



Svar til klagers repræsentant

Vejledning i forbindelse med sag om beskatning af udenlandsk pension

Jeg har nu færdigbehandlet sagen om Skattestyrelsens afgørelse af 2. december 2022 om afslag på din anmodning om, at styrelsen indledte en gensidig aftaleprocedure (MAP – Mutual Agreement Procedure) med skattemyndighederne i Italien med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af pensionsudbetalinger i 2015-17 til din klient. Skattestyrelsen afviste at indlede en gensidig aftaleprocedure under henvisning til, at anmodningen var fremsat for sent.

Det er min opfattelse, at det i den foreliggende situation ville have været naturligt og relevant, at Skattestyrelsen i hvert fald i forbindelse med den efterfølgende behandling af din klients klagesag havde vejledt din klient om muligheden for at anmode styrelsen om at iværksætte en gensidig aftaleprocedure med de italienske skattemyndigheder og fristen herfor.

Jeg har gjort Skattestyrelsen bekendt med min opfattelse, men jeg har ikke fundet grundlag for at foretage mig mere i sagen.

...

Nedenfor kan du læse nærmere om resultatet af min undersøgelse.

16. maj 2025

Dok.nr. 23/00642-34

**Folketingets
Ombudsmand**
Gammeltorv 22
1457 København K
33 13 25 12
www.ombudsmanden.dk
post@ombudsmanden.dk

Oplysning om telefontid
og mulighed for personlig
henvendelse findes på
ombudsmanden.dk/kontakt

Ombudsmandens udtalelse

1. Sagens baggrund og genstanden for min undersøgelse

Den 20. juni 2022 anmodede du Skattestyrelsen om at indlede en gensidig aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure – MAP) med skattemyndighederne i Italien med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af udbetalinger for 2015-17, som din klient havde modtaget fra en italiensk pensionsordning, og som var beskattet i Italien.

Den 2. december 2022 afslog Skattestyrelsen din anmodning med henvisning til, at den var fremsat for sent. Skattestyrelsen henviste til 2-års fristen i artikel 26, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien, som efter styrelsens opfattelse skulle regnes fra en afgørelse truffet af Skattestyrelsen den 3. juli 2019.

Ved afgørelsen af 3. juli 2019 havde Skattestyrelsen besluttet, at din klient for indkomstårene 2015-17 skulle beskattes i Danmark af pensionsudbetalingerne. Skattestyrelsen anførte, at beskatningsretten tilkom Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Bl.a. på baggrund af de kontroloplysninger, som styrelsen havde modtaget fra Italien, var det på daværende tidspunkt styrelsens opfattelse, at der ikke var betalt skat i Italien af pensionen.

Din klient klagede den 20. september 2019 over afgørelsen til Skatteankestyrelsen og fremlagde i den forbindelse dokumentation for skattebetalingen i Italien.

Skattestyrelsen modtog en kopi af klagen med bilag i forbindelse med, at Skatteankestyrelsen den 23. september 2019 bad styrelsen om bl.a. at kommentere eventuelle nye oplysninger i sagen. Det skete i en udtalelse af 1. oktober 2019 til Skatteankestyrelsen, hvor Skattestyrelsen fastholdt sin afgørelse. Den 11. april 2023 stadfæstede Skatteankenævn X afgørelsen om beskatning af pensionsudbetalingerne for 2015-17, herunder at Danmark havde beskatningsretten.

Du har den 31. januar og 4. september 2023 klaget til mig over Skattestyrelsens afgørelse af 2. december 2022 om at afvise en gensidig aftaleprocedure. Du har ikke klaget til mig over det materielle spørgsmål om beskatningsretten, herunder skatteankenævnets afgørelse af 11. april 2023.

Jeg har på den baggrund koncentreret min undersøgelse til spørgsmålet om Skattestyrelsens vejledning, herunder om styrelsen skulle have vejledt din klient om muligheden for at anmode om, at der blev indledt en gensidig aftaleprocedure med de italienske skattemyndigheder, og fristen herfor.

Jeg er opmærksom på dit synspunkt om, at afgørelsen af 3. juli 2019 ikke er forvaltningsretlig gyldig. Dette spørgsmål er imidlertid behandlet af skatteankenævnet, hvis afgørelse du som nævnt ikke har klaget over.

Desuden har min gennemgang af sagen ikke givet mig anledning til at undersøge dine øvrige klagepunkter i sagen, herunder dine synspunkter i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 26, stk. 3.

Jeg henviser til § 16, stk. 1, i lov om Folketingets Ombudsmand (lovbekendtgørelse nr. 349 af 22. marts 2013). Det fremgår af denne bestemmelse, at ombudsmanden afgør, om en klage giver tilstrækkelig anledning til undersøgelse.

Skattestyrelsen har i et brev af 28. august 2023 uddybet begrundelsen for afgørelsen af 2. december 2022. Skattestyrelsen har derudover den 1. marts og 29. november 2024 afgivet udtalelser til mig i sagen.

2. Kort om retsgrundlaget

2.1. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten

Artikel 26, stk. 1, i overenskomst af 5. maj 1999 mellem Danmark og Italien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskatter og forhindring af skatteunddragelse, jf. lov nr. 166 af 15. marts 2000, omhandler den gensidige aftaleprocedure og har følgende ordlyd:

”I tilfælde, hvor en person mener, at foranstaltninger truffet af en af eller begge de kontraherende stater, for ham medfører eller vil medføre en beskatning, som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst, kan han, uanset hvilke retsmidler der måtte være fastsat i disse staters interne lovgivning, indbringe sin sag for den kompetente myndighed i den kontraherende stat, hvor han er hjemmehørende (...). Sagen skal indbringes inden to år fra den dag, hvor der er givet ham den første underretning om den foranstaltning, der medfører en beskatning, som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i overenskomsten.”

Overenskomsten er i vidt omfang baseret på OECD's modeloverenskomst vedrørende dobbeltbeskatning, jf. nærmere lovforslag nr. L 70 af 27. oktober

1999, lovforslagets almindelige bemærkninger, s. 1700 f. Lovforslaget kan læses på Folketingstidende.dk, samling 1999-00, tillæg A.

Artikel 26, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien svarer til artikel 25, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst, idet fristen for at anmode om gensidig aftaleprocedure dog her er 3 år.

Om tidsfristen for at indgive en anmodning om gensidig aftaleprocedure fremgår det af Den Juridiske Vejledning, afsnit C.F.8.2.2.25.2, og OECD's reviderede kommentarer fra 2017 til modeloverenskomsten, pkt. 25, at fristen ikke udskydes, fordi skatteansættelsen påklages.

2.2. Vejledningspligt

Forvaltningsmyndighedernes generelle vejledningspligt følger af § 7, stk. 1, i forvaltningsloven (lovbekendtgørelse nr. 433 af 22. april 2014), af almindelige retsgrundsætninger og af god forvaltningsskik.

Vejledningspligten gælder, 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, eller hvis borgeren på en urimelig måde kan blive fastlåst eller miste en rettighed, hvis myndigheden ikke vejleder om forhold, som borgeren ikke synes bekendt med. Se bl.a. pkt. 2 i [overblik #5](#) om vejledning i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside.

3. Min vurdering

Den 2. december 2022 traf Skattestyrelsen som nævnt afgørelse om afslag på at iværksætte en gensidig aftaleprocedure under henvisning til, at anmodningen var fremsat for sent. Skattestyrelsen henviste til 2-årsfristen i artikel 26, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien.

Jeg har forstået dig således, at grunden til, at din klient ikke tidligere anmodede Skattestyrelsen om at iværksætte en gensidig aftaleprocedure efter artikel 26, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, var, at din klient ikke var bekendt med reglerne, herunder at der gjaldt en frist på 2 år.

Spørgsmålet er herefter, om Skattestyrelsen skulle have vejledt din klient om muligheden for at anmode Skattestyrelsen om at iværksætte en gensidig aftaleprocedure med de italienske skattemyndigheder og om fristen herfor.

Din klients sag ved Skattestyrelsen drejede sig om beskatning af din klients italienske pension. Det fremgår, at din klient forud for afgørelsen af 3. juli 2019 oplyste til Skattestyrelsen, at pensionen blev beskattet i Italien, men din

klient sendte ikke dokumentation herfor. Din klient skrev flere gange til styrelsen, at din klient ville fremsende dokumentationen, og fristen herfor blev på din klients anmodning også udsat, men Skattestyrelsen modtog imidlertid ikke yderligere dokumentation inden fristens udløb.

Jeg forstår, at det på afgørelsestidspunktet således var Skattestyrelsens opfattelse, at din klient ikke havde dokumenteret, at der forelå dobbeltbeskatning omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, jf. Skattestyrelsens udtalelse af 1. marts 2024.

Da din klient i september 2019 påklagede afgørelsen af 3. juli 2019 til Skatteankestyrelsen, fremlagde din klient en kopi af sine italienske skatteopgørelser for 2015-17, som dokumenterede, at der var betalt italiensk skat. Skattestyrelsen modtog en kopi heraf, og i en udtalelse af 1. oktober 2019 til Skatteankestyrelsen forholdt Skattestyrelsen sig også konkret til betydningen af de italienske skatteopgørelser. Skattestyrelsen var således på dette tidspunkt klar over, at din klients pensionsudbetalinger også blev beskattet i Italien.

Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 29. november 2024 anført, at styrelsen normalt ikke vejleder en skatteyder, når der verserer en klagesag ved en anden instans, herunder Skatteankestyrelsen. Baggrunden herfor er, at Skattestyrelsen som udgangspunkt ikke kommunikerer direkte med parter i klagesager. Det er dog Skattestyrelsens vurdering, at der undtagelsesvis kan være pligt til at vejlede en skatteyder, som har påklaget en afgørelse, og som styrelsen således ikke er i direkte kontakt med. Det vil f.eks. være tilfældet, hvis det på grundlag af klagen står klart for styrelsen, at skatteyderen er i nærliggende risiko for at lide et retstab.

Det er min opfattelse, at det i den foreliggende situation ville have været naturligt og relevant, jf. herved pkt. 2.2. ovenfor, at Skattestyrelsen i hvert fald i forbindelse med behandlingen af klagesagen havde vejledt din klient om muligheden for at anmode styrelsen om at iværksætte en gensidig aftaleprocedure med de italienske skattemyndigheder og fristen herfor.

Jeg har i den forbindelse lagt vægt på, at Skattestyrelsen ikke – som sagen er oplyst for mig – havde grund til at antage, at din klient var bekendt med muligheden for at indlede en gensidig aftaleprocedure. Hvis din klient ikke blev vejledt om muligheden herfor, var der dermed en risiko for, at din klient enten ikke anmodede eller anmodede for sent om, at der blev indledt en gensidig aftaleprocedure med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af pensionsudbetalingerne, og derved en risiko for at din klient ville lide et retstab.

Hertil kommer, at fristen på 2 år i artikel 26, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten er kortere end efter OECD's modeloverenskomst. Når fristen derudover, jf. også pkt. 2.1 ovenfor, ikke afbrydes ved en eventuel klage, og

der kan være lange sagsbehandlingstider i en klagesag, er det ikke mindst af betydning at gøre opmærksom på fristen.

Skattestyrelsen har da også i sin udtalelse af 29. november 2024 til mig anført, at det "kunne have været relevant at vejlede" din klient på baggrund af det fremsendte materiale i klagesagen, selv om styrelsen i den konkrete sag ikke mente sig forpligtet til at vejlede din klient om den gensidige aftaleprocedure.

Jeg har i tilknytning hertil noteret mig, at Skattestyrelsen vil udarbejde en vejledning, der fremadrettet kan indsættes i Skattestyrelsens afgørelser med internationale aspekter, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomster, og dermed eventuelt en gensidig aftaleprocedure, kan være relevant.

I forhold til sagen om beskatning af din klients italienske pensionsudbetalinger for 2015-17 er denne endelig afgjort ved skatteankenævnets afgørelse af 11. april 2023, og du har ikke påklaget afgørelsen til mig.

Under hensyn til det anførte ovenfor har jeg gjort Skattestyrelsen bekendt med min opfattelse i forhold til spørgsmålet om vejledning af din klient, men har ikke fundet grundlag for at foretage mig mere i sagen, herunder foretage en nærmere vurdering af om en vejledning i den foreliggende sag eventuelt burde være sket på afgørelsestidspunktet.

Jeg forstår i øvrigt, at din klient fortsat modtager udbetalinger fra den italienske pensionsordning, men at udbetalingerne for senere indkomstår ikke er selvangivet i Danmark. Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 1. marts 2024 på tilsvarende måde oplyst, at der i de efterfølgende år ikke er sket nogen beskatning af eventuelle italienske pensionsudbetalinger i Danmark.

Spørgsmålet om hvorvidt din klient – hvis det skulle blive aktuelt – vil kunne anmode om at få gennemført en gensidig aftaleprocedure for disse senere indkomstår, er ikke indgået i min undersøgelse. Jeg henviser i den forbindelse dog til, at Skattestyrelsen i sin udtalelse af 1. marts 2024 har oplyst, at der for skatteår efter den 1. januar 2018 også gælder et direktiv om mekanismer til bilæggelse af skattetvister inden for EU (direktiv af 10. oktober 2017 om skattetvistbilægelsesmekanismer i Den Europæiske Union).

Jeg afslutter hermed min behandling af sagen.

Med venlig hilsen

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized 'C' followed by a series of loops and a final horizontal stroke.

Christian Britten Lundblad

Kopi til:
Skattestyrelsen