

# **HØJESTERETS KENDELSE**

## **afsagt fredag den 24. november 2017**

**Sag 175/2017**

IBM Danmark ApS

(advokat Jess Thiersen)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat David Auken)

I tidligere instanser er afsagt kendelse af Retten i Lyngby den 13. maj 2016 og af Østre Landsrets 23. afdeling den 24. marts 2017.

I påkendelsen har deltaget tre dommere: Jon Stokholm, Poul Dahl Jensen og Hanne Schmidt.

### **Påstande**

Kærende, IBM Danmark ApS, har nedlagt påstand om afvisning.

Indkærede, Skatteministeriet, har nedlagt påstand om stadfæstelse.

### **Sagsfremstilling**

IBM Danmark ApS anmodede den 31. oktober 2012 Skattecenter Struer om bindende svar på to spørgsmål om, hvorvidt et vederlag på 81.083.333 kr. for førtidigt kontraktophør var helt eller delvist moms fritaget.

Skatterådet afgav den 9. september 2013 bindende svar til IBM Danmark ApS om, at vederlaget var momspålagt.

IBM Danmark ApS påklagede Skatterådets afgørelse til Landsskatteretten, som ved afgørelse af 18. marts 2015 ændrede det bindende svar til, at vederlaget var momsfritaget. Afgørelsen

blev samme dag sendt til IBM Danmark ApS med vejledning om, at afgørelsen kunne indbringes for domstolene senest 3 måneder efter afgørelsens dato, jf. skatteforvaltningslovens §§ 48-49.

Landsskatteretten korrigerede den 24. marts 2015 afgørelsen, og sendte den korrigerede afgørelse til IBM Danmark ApS ved sålydende brev af samme dato:

”Landsskatteretten traf den 18. marts 2015 afgørelse i sagen...

Afgørelsen indeholder beklageligvis en fejl, idet gengivelsen af momslovens § 27, stk. 1, først i afsnittet ’Landsskatterettens afgørelse’ mangler.

Landsskatteretten har nu rettet fejlen og fremsender hermed en korrigeret afgørelse, der afløser afgørelsen af 18. marts 2015. Fejlen har ikke betydning for vurderingen af sagen eller dennes resultat.

Kopi af den korrigerede afgørelse er også sendt til IBMs repræsentant, PwC, og til SKAT. ...”

Forsiden af den korrigerede afgørelse er stemplet med datoen ”24. marts 2015” og anfører i overskriften:

”Korrigeret Afgørelse fra Landsskatteretten  
Afgørelsen erstatter afgørelse af 18. marts 2015”

IBM Danmark ApS anmodede den 8. juni 2015 SKAT om ”tilbagebetaling af moms i forbindelse med Landsskatterettens afgørelse af 24. marts 2015”. SKAT meddelte ved afgørelse af 23. juni 2015, at der ville ske tilbagebetaling af moms med 20.270.833 kr. og renter heraf med 4.405.527,71 kr.

Skatteministeriet indbragte ved stævning af 23. juni 2015 Landsskatterettens afgørelse af 24. marts 2015 for domstolene.

Retten i Lyngby afsagde den 13. maj 2016 kendelse om, at Landsskatterettens afgørelse var indbragt rettidigt. Begrundelsen lyder således:

”Det lægges efter ordlyden af Landsskatterettens korrigerede afgørelse af 24. marts 2015 til grund, at denne afgørelse erstattede Landsskatterettens afgørelse af 18. marts 2015.

Retten finder, at Landsskatteretten ved den korrigerede afgørelse traf en ny afgørelse, som erstattede den tidligere afgørelse af 18. marts 2015, hvorefter afgørelsen af 18. marts 2015 var uden retsvirkning og erstattet af afgørelsen af 24. marts 2015.

Retten finder herefter, at Landsskatterettens afgørelse af 24. marts 2015 er indbragt rettidigt, idet indbringelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 49, skal regnes fra den 24. marts 2015. Det kan ikke føre til et andet resultat, at der ikke ved fremsendelsen af afgørelsen af 24. marts 2015 blev givet klagevejledning.

Det fremgår af Skatteministeriets stævning som det første afsnit efter påstandene, at ”Med nærværende stævning indbringes Landsskatterettens afgørelse af 24. marts 2015 for domstolene i medfør af skatteforvaltningslovens § 49.”

Herefter, og idet IBM efter Landsskatterettens afgørelse fik udbetalt moms og renter, som Skatteministeriets betalingspåstande hænger nøje sammen med, og som indebærer en stillingtagen til Landsskatterettens afgørelse, er det uden betydning for rettidig indbringelse af Landsskatterettens afgørelse, at der alene var nedlagt betalingspåstande i skatteministeriets stævning, og at påstand om, at IBM skal anerkende, at IBM’s spørgsmål 1 og 2 i anmodning om bindende svar af 31. oktober 2012 begge skal besvares med ”nej”, først blev nedlagt i Skatteministeriets processkrift af 8. februar 2016.

Retten tager herefter Skatteministeriets påstand om, at sagen antages til realitetsbehandling til følge.

Thi kendes for ret:

Denne sag antages til realitetsbehandling.”

Østre Landsret stadfæstede byrettens afgørelse ved kendelse af 24. marts 2017, idet to dommere udtalte:

”Det følger af skatteforvaltningslovens § 49, at spørgsmål, som er afgjort af Landsskatteretten, kan Skatteministeriet indbringe for domstolene, senest 3 måneder efter at Landsskatteretten har truffet afgørelse.

Det fremgår af Landsskatterettens korrigerede afgørelse af 24. marts 2015, at ”afgørelsen erstatter afgørelse af 18. marts 2015”, og i følgebrevene til IBM Danmark ApS og selskabets repræsentant PwC er det anført, at den korrigerede afgørelse ”afløser afgørelsen af 18. marts 2015”. Uanset at korrektionen alene bestod i indsættelse af et manglende citat af momslovens § 27, stk. 1, 1. pkt., finder vi på den baggrund ligesom byretten, at Landsskatteretten ved den korrigerede afgørelse af 24. marts 2015 traf en ny afgørelse, som erstattede afgørelsen af 18. marts 2015, og at fristen i skatteforvaltningslovens §

49 for Skatteministeriets indbringelse af afgørelsen for domstolene derfor skal regnes fra den 24. marts 2015. Da Skatteministeriet anlagde sagen ved byretten den 23. juni 2015, er søgsmålsfristen således overholdt.

Herefter, og da det af IBM Danmark ApS i øvrigt anførte ikke kan føre til afvisning af sagen med henvisning til fristen i skatteforvaltningslovens § 49, er der ikke grundlag for at tage IBM Danmark ApS' påstand om afvisning til følge.

Vi stemmer derfor for at stadfæste byrettens kendelse.”

En dommer udtalte:

”Da der ikke med afgørelsen af 24. marts 2015 blev foretaget nogen ændring, der havde betydning for afgørelsen af 18. marts 2015, finder jeg, at afgørelsen af 24. marts 2015 ikke var en ny afgørelse, men derimod må anses for at være en berigtigelse af afgørelsen af 18. marts 2015. Landsskatteretten findes derfor at have truffet endelig administrativ afgørelse i sagen den 18. marts 2015, og søgsmålsfristen efter skatteforvaltningslovens § 49 må herefter regnes fra denne dato, hvorfor Skatteministeriets indbringelse af sagen for domstolene den 23. juni 2015 er sket efter søgsmålsfristens udløb. Jeg stemmer derfor for at tage IBM Danmark ApS' påstand om afvisning til følge.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at byrettens afgørelse stadfæstes.

Thi bestemmes:

Byrettens kendelse stadfæstes.”

### **Anbringender**

IBM Danmark ApS har anført navnlig, at indbringelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 49 er overskredet, fordi fristen skal regnes fra Landsskatterettens afgørelse af 18. marts 2015.

Det afgørende for, om fristen skal regnes fra den 18. eller 24. marts 2015, er, om den korrigerede afgørelse af 24. marts 2015 må anses som en ny selvstændig afgørelse. Det må i overensstemmelse med landsrettens dissens lægges til grund, at afgørelsen af 24. marts 2015 alene er udtryk for en berigtigelse af afgørelsen af 18. marts 2015, som ikke ændrer ved denne afgørelses materielle resultat. Den korrigerede afgørelse af 24. marts 2015 er derfor ikke en selvstændig afgørelse, som indebærer, at indbringelsesfristen skal regnes fra denne dato.

Det forhold, at det fremgår af afgørelsen af 24. marts 2015, at den erstatter afgørelsen af 18. marts 2015, er ikke afgørende for, om der er tale om en ny selvstændig afgørelse, da det må afgøres på grundlag af afgørelsens indhold.

Den skete korrektion vedrører alene et formelt forhold, der ikke påvirker gyldigheden af afgørelsen af 18. marts 2015. Da afgørelsen af 18. marts 2015 er gyldig, uanset den manglende citering af momslovens § 27, er der ikke et grundlag for, at afgørelsen skal bortfalde som følge af indsættelsen af citatet.

Den korrigerede afgørelse er truffet med hjemmel i ulovbestemte regler om forvaltningsmyndigheders adgang til at berigtige forvaltningsafgørelser. Det er en forudsætning for at anse sagen for rettidigt anlagt, at Landsskatteretten har tilbagekaldt afgørelsen af 18. marts 2015, og det har Landsskatteretten ikke haft hjemmel til. Landsskatteretten har nemlig ikke hjemmel til at tilbagekalde en afgørelse ud over ved genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 35 g, og de ulovbestemte regler om forvaltningsmyndigheders adgang til at berigtige forvaltningsafgørelser giver ikke hjemmel til at ophæve den oprindelige afgørelse.

Landsskatterettens adgang til berigtigelse svarer til domstolenes adgang til at berigtige domme og kendelser efter retsplejelovens § 221, stk. 1. Det følger af retspraksis om berigtigelse af domme og kendelser, at der ikke herved etableres nye anke- og indbringelsesfrister. Alle reale forhold tilsiger også en sådan retstilstand. Berigtigelse af formelle forhold ændrer intet materielt, og der er derfor ikke behov for nye klagefrister. Det vil tværtimod skabe en uhensigtsmæssig og tilfældig retstilstand, hvis berigtigelse etablerer en ny klagefrist, da det beror på en tilfældighed, om berigtigelse sker kort eller lang tid efter, at afgørelsen er truffet.

Det forhold, at afgørelsen af 24. marts 2015 ikke var ledsaget af en klagevejledning, støtter, at Skatteankestyrelsen ikke anså afgørelsen som en ny selvstændig afgørelse. Det støttes også af, at SKAT offentliggjorde afgørelsen under datoen 18. marts 2015. Der er derfor heller ikke indrettelseshensyn eller lignende forhold hos Skatteministeriet, der kan føre til et andet resultat.

Skatteministeriet har anført navnlig, at indbringelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 49 er overholdt, fordi fristen skal regnes fra Landsskatterettens korrigerede afgørelse af 24. marts 2015.

Det følger af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 48, stk. 3, og § 49, at en afgørelse truffet af Landsskatteretten kan indbringes for domstolene senest 3 måneder efter, at afgørelsen er

truffet. Landsskatteretten traf en ny korrigeret afgørelse den 24. marts 2015, og denne afgørelse kunne dermed indbringes inden for 3 måneder regnet fra afgørelsens datering.

Landsskatterettens afgørelse af 24. marts 2015 er gyldig, da Landsskatteretten efter almindelige forvaltningsretlige principper kan foretage berigtigelser af sine afgørelser i form af en ny korrigeret afgørelse. Det gør dog ingen forskel for beregningen af søgsmålsfristen, om den korrigerede afgørelse er gyldig eller ej. Alene den kendsgerning, at Landsskatteretten traf en ny, korrigeret afgørelse, indebærer, at indbringelsesfristen skal regnes fra denne dato.

Når Landsskatteretten berigtiger sine afgørelser, er der ikke tale om en berigtigelse omfattet af retsplejelovens § 221. Landsskatteretten er ikke en domstol, og dens afgørelser er ikke omfattet af retsplejeloven. Landsskatteretten berigtiger heller ikke sine afgørelser på samme måde som domstolene, idet Landsskatteretten derimod træffer en ny korrigeret afgørelse, som påstemples en ny dato i forhold til den oprindelige afgørelse.

Det fremgår eksplicit af Landsskatterettens afgørelse af 24. marts 2015, at der er tale om en "Korrigeret Afgørelse fra Landsskatteretten", og at "Afgørelsen erstatter afgørelse af 18. marts 2015". I følgebrevet til den korrigerede afgørelse tilkendegav Skatteankestyrelsen endvidere over for parterne, at afgørelsen "afløser afgørelsen af 18. marts 2015". Dette indebærer, at afgørelsen af 24. marts 2015 trådte i stedet for afgørelsen af 18. marts 2015, som hermed ikke længere var gældende.

Det er ikke afgørende for fristberegningen, hvad der var årsagen til, at Landsskatteretten traf en ny afgørelse, og at begrundelsen og resultatet i den nye afgørelse var uændret i forhold til den oprindelige afgørelse. Det afgørende er, at Landsskatteretten berigtigede sin afgørelse af 18. marts 2015 ved at træffe en ny afgørelse, som er selvstændigt dateret, og som udtrykkeligt erstattede den første afgørelse.

### **Højesterets begrundelse og resultat**

Sagen angår, om Skatteministeriet rettidigt har indbragt en afgørelse truffet af Landsskatteretten for domstolene.

Ifølge skatteforvaltningslovens § 49 kan Skatteministeriet indbringe spørgsmål, der er afgjort af et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten, senest 3 måneder efter at klageinstansen har truffet afgørelse. En frist på 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet, gælder endvidere som udgangspunkt efter skatteforvaltningslovens § 48, stk. 3, for en klagers adgang til at indbringe en endelig afgørelse for domstolene.

I den foreliggende sag traf Landsskatteretten den 18. marts 2015 afgørelse om, at Skatterådets bindende svar på et spørgsmål stillet af IBM Danmark ApS skulle ændres. Landsskatterettens afgørelse medførte, at IBM Danmark ApS fik et krav på tilbagebetaling af moms på ca. 20 mio. kr. samt rente heraf. Skatteankestyrelsen sendte samme dag afgørelsen til IBM Danmark ApS og oplyste, at afgørelsen kunne indbringes for domstolene senest 3 måneder efter afgørelsens dato, og at reglerne om domstolsprøvelse fremgår af skatteforvaltningslovens §§ 48-49.

Den 24. marts 2015 bestemte Landsskatteretten, at afgørelsen af 18. marts 2015 skulle korrigeres, idet der i afgørelsen manglede et citat af momslovens § 27, stk. 1, 1. pkt. Citatet blev indsat, og afgørelsen blev på forsiden forsynet med et stempel "24. marts 2015" samt teksten: "Korrigeret afgørelse fra Landsskatteretten Afgørelsen erstatter afgørelse af 18. marts 2015." Afgørelsen blev ikke i øvrigt ændret.

Afgørelsen blev tillige sendt til IBM Danmark ApS ved et brev, hvori det blev oplyst, at afgørelsen af 18. marts 2015 indeholdt en fejl, at Landsskatteretten nu havde rettet fejlen og hermed fremsendte en korrigeret afgørelse, der afløste afgørelsen af 18. marts 2015. Det fremgik yderligere, at fejlen ikke havde betydning for vurderingen af sagen eller dennes resultat, og at kopi af den korrigerede afgørelse tillige var sendt til bl.a. SKAT. Brevet indeholdt ikke vejledning om klageadgang.

Under hensyn til, at den korrigerede afgørelse på forsiden angav, at den var udstedt den 24. marts 2015, og yderligere angav, at den erstattede afgørelsen af 18. marts 2015, og da den korrigerede afgørelse blev udstedt kun seks dage efter den oprindelige afgørelse, finder Højesteret, at parterne har haft grund til at antage, at fristen på 3 måneder for at indbringe sagen for domstolene løb fra den 24. marts 2015. Det forhold, at der ikke med afgørelsen af 24. marts 2015 blev foretaget nogen ændring, der har betydning for det materielle indhold af den

oprindelige afgørelse, kan under disse omstændigheder ikke føre til, at fristen for at indbringe sagen for domstolene skal regnes fra datoen for den oprindelige afgørelse.

På den baggrund tiltræder Højesteret, at Skatteministeriets indbringelse af sagen for Retten i Lyngby den 23. juni 2015 må anses for rettidig.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens kendelse.

Efter sagens karakter skal ingen af parterne betale sagsomkostninger til den anden part.

### **Thi bestemmes:**

Landsrettens kendelse stadfæstes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part.