også afventet drøftelser i EU's moms-komité.

Endelig har brancheforeninger og andre interessenter løbende været inddraget.

Nedenfor følger Skattestyrelsens besvarelse af de syv spørgsmål, som Folketingets Ombudsmand har anmodet om Skattestyrelsens svar på i brevet af 19. april 2023.

1. Afklaring ift. Skatteministerens besvarelse fra 28. februar 2022 af SAU alm. del - spørgsmål 299 og 300

Ombudsmanden beder i sit brev af 19. april 2023 om, at Skattestyrelsen tager stilling til, hvorvidt ombudsmandens forståelse af skatteministerens svar på SAU alm. del - spørgsmål nr. 299 og 300 af 28. februar 2022 er korrekt. Skattestyrelsen kan oplyse, at Ombudsmandens forståelse af svarene på disse spørgsmål er korrekt.

På grundlag af ATP-dommen er der pr. 4. april 2023 rejst 665 tilbagebetalingskravkrav fra hhv. leverandører og aftagere. Skattestyrelsen har på baggrund heraf oprettet 963 sager, hvor fordelingen er således:

- 55 aftagersager (2. leds civilretlige krav fra pensionskasserne)
- 397 leverandørsager
- 24 reverse charge sager (sager med omvendt betalingspligt, hvor aftageren har indkøbt ydelsen i udlandet og selv afregner dansk moms)
- 375 transportsager (sager, hvor aftageren af ydelsen har anmodet om genoptagelse på vegne af leverandøren og hvor leverandøren har givet transport af kravet til aftageren)
- 66 LEV-TRA-sager (sager, hvor en leverandør har givet fuldmagt samt transport af kravet til en aftager, men hvor Skattestyrelsen ikke anerkender fuldmagten, hvorfor anmodningen behandles som en leverandørsag over for leverandøren)
- 46 investeringsforeningssager (sager, hvor der er sket levering til en investeringsforening, der ikke er et pensionsinstitut, men hvor virksomheden har rejst krav under henvisning til dommen i sagen vedrørende ATP PensionService)

Af de nævnte sager har Skattestyrelsen afsluttet i alt 352 sager, hvoraf 7 er aftagersager, 224 er leverandørsager, 1 reverse charge sag, 46 transportsager, 47 LEV-TRA-sager og 27 investeringsforeningssager.

Skattestyrelsen har således afsluttet eller er i gang med de sager, som ikke er afhængige af juridiske afklaringer i form af de kommende styresignaler.

Skattestyrelsen har påbegyndt, men endnu ikke afsluttet sagsbehandlingen af 292 sager. Skattestyrelsen er endnu ikke startet på sagsbehandlingen af 322 sager.

2. Den hidtidige behandling af sagerne (herunder tiltag med henblik på at sikre fremdrift i sagerne), den aktuelle status og underretninger af sagsparterne

Ombudsmanden har bedt om, at Skattestyrelsen redegør for den hidtidige behandling af sagerne og for den aktuelle status på behandlingen af sagskomplekset.

Ombudsmanden har desuden bedt Skattestyrelsen om at oplyse, i hvilket omfang og med hvilke tidsintervaller der er givet sagsparter mv. underretning om, hvad den enkelte sag har beroet på, og hvornår sagen forventes afgjort.

Sagskomplekset udspringer af EU-Domstolens dom af 13. marts 2014 i sag C-464/12, ATP PensionService A/S, i hvilken Domstolen fandt, at en pensionskasse eller et andet pensionsinstitut på visse betingelser kan anses for en investeringsforening i momsmæssig forstand, jf. momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g, der er gennemført ved momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f. Af direktivbestemmelsen følger, at ”forvaltning” af ”investeringsforeninger”, således som disse er fastsat af medlemsstaterne, er moms fritaget.

I juni 2014 offentliggjorde SKAT en meddelelse, SKM2014.420.SKAT, hvori SKAT oplyste, at der ville blive udstedt et styresignal, ligesom det blev præciseret, at anmodninger om genoptagelse ikke kunne afvises med den begrundelse, at der endnu ikke er udsendt et styresignal, og at anmodninger skulle modtages og journaliseres med henblik på sagsbehandling, når styresignalet var udsendt.

Dette bevirkede, at SKAT modtog et stort antal tilbagebetalingskrav fra både leverandører og aftagere. Se tidslinjen pkt. 12. Der blev på baggrund af disse henvendelser udsendt kvitteringsbreve med oplysning om, at SKAT ville afvente sagsbehandling, indtil der var udsendt styresignal om dommens betydning for dansk praksis. I det omfang det ud fra anmodningerne var muligt at se, at der var tale om et aftagerkrav, var der i kvitteringsbrevet henvist til, at forældelsesfristen for pensionskassers krav var suspenderet i SKM2014.633.SKAT.

I den følgende periode blev der afholdt møder med forskellige interessenter bl.a. om konsekvenserne af ATP-dommen og om indholdet af det kommende styresignal om begrebet ”investeringsforening”. Se tidslinjen pkt. 19 – 25. På et møde ønskede blandt andet investeringsfondsbranchen, at styresignalet afventede EU-Domstolens afgørelse i sag C-595/13, Fiscale Eenheid X. Midt i perioden (20. marts 2015) indgik Skatteministeriet forlig med ATP PensionService A/S.

Der blev i samme periode ligeledes arbejdet på to styresignaler, SKM2015.733.SKAT om ”retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten” og SKM2015.734.SKAT om ”forvaltning af investeringsforeninger, ydelser til pensionskasser og EU-Domstolens dom i sagen C-464/12, ATP PensionService”, der begge blev offentliggjort i november 2015.

I december 2015 sendte SKAT et brev til de aftagere, der havde indsendt en anmodning uden at beskrive og dokumentere ydelserne. Brevet indeholdt en anmodning om at opgøre deres krav samt at dokumentere og beskrive arten af de ydelser, som kravet vedrørte. I april/maj 2016 blev de, der endnu ikke havde svaret, rykket for et svar. I løbet af 2016 og foråret 2017 blev der givet generelle fristudsættelser for indsendelse af oplysninger og dokumentation i forbindelse med den løbende dialog, der blev ført med en kreds af rådgivere for pensionsbranchen. Denne rådgiverkreds’ opståen og formål gennemgås nærmere nedenfor. SKAT modtog kun det ønskede materiale i et fåtal af sagerne.

I oktober/november 2016 blev der sendt et forslag til afgørelse om afvisning i de leverandørsager, hvor der hverken var anmeldt et krav eller indsendt oplysninger, der

kunne begrunde en genoptagelse. Afvisningen blev begrundet med, at der ikke var fremlagt oplysninger, der kunne begrunde en ændring. I marts 2017 blev afgørelsen af sagerne berostillet. Der blev ikke givet meddelelse herom til de enkelte ansøgere. Der blev aldrig fremsendt afgørelser på baggrund af forslagene, da man i Skattestyrelsen besluttede at ændre processen.

Med henblik på udstedelse af et nyt styresignal – som følge af dommen i sag C-595/13, Fiscale Eenheid X – om betingelserne for, hvornår en pensionskasse kan anses for at være en investeringsforening (det senere SKM2019.548.SKTST), kontaktede SKAT den 5. januar 2016 Finanstilsynet. SKAT bad om, at Finanstilsynet tog stilling til, hvilken type investeringsinstitutter, der er underlagt et særligt statsligt tilsyn. Den 20. januar 2016 anmodede SKAT om en status, og den 27. januar 2016 blev der afholdt et møde mellem Finanstilsynet og SKAT.

Både den 1. marts 2016 og den 18. maj 2016 rykkede SKAT Finanstilsynet for svar på henvendelsen.

Den 10. juni 2016 modtog SKAT et foreløbigt svar fra Finanstilsynet, og den 24. juni 2016 blev der afholdt et møde i forhold til de uklarheder, der forelå før Finanstilsynet kunne give et endeligt svar på spørgsmålet.

Den 15. september 2016 modtog SKAT det endelige svar fra Finanstilsynet. Se tidslinjen pkt. 32 til 52.

I maj 2016 blev SKAT kontaktet af et advokatfirma med henblik på etablering af en arbejdsgruppe om ATP-sagerne med deltagelse af en række advokat- og revisionsfirmaer. Disse firmaer repræsenterede en stor del af aftagerne i sagskomplekset.

Formålet med rådgivergruppen var at bidrage med oplysninger om branchen til SKAT for derved at fremme sagsbehandlingen.

I første omgang foreslog rådgiverne, at de skulle udvælge et antal repræsentative sager, som kunne give SKAT en øget forståelse for branchen og særligt anvendelsen af de indkøbte ydelser. Efterfølgende blev der alene udvalgt en prøvesag i form af en aftagersag, idet det var repræsentanternes opfattelse, at denne sag var repræsentativ for branchen. Der blev afholdt møder, bl.a. i juni 2016, hvor hele rådgiverkredsen deltog. Ved behandlingen af konkrete spørgsmål om prøvesagen var det kun aftagerens egne rådgivere, der deltog.

På møderne med aftageren i prøvesagen blev der primært drøftet de ydelser, som aftageren havde indkøbt. Ud fra disse drøftelser udarbejdede SKAT et udkast til fakumbeskrivelse og stillingtagen vedrørende disse ydelser (tidslinjen punkt 74). Undervejs i forløbet opstod der spørgsmål om, hvilke partsbeføjelser aftageren havde, herunder om SKAT måtte sende udkast til stillingtagen i høring. Det blev derfor aftalt internt i SKAT, at sagen blev berostillet, indtil der var en afklaring af disse spørgsmål. Aftageren fik ikke en meddelelse om, at sagen var berostillet.

I juni 2016 blev der afholdt et orienteringsmøde for alle involverede brancher.

I januar 2017 afholdte SKAT et møde med Kammeradvokaten, hvor det blev aftalt, at der skulle arbejdes på en forenklet model for tilbagebetaling. Den forenkede ordning skulle tage udgangspunkt i, at der var sket 100 pct. overvæltning af momsen på aftagerne. Dette betød, at eventuel tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet moms skulle ske til aftagerne.

Den forenkede ordning blev offentliggjort den 8. marts 2019 i styresignalet SKM2019.145.SKAT. Der er tale om en valgfri ordning, som tilbydes med det formål at forenkle processen for tilbagebetaling af de rejste tilbagebetalingskrav. Modellen indebærer, at krav på tilbagebetaling tilkommer aftagerne, da leverandøren erklærer, at afgiften er overvæltet på aftageren. Aftageren får udbetalt beløb, der ligger inden for den 3-årige forældelsesfrist. Aftagerens tilbagebetalingskrav reduceres med de konsekvensændringer, der er forbundet med, at leverandørens ydelser til aftageren anses for momsfristaget. Indtil videre har én aftager delvist tilmeldt sig den forenkede ordning.

En repræsentant for en pensionskasse fremsendte i marts/april 2017 en liste over leverandører, som var omfattet af pensionskassens krav som aftager. I den forbindelse anførtes det, at det var pensionskassens opfattelse, at SKAT dermed havde fået de nødvendige oplysninger til at kunne fastslå kravet, også for så vidt angår de nævnte leverandører, som havde anmodet om genoptagelse, men ikke havde indsendt yderligere oplysninger om kravet. De forventede derfor ikke, at SKAT afviste krav fremsat af de pågældende leverandører, før sagsbehandling om overvæltning var afsluttet, og det var fastlagt, om det var leverandøren eller aftageren, der kunne rejse kravet. Denne henvendelse medførte (sammen med andre lignende telefoniske og skriftlige henvendelser om samme problemstilling), at SKAT stillede spørgsmål til Kammeradvokaten om aftagers status i relation til leverandørkrav (partsbeføjelser). Kammeradvokatens vurdering forelå i februar 2018.

I juli 2017 påbegyndte SKAT udarbejdelsen af et udkast til faktumbeskrivelse og foreløbig stillingtagen til de indkøbte ydelser i prøvesagen.

Den 1. september 2017 blev der oprettet en taskforce vedrørende ATP-sagerne.

Taskforcen gennemgik i oktober 2017 samtlige sager i komplekset med henblik på at opnå en større indsigt i sagernes dokumentationsniveau. Dette arbejde mundede ud i udarbejdelsen af et styringsark, hvori viden om hver enkelt sag blev noteret, således at eventuel dobbeltudbetaling blev undgået.

I perioden fra marts 2017 til oktober 2018 blev spørgsmålet om, hvornår en investeringskunde bærer risikoen ved investeringen bragt op i forskellige fora, herunder for EU-Kommissionen, jf. ovenfor. Se tidslinjen pkt. 64 til 97. Spørgsmålet om, hvem der bærer risikoen, er ét af de kriterier, der skal være opfyldt for, at et pensionsprodukt kan anses for at være en investeringsforening i momsmæssig forstand.

SKAT foretog en undersøgelse blandt EU's medlemslande om, hvordan de øvrige EU-lande afgrænser begrebet ”investeringsforeninger” omfattet af momsfristagelsen.

Undersøgelsen viste, at der er en uensartet fortolkning af begrebet, og da SKAT ved udformningen af styresignalet om definitionen af investeringsforeninger i momsmæssig forstand både skal sikre, at SKAT opkræver den afgift, som Danmark er forpligtet til, men samtidig skal påse, at der ikke sker en overimplementering af EU-regler i dansk ret, fandt SKAT, jf. ovenfor, det nødvendigt at forelægge de fortolkningsmæssige udfordringer for EU's Momskomiteé. Styresignalet afventede drøftelserne i momskomiteéen. Se tidslinjen pkt. 86.

I marts 2019 udsendte Skattestyrelsen orienteringsbreve og materialeindkaldelser til de virksomheder, som havde rejst krav i ATP-sagskomplekset. Virksomhederne var generelt meget tilbageholdende med at indsende det ønskede materiale, idet de afventede styresignalet, der blev offentliggjort i november 2019. Virksomhederne ville ikke risikere at bruge ressourcer på at fremfinde materiale, hvis materialet ikke blev nødvendigt for sagsbehandlingen.

Senere afholdt Skattestyrelsen møde med repræsentanter for blandt andet Forsikring & Pension og Danske Revisorer, der var kritiske over for, at Skattestyrelsen havde udsendt materialeindkaldelser, inden styresignalet ”begrebet investeringsforening” var endeligt. Se tidslinjen pkt. 107 og 108. Styresignalet blev offentliggjort den 7. november 2019.

Den 24. april 2019 blev der afholdt et informationsmøde, hvor der blev foretaget en teknisk gennemgang af beregningsmetode 2 i styresignalet om den forenkede ordning (SKM2019.145.SKAT).

I efteråret 2019 blev der udarbejdet en arbejdsbeskrivelse for sagsbehandlingen, således at arbejdet kunne foregå så hurtigt og ensartet som muligt. Samtidig blev der rekrutteret et antal medarbejdere til projektet.

Skattestyrelsen styrer løbende efter en optimal bemanning af sagsbehandlere ift. behandling af sagskomplekset. Bemandingen balancerer mellem på den ene side en effektiv sagsbehandling ift. hensynet til leverandører, aftagere og rentebyrden og på den anden side hensynet til en forsvarlig faglig opmanning og oplæring af nye medarbejdere, da der er tale om et juridisk vanskeligt sagskompleks.

Den 9. december 2019 blev der afholdt informationsmøde for interessenter. Det blev på mødet oplyst, at Skattestyrelsen ville starte med at behandle anmodninger fra aftagerne.

Den 1. januar 2020 blev der etableret et selvstændigt kontor til behandling af ATP-opgaven. Umiddelbart herefter blev sagsbehandlingen i en række aftagersager påbegyndt, som oplyst på informationsmødet med interessenter den 9. december 2019.

Sagsbehandlingen blev indledt med indhentelse af materiale, idet den største del af sagerne var uoplyste.

Den 11. marts 2020 blev Danmark lukket ned på grund af corona. I perioden herefter var det svært at få fat på materiale fra rådgiverne, da de var travlt beskæftiget

med ansøgninger om hjælpepakker, ligesom virksomhedernes personale også i vidt omfang var sendt hjem og dermed ikke havde adgang til virksomhedernes lokaler og arkiver. I Skattestyrelsen blev der arbejdet på at klargøre, forberede og så vidt muligt oplyse sagerne for at sikre en så hurtig afvikling som muligt.

Den 2. juli 2020 blev der afsagt dom ved EU-Domstolen i sag C-231/19, Blackrock Investment Management. EU-Domstolen fastslog, at forvaltningsydelse, der både anvendes til forvaltning af investeringsforeninger og andre fonde, ikke er omfattet af momsfrigtagelsen i momsdirektivets art. 135, stk. 1, litra g. Ydelser, der leveres til blandede formål, er således ikke omfattet af fritagelsen.

Da der er tale om en skærpelse af dansk praksis, skal dommen implementeres med et passende varsel. Implementeringen vil ske via et styresignal. Det endelige styresignal er endnu ikke offentliggjort, men et udkast blev sendt i høring i juni 2022 med en høringsfrist i september 2022. Styresignalet forventes udsendt inden for kort tid.

Dommen gav anledning til et møde mellem Skattestyrelsen og Finans Danmark i august 2020 og mellem Skattestyrelsen og Forsikring & Pension i september 2020.

På baggrund af dommen blev sagsbehandlingsprocessen justeret. Sagsbehandling på aftagersagerne fortsatte, hvor det var muligt. Der blev iværksat sagsbehandling på de leverandørsager, hvor anmodningen vedrører perioden forud for den 1. januar 2016. I sagerne blev det på baggrund af overvæltning vurderet, om kravet er leverandørens eller aftagerens. De leverandørsager, hvor anmodningen vedrører perioden efter den 1. januar 2016, afventer en vurdering fra Kammeradvokaten af, hvordan disse sager skal behandles.

I den følgende periode blev der arbejdet på de leverandørsager, der vedrører perioden før 1. januar 2016, ligesom der blev arbejdet på at klargøre, forberede og oplyse sagerne for at sikre en så hurtig afvikling som muligt.

I efteråret 2020 skete der en fornyet nedlukning på grund af corona. Som tidligere på året gjorde det det vanskeligt at få fat på materiale fra rådgiverne af samme grunde som tidligere anført. Skattestyrelsen arbejdede på at klargøre, forberede og oplyse sagerne for at sikre en så hurtig afvikling som muligt.

Den 30. oktober 2020 forelå den første statistik. Det fremgik heraf, at der var 10 afsluttede sager og 221 sager under behandling.

Den 7. maj 2021 blev den første stillingtagen til kravet fra en aftager afsendt til denne.

I løbet af 2021 var det oplevelsen, at leverandører oftere end før havde videretransporteret deres eventuelle krav på tilbagebetalt moms til aftageren via en uigenkaldelig fuldmagt overdraget til eje. Det viste sig hen over sommeren, at aftagerne mente, at de med en sådan fuldmagt kunne indtræde i leverandørens krav og partsstatus, frem for alene at agere som partsrepræsentant for leverandøren. Dette bevirkede, at

Skattestyrelsen holdt møde med en rådgiver om emnet, jf. tidslinjen pkt. 200. Endvidere blev problemstillingen behandlet over for henholdsvis leverandører og aftagere.

I efteråret 2021 blev der igangsat behandling af både investeringsforeningssagerne og transportsager uden selvstændigt leverandørkrav.

I september 2021 blev den første afgørelse påklaget til Skatteankestyrelsen/Landskatteretten. Herefter blev afgørelser løbende påklaget, og pt. verserer der 22 sager i Skatteankestyrelsen.

I samme periode blev der udsendt orienteringsbreve til alle igangværende aftagersager om, at den videre sagsbehandling afventede afklaring af juridiske problemstillinger, og at sagsbehandlingen ville blive fortsat, så snart afklaringen forelå.

I december 2021 forelå udkast til fire nye styresignaler, nemlig ”Blackrock”, ”de forenede sager”, ”pensionsprodukter med betingede garantier” samt ”afdelinger og pensionsprodukter”. De to sidstnævnte styresignaler ændrede markant måden at arbejde med aftagersagerne. Arbejdsprocessen skulle derfor gentænkes, ligesom den fortsatte sagsbehandling måtte afvente offentliggørelsen af styresignalerne i deres endelige form.

Der blev herefter arbejdet på de aftagersager, hvor det var muligt, og i øvrigt på de sager, der faldt uden for de fire styresignalers anvendelsesområde.

I perioden herefter foregik der interne drøftelser om fortolkninger af og spørgsmål til de fire udkast til styresignaler. Se tidslinjen pkt. 218 til 287.

Der forsøgte endvidere at skabe klarhed over behandlingen af leverandørsager med krav for perioden efter 1. januar 2016. Se blandt andet tidslinjen pkt. 215, 244, 247 og 254.

I februar 2023 blev de leverandørsager, der har krav for både perioden før og efter 1. januar 2016 igangsat, idet kun perioden før 1. januar 2016 blev behandlet, da det fortsat ikke er afklaret, hvordan sagerne fra perioden efter 1. januar 2016 skal behandles.

Offentliggørelsen af styresignalerne afventes fortsat. Herefter kan sagsbehandlingen af aftagersagerne genoptages.

Skattestyrelsen har gennem forløbet løbende rådført sig med Kammeradvokaten, idet der forventes retssager på området.

Det bemærkes, at der allerede i september 2014 er anlagt en retssag mod Skatteministeriet og en yderligere i februar 2016. De er begge sat i bero.

Samlet set er det Skattestyrelsens opfattelse, at perioden bærer præg af, at der er tale om et endog meget kompliceret sagskompleks, der involverer dobbeltkrav både fra

afgiftspligtige personer og mange spørgsmål af materiel og af civilretlig karakter. SKAT har i perioden forsøgt at finde den mest hensigtsmæssige måde at behandle sagerne, samtidig med at nye EU-Domme og fortolkninger har skullet indarbejdes i dansk ret.

For at sikre fremdrift i sagerne har SKAT/Skattestyrelsen løbende tilpasset sagsbehandlingsprocessen, således at der er blevet arbejdet på de sager, det har været muligt at arbejde på. Eksempelvis har det ad flere omgange været forsøgt at indhente materiale fra leverandører/aftagere. Desuden er der blevet arbejdet med at forberede, klargøre og oplyse sagerne, da Danmark var nedlukket på grund af corona, og det af denne årsag var vanskeligt for virksomhederne at fremfinde og indsende materiale. I den periode, hvor det kun har været muligt at arbejde på ganske få aftager-sager, fordi der blev afventet styresignaler, er der blevet arbejdet på og afsluttet mange leverandørsager. På denne baggrund er der ved udgangen af april 2023 afsluttet 352 sager.

For at opretholde ensartethed i sagsbehandlingen og på grund af sagernes kompleksitet har det ikke været muligt at tilføre mange ressourcer ad gangen til sagsbehandlingen. Skattestyrelsen styrer løbende efter en optimal bemanning af sagsbehandlere ift. behandling af sagskomplekset. Bemandingen balancerer mellem på den ene side en effektiv sagsbehandling ift. hensynet til leverandører, aftagere og rentebyrden og på den anden side hensynet til en forsvarlig faglig opmanding og oplæring af nye medarbejdere, da der er tale om et juridisk vanskeligt sagskompleks.

Skattestyrelsen anerkender dog, at en sagsbehandlingstid på 9 år er for lang tid, uanset at der er tale om et stort og komplekst genoptagelsessagskompleks.

For så vidt angår underretning af sagernes parter, har der været kommunikeret på et overordnet niveau. Det bemærkes, at en stor del af leverandørerne alene har anmodet om tilbagebetaling af moms, fordi deres aftager har bedt dem om det, og de har dermed haft en forventning om, at aftageren tog sig af sagen. Skattestyrelsen har derfor vurderet, at det ikke har været hensigtsmæssigt at kontakte leverandørerne direkte, da mange ikke har en stærk interesse i sagerne.

Anderledes forholder det sig med aftagerne, der overvejende er repræsenteret af et stort advokatkontor eller et stort revisionsfirma. Disse er interesseret i sagens udfald og holder sig orienteret om styresignaler og sagsbehandlingen i Skattestyrelsen. Dette ses også af tidslinjen. Underretningen er sket gennem styresignaler og gennem møder med og henvendelser fra branchen samt dens repræsentanter.

3. Tidspunktet for, hvornår der forventes at være truffet afgørelse i alle sager

ATP-projektet er et tidsbegrænset projekt, der er sat til at udløbe med udgangen af 2024. De fire udkast til styresignaler, der har været i høring i 2022, er dog endnu ikke offentliggjort, så det er uvist, om dette vil have en betydning for sagernes forventede færdigbehandling. Det kan dog oplyses, at de fire udkast til nye styresignaler er oversendt til Skatteministeriets departement den 25. april 2023 med henblik

på orientering af ministeren. Efter offentliggørelsen af de fire styresignaler forestår der en kompliceret og formentlig langvarig sagsbehandling af aftagersagerne.

Der verserer i øjeblikket en sag ved EU-Domstolen, C-639/22, der vedrører spørgsmålet om investeringsrisiko i pensionsordninger. Det er uvist, hvornår dommen foreligger, men det forventes om ca. 1 år. Afhængig af udfaldet vil dommen kunne få indflydelse på sagsbehandlingen i ATP-sagskomplekset, men sagsbehandlingen sættes ikke i bero med henblik på at afvente udfaldet af sagen.

Da der således fortsat er mange uafklarede faktorer af betydning for sagsbehandlingen, er det ikke på nuværende tidspunkt muligt at fastslå mere præcist, hvornår der forventes at være truffet afgørelse i alle sagerne i komplekset.

4. Vedrørende det af Forsikring & Pension anførte

Ombudsmand har anmodet Skattestyrelsen om at forholde sig til det, som Forsikring & Pension har anført om, at Skattestyrelsens sagsbehandling i sagerne indebærer risici for yderligere konflikter med bl.a. forældelsesregler (s. 16), og at det må statueres, at styrelsens sagsbehandling og vejledning medfører suspension af frist- og forældelsesregler, så krav om berigtigelse af uretmæssigt betalt moms ikke de facto bortfalder (s. 13).

Forsikring & Pension anfører på side 16, at

”Tidsperspektivet heri er helt uoverskueligt, ligesom det, som nævnt ovenfor, indebærer væsentlige risici for yderligere konflikter med forældelses- og renteregler. Vi anmoder derfor Ombudsmanden om at undersøge, hvorvidt Skattestyrelsen, i lyset af den langsommelige sagsbehandling, har taget skridt til suspension af sådanne bestemmelser, for dermed at imødegå skatteydernes mulige retstab som følge af Skattestyrelsens langsommelige sagsbehandling.”

For så vidt angår konflikt med rentereglerne har Skattestyrelsen lagt til grund, at Forsikring & Pension henviser til det, der er anført på side 7:

Kravet til en hurtig og effektiv sagsbehandling på områder omfattet af opkrævningsloven bør endvidere underlægges skærpede krav til hurtig sagsbehandling. Det skyldes, at selv korrektioner, der ikke medfører nettoændringer for statskassen, kan medføre eksorbitante rentetillæg på Skattekontoen for den skyldige part og ingen rentegodtgørelse for den part, der måtte have beløb til gode som følge af korrektionen.

Rentetillægget for eventuelle skyldige beløb blot fra 2015 vil udgøre knap 80%, og fortsatte krav vil blive pålagt renters rente.

Renter påtænkes eksempelvis opkrævet overfor leverandører, hvis disse historisk har faktureret momsfrit i tiltro til, at pensionsinstitutterne i overensstemmelse med ATP-dommen har haft status som investeringsforeninger i momslovens forstand - og denne status siden hen konkret måtte blive tilsidesat. I den situation antydes det, at leverandøren vil blive opkrævet renter fra leveringstidspunktet til afregning af salgsmomsen.

Hvis leverandørerne på grund af usikkerheden i stedet har opkrævet moms overfor pensionsinstitutterne – og pensionsinstituttet siden får fastslået sin status som investeringsforening – vil leverandøren som udgangspunkt udstede kreditnota til pensionsinstituttet og tilbagebetale den opkrævede salgsmoms. Samtidig vil leverandøren anmode om tilbagebetaling af salgsmomsen fra Skattestyrelsen. Leverandøren vil, i modsætning til ovenstående, ikke modtage rentegodtgørelse efter opkrævningsloven for perioden fra indbetalingen til tilbagebetalingen.

Til gengæld vil reglerne potentielt medføre opkrævning af renter overfor pensionsinstitutter, der har foretaget momsfradrag på de oprindelige fakturaer, som deres leverandører har udstedt med tillæg af moms på grund af usikkerheden omkring den momsmæssige status for pensionsinstituttet, når det viser sig, at denne moms var opkrævet med urette.”

Forsikring & Pension anfører på side 13, at

”Det er uklart, om Skattestyrelsen med afvisningen af leverandørens krav grundet overvæltning dermed samtidig har accepteret, at aftageren i stedet er berettiget til tilbagebetaling som et direkte krav. De tilkendegivelser, som F&P har kendskab til, peger i forskellig retning. En afledt konsekvens af, at berigtigelsen sker ved en direkte udbetaling til aftageren, er ifølge Skattestyrelsen, at kravet underlægges en anden forældelse end leverandørens krav, da kravet efter Skattestyrelsens opfattelse skifter karakter fra et afgiftskrav til et formueretligt erstatningskrav. Endvidere er der tilbagemeldinger om, at enkelte medlemmer har fået oplyst, at Skattestyrelsen afviser direkte krav for perioden efter udsendelse af genoptagelsescirkulæret i 2015 (SKM1015.735.SKAT), under henvisning til, at der efter offentliggørelsen ikke længere er sket uberettiget opkrævning af afgift, og at der dermed ikke eksisterer et krav.”

Skattestyrelsen har lagt til grund, at Forsikring & Pension i det ovenfor anførte henviser til perioden efter praksisændringen i henhold til SKM2015.734.SKAT. Dette er begrundet i, at Skattestyrelsen i SKM2017.437.SKAT har suspenderet forældelsesfristerne i forhold til krav, som aftagerne måtte have i henhold til SKM2015.734.SKAT, og at SKM2015.734.SKAT vedrører tilbagebetalingskrav, og ikke krav der efteropkræves af Skattestyrelsen. Denne besvarelse vedrører således kun perioden efter praksisændringen i 2015.

Ad frist- og genoptagelsesreglerne

En afgiftspligtig virksomhed kan som udgangspunkt få ændret sit momstilsvare for perioder, hvor angivelsesfristen ligger inden for 3 år fra den dag, hvor virksomheden beder om genoptagelse. Det er en betingelse, at virksomheden kommer med oplysninger, der kan begrunde en ændring af momstilsvaret (ordinær genoptagelse), jf. skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Leverandøren kan dog i visse tilfælde få genoptaget moms længere tilbage end 3 år (ekstraordinær genoptagelse). Det gælder for eksempel, når hidtidig praksis er endelig underkendt, jf. skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1.

Som følge af EU-dommen i sag C-464/12, ATP PensionService A/S, offentliggør Skattestyrelsen den 25. november 2015 styresignalet SKM2015.734.SKAT, hvor Skattestyrelsens hidtidige praksis erstattes med en ny.

Hvis leverandøren fortsat har lagt moms på leverede ydelser efter tidspunktet for offentliggørelsen af styresignalet, vil denne alene kunne anmode om en ordinær genoptagelse af sit momstilsvare, det vil sige for 3 år tilbage, jf. skatteforvaltningsloven § 31, stk. 2.

Aftagere, herunder pensionsinstitutterne, har et afledt krav, det vil sige et civilretligt krav, og er i det foreliggende sagskompleks ikke de afgiftspligtige. Skatteforvaltningslovens bestemmelser om genoptagelse af moms finder derfor ikke anvendelse for aftagere. Aftagere, der har betalt moms, kan under visse betingelser få den for meget betalte moms tilbagebetalt ved at rejse krav direkte mod Skattestyrelsen (civilretligt krav), jf. EU-dommen i sag C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss. Ved civilretlige krav er det forældelsesreglerne i forældelsesloven, der gøres gældende, hvor krav fra efterfølgende omsætningsled mod Skattestyrelsen er undergivet en forældelsesfrist på 3 år, jf. forældelsesloven § 3, stk. 1. Skattestyrelsen har i SKM2015.733.SKAT, ”SKATs retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten – styresignal”, fastsat de nærmere retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten, herunder for tilbagebetaling af beløb til aftagere. Det fremgår af pkt. 3.1.2.1 i SKM2015.733.SKAT, at

”Efterfølgende omsætningsleds krav mod SKAT forældes 3 år efter forfaldstidspunktet. Dette indebærer, at tilbagesøgningskravet forældes 3 år efter at den pågældende afgift er blevet betalt til leverandøren. Se forældelseslovens § 3, stk. 1.

Rejser aftageren krav om tilbagebetaling ved skriftlig henvendelse til SKAT, afbrydes forældelse foreløbigt i overensstemmelse med forældelseslovens § 21, stk. 2. En sådan henvendelse bør indeholde oplysninger om kravets størrelse, og hvilke ydelser kravet relaterer sig til. Foreløbig afbrydelse af forældelse forudsætter således ikke anlægelse af retssag.”

Skattestyrelsen har ikke mulighed for at suspendere fristreglerne i skatteforvaltningsloven, hvorfor leverandører for perioden fra den 25. november 2015, hvor praksisændringen sker, må anmelde deres krav efter bestemmelsen om ordinær genoptagelse, som har en frist på 3 år. For at undgå retstap skal leverandører anmelde deres krav for uberettiget betalt moms over for Skattestyrelsen inden for den 3-årige frist.

Der vil ikke være risiko for, at leverandører vil lide et retstap som følge af den lange sagsbehandlingstid og fristreglerne i skatteforvaltningsloven, såfremt leverandørerne løbende anmelder deres krav og dermed anmoder om genoptagelse. Krav afledt af en afgørelse forælder tidligst 1 år efter, at told- og skatteforvaltningen har givet meddelelse om afgørelsen. Dette gælder, uanset om kravet gøres gældende af told- og skatteforvaltningen eller den skattepligtige, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2.

Ad rentereglerne

Det fremgår af henvendelsen fra Forsikring & Pension, at de finder, at Skattestyrelsen, henset til sagsbehandlingstiden, bør have taget skridt til suspension af bestemmelserne om renteopkrævning for *”dermed at imødegå skatteydernes mulige retstap som følge af Skattestyrelsens langsommelige sagsbehandling”*.

Skattestyrelsen skal indledningsvis bemærke, at spørgsmålet om starttidspunktet for opkrævning af renter af en virksomheds efterangivelse, eller Skatteforvaltningens efteropkrævning af tilsvaret er reguleret i opkrævningslovens § 5, stk. 1.

Det fremgår af opkrævningslovens § 5, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 2711 af 20. december 2021, som ændret ved § 1 i lov nr. 288 af 7. marts 2022, at

”Hvis det konstateres, at en virksomhed har afgivet urigtig angivelse eller indberetning af beløb omfattet af § 2, stk. 1, 4. pkt., således at virksomheden har betalt for lidt i skatter eller afgifter m.v. eller har fået udbetalt for meget i godtgørelse, afkræves virksomheden det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav.”

Det betyder, at Skattestyrelsen først kan opkræve renter 14 dage efter påkrav, hvis den indeholdelsespligtige eller virksomheden ikke har foretaget betaling inden for de 14 dage (påkravsfristen).

Opkrævningslovens § 5, stk. 1, er ændret ved lov nr. 832 af 14. juni 2022. Ved nyaffattelse af bestemmelsen har den fået følgende indhold:

”Har en virksomhed ikke afgivet en både korrekt og rettidig angivelse eller indberetning af beløb omfattet af § 2, stk. 1, 4. pkt., eller svarer et beløb, der efter § 4, stk. 1, er skønsmæssigt fastsat, ikke til det korrekte beløb, således at virksomheden har betalt for lidt i skatter eller afgifter m.v. eller har fået udbetalt for meget i negativt tilsvaret eller godtgørelse, skal virksomheden betale det skyldige beløb. For betalingen af det for lidt betalte tilsvaret af skatter eller afgifter m.v. og kravet

på tilbagebetaling af for meget udbetalt negativt tilsvær eller godtgørelse finder betalingsfristen, der anvendes ved en rettidig angivelse eller indberetning, anvendelse.”

Bestemmelsen fastsætter, at sidste rettidige betalingsdag for skatte- og afgiftskrav, der har deres baggrund i en efterangivelse, der skal korrigere en given angivelse eller indberetning, eller i en angivelse eller indberetning, der indgives efter fristen eller slet ikke indgives, hvorefter Skatteforvaltningen opkræver det manglende beløb, altid har samme sidste rettidige betalingsdag som krav, der er angivet eller indberettet korrekt og rettidigt, og at der derfor skal beregnes renter fra udløbet af denne dag. Dette gælder, uanset om det er virksomheden selv eller Skatteforvaltningen, der initierer efteropkrævningen.

Det fremgår af § 19, stk. 6, i lov nr. 832 af 15. juni 2023, at nyaffattelsen af bestemmelsen har virkning fra og med den 15. juni 2022 for følgende situationer:

- 1) udbytteskat, renteskat og royaltyskat m.v. efter kildeskattelovens §§ 65-65 D,
- 2) situationer, hvor en virksomhed indgiver sin første angivelse efter angivelsesfristen for afregningsperioden, men inden en foreløbig fastsættelse efter opkrævningslovens § 4 er foretaget,
- 3) situationer, hvor en virksomhed har indgivet sin første angivelse rettidigt, hvorefter virksomheden ændrer den tidligere angivelse til et højere beløb efter angivelsesfristen for afregningsperioden, men inden sidste rettidige betalingsdato og inden en foreløbig fastsættelse efter opkrævningslovens § 4 er foretaget,
- 4) situationer, hvor en virksomhed indgiver sin første angivelse efter angivelsesfristen for afregningsperioden, men inden sidste rettidige betalingsdato og inden en foreløbig fastsættelse efter opkrævningslovens § 4 er foretaget, og
- 5) situationer, hvor en virksomhed efter at have været drevet uregistreret registreres med tilbagevirkende kraft og dermed for sent indgiver sin første angivelse.

Det fremgår af lovens § 19, stk. 7, at skatteministeren fastsætter, fra og med hvilken dag nyaffattelsen af bestemmelsen har virkning for andre krav og situationer end de ovenfor nævnte. Denne del af loven forventes at træde i kraft 1. juli 2023.

Er en efteropkrævning således omfattet af opkrævningslovens § 5, stk. 1, jf. lovbeholdtgørelse nr. 2711 af 20. december 2021, begynder der først at påløbe renter 14 dage efter afgørelsen, hvis beløbet ikke er betalt inden for de 14 dage. Foreligger der en sådan situation, finder Skattestyrelsen ikke, at der er behov for suspension af rentetilskrivningen.

Er en efteropkrævning derimod omfattet af opkrævningslovens § 5, stk. 1, jf. lov nr. 832 af 15. juni 2022, påløber der renter fra sidste rettidige betalingsdag, der var gældende for den afregningsperiode, som tilsvaret kan henføres til.

Det fremgår af pkt. 3.2.3 i forarbejderne til lov nr. 832, at

”I forbindelse med Skatteforvaltningens behandling af efterangivelser, der er afgivet af en virksomhed, kan der forekomme kortere eller længere sagsbehandlingstid. Dette kan tilsvarende være tilfældet, hvis forhøjelse af et tilsvaret sker i forbindelse med Skatteforvaltningens kontrol af virksomheden. Under denne sagsbehandlingstid påløber der renter af kravet fra udløbet af den ordinære sidste rettidige betalingsdag, uanset at virksomheden ikke kan komme til at betale kravet, før sagsbehandlingen er tilendebragt, idet der ikke kan ske suspension af renteopkrævningen. Virksomheden kan således ikke gøre gældende, at lang sagsbehandlingstid, hvor kravet ikke har været opgjort, er en betalingshindring (fordringshaveremora), som betyder, at der ikke skal betales rente.

Med fremrykningen af sidste rettidige betalingsdag for et beløb, der opkræves i medfør af opkrævningslovens § 5, stk. 1 eller 2, så betalingsfristen i de tilfælde, hvor virksomheden ikke korrekt og rettidigt indgiver sin angivelse eller indberetning, bliver identisk med betalingsfristen ved en rettidig angivelse eller indberetning, vil sidste rettidige betalingsdag være overskredet allerede på det tidspunkt, hvor kravet oprettes på skattekontoen. Desuden må der som anført i disse sager ofte forventes en vis sagsbehandlingstid hos Skatteforvaltningen, uden at der sker suspension af renteopkrævningen, mens sagen behandles og oprettes. Der vil således kunne beregnes og opkræves renter og rentes renter af det efteropkrævede beløb tilbage fra udløbet af den sidste rettidige betalingsdag, uanset at renterne først kan tilskrives og udstilles over for virksomheden, efter at sagsbehandlingen er afsluttet. Det samme vil gælde for tilbagebetalingskrav, der skyldes en uberettiget udbetaling af negativt tilsvaret eller en godtgørelse.

Med fremrykningen af sidste rettidige betalingsdag vil der blive skabt hjemmel til at beregne renter, herunder rentes renter, selv om disse ikke har været tilskrevet eller udstillet på skattekontoen fra rentestarttidspunktet, dvs. dagen efter sidste rettidige betalingsdag, og frem til det tidspunkt, hvor kravet oprettes på skattekontoen.”

Som det fremgår af forarbejderne til lov nr. 832 og nyaffattelsen af opkrævningslovens § 5, stk. 1, sker der ikke suspension af renterne, mens Skatteforvaltningen foretager sin sagsbehandling.

Skattestyrelsen skal henlede opmærksomheden på, at ved lov nr. 832 af 14. juni 2022 blev der som stk. 2 indsat følgende bestemmelse i opkrævningslovens § 8:

”Told- og skatteforvaltningen kan, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, meddele fritagelse for betaling af renter af krav efter § 5.”

Med bestemmelsen i opkrævningslovens § 8, stk. 2, har Skatteforvaltningen adgang til at meddele fritagelse for betaling af renter af krav opkrævet efter § 5, når det efter en konkret vurdering af årsagen til fejlen, og fejlens art skønnes urimeligt at fastholde forrentningen.

Det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt der foreligger sådanne særlige omstændigheder, der kan begrunde en fritagelse. Adgangen til at meddele fritagelse for betaling af renter tænkes ifølge forarbejderne eksempelvis anvendt i følgende situation:

”En virksomhed, der afregner moms månedligt, angiver rettidigt et negativt momstilsvær for januar måned 2023 på -100.000.000 kr. Beløbet skulle kun være -1.000.000 kr. Fejlen skyldes, at beløbet er blevet indberettet som et ørebeløb. Beløbet når ikke at blive udbetalt, inden virksomheden den 4. marts 2023 selv opdager fejlen og korrigerer angivelsen ved at indgive en positiv efterangivelse på 99.000.000 kr., der udligner det fejlagtige beløb. Efter § 5, stk. 1, vil der blive opkrævet renter af efterangivelsen på 99.000.000 kr. fra udløbet af den 25. februar 2023 frem til datoen for efterangivelsen, selv om virksomheden ikke har rådet over beløbet. I denne situation bør der kunne gives fritagelse for renter af efterangivelsen på 99.000.000 kr.”

I opkrævningslovens § 8, stk. 5, bemyndiges skatteministeren til at fastsætte de nærmere betingelser for fritagelse efter § 8, stk. 2. Det er ifølge forarbejderne tanken, at der med bemyndigelsen eksempelvis skal kunne fastsættes en beløbsgrænse for, hvornår der kan meddeles fritagelse for betaling af renter, eller regler om, hvorledes anmodningen om fritagelse skal indgives til Skatteforvaltningen. Bemyndigelsen er ikke udnyttet på nuværende tidspunkt.

Skattestyrelsen har på nuværende tidspunkt ikke haft konkrete sager til behandling efter opkrævningslovens § 8, stk. 2. Der er således ikke dannet en praksis. Selvom forarbejderne til § 8, stk. 2, ikke specifikt nævner periodiseringsfejl som en fritagelsesgrund, finder Skattestyrelsen, at hvor der alene er tale om periodiseringsfejl og hvor angivelserne beløbsmæssigt udligner hinanden, er der meget der taler for, afhængig af de konkrete omstændigheder, at der vil kunne ske hel eller delvis fritagelse for renter.

5. Afslutning

Sagsbehandlingstiden har i ATP-komplekset været lang. Forløbet i dette sagskompleks vil blive brugt til læring mv. i forhold til eventuelle tilsvarende sager og sagskomplekser i fremtiden.

Skattestyrelsen skal slutteligt gøre opmærksom på, at styrelsen ikke har forholdt sig nærmere til indholdet i brevene sendt til Ombudsmanden. Det skal dog bemærkes, at Skattestyrelsen ikke er enig i alle oplysningerne i Forsikring & Pensions brev. Det fremgår eksempelvis af brevets side 11, at Skattestyrelsen nægter at notere leverandørers transport af udbetalingskravet til gunst for pensionsinstitutter. Dette er ikke korrekt, idet Skattestyrelsen naturligvis noterer transporter, når sikringsakten er korrekt foretaget.

Venlig hilsen

(...)

Fagdirektør, Erhverv

Bilag:

Bilag 1: Tidslinje for ATP-projektet

Bilag 2 - Skatteministeriets brev af 30. maj 2023

Folketingets Ombudsmand
Gammeltorv 22
1457 København K

30. maj 2023
J.nr. 2023 - 3696

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 – København K

Telefon +45 33 92 33 92
Mail skm@skm.dk

www.skm.dk

Til dette brev er vedlagt Skattestyrelsens besvarelse af Folketingets Ombudsmands henvendelse af 19. april 2023 vedrørende sagsbehandlingstiden i sager om tilbagebetalingskrav vedrørende moms af leverancer til investeringsforeninger (ATP-sagskomplekset) samt Skattestyrelsens tidslinje over sagskompleksets forløb.

Skatteministeriet kan henholde sig til Skattestyrelsens besvarelse, idet Skatteministeriet noterer sig, at Skattestyrelsen anerkender, at en sagsbehandlingstid på 9 år er for lang tid, uanset at der er tale om et stort og komplekst genoptagelsessagskompleks.

Det er således også Skatteministeriets vurdering, at sagsbehandlingen i ATP-sagskomplekset har været u hensigtsmæssig lang. Borgere og virksomheder bør generelt få behandlet deres sager inden for rimelige frister.

Som det fremgår af Skattestyrelsens udtalelse, har der dog været relevante og vigtige årsager til, at sagsbehandlingstiden løbende er blevet forlænget.

Der har løbende været behov for juridiske afklaringer for at sikre, at der var de rigtige forudsætninger for at træffe afgørelser, samt at der blev truffet korrekte afgørelser. De juridiske afklaringer er både sket på Skattestyrelsens og branchens foranledning og skyldes bl.a., at EU-Domstolens praksis har udviklet sig over årene.

Selvom det har været et u hensigtsmæssigt forløb, kan det noteres, at Skattestyrelsen løbende har inddraget relevante parter ift. afklaring samt løbende har orienteret branchen.

Det er vigtigt, at der i komplekse sager som denne er en grundig proces, der sikrer en korrekt sagsbehandling. Når det er sagt, er det selvfølgelig vigtigt, at sagsbehandlingen afvikles hurtigst muligt. Skattestyrelsen vil inden længe offentliggøre fire yderligere styresignaler, så sagsbehandlingen af de resterende sager kan igangsættes.

Med venlig hilsen

(...)