

Bevisbyrdens placering i skattesager

(The burden of proof in tax cases)

skattemyndighedernes forpligtelser i sagsbehandlingen

(The tax authorities' obligations in the case processing)

MASTER I SKAT APRIL 2019

Masterafhandling udarbejdet af Morten Mahler

Vejleder Martin Nors Hansen

Indholdsfortegnelse

Summary.....	4
Indledning.....	5
Valg af emne	6
Problemformulering	6
Afgrænsning	6
Valg af metode	6
Beviser – Bevisførelse og bevisbedømmelse - Bevisbyrde.....	7
Hvad er et bevis	7
Bevis og bevisbyrde i strafferetten.....	7
Beviser og bevisbyrde i civilretten.....	8
Beviser i skattesager	8
Fastsættelse af grundlaget for en skattesag	10
Ulovligt indsamlede bevisers konsekvens for en skattesag.	10
Bevisbyrden og dens placering i skattesager	11
Hvad er bevisbyrde	11
Omvendt bevisbyrde	13
Bevisbyrde i Ejendomsavancebeskatningslovens § 8.....	13
Bevisbyrde i Ligningslovens § 16 - rådighedsbeskatning.....	14
Anvendelse af omvendt bevisbyrde når der ikke er tale om lovfæstet bevisbyrde.....	14
Konsekvenser for skattemyndighederne ved uberettiget omvendt bevisbyrde	16
Konsekvenserne for skattepligtige hvis omvendt bevisbyrde anvendes uberettiget	17
Hvordan placerer domstolene bevisbyrden i skattesager.....	18
Statistisk undersøgelse af domstolssager	18
Selvinkriminering.....	20
Generelt om retssikkerhed på skatteområdet	21
Påvirkning af udefrakommende faktorer	24
Skattelovgivningens grundlæggende struktur i dansk ret.....	26
Grundlovens § 43.....	26
Statsskatteloven	26
Statsskattelovens § 4.....	27
Statsskattelovens § 5	27
Statsskattelovens § 6.....	30
Omkostninger afledt af den direkte virksomhedsdrift.....	30
Omkostninger vedrørende erhvervsmæssige aktiver	31
Forgæves afholdte omkostninger	32

Bevisbyrden for fradrag omfattet af Statsskattelovens § 6	32
Skattekontrolloven	33
Skattemyndighedernes kontrolmuligheder	33
Skønsmæssige ansættelser	33
Fastsættelse af skønnet.....	35
Privatforbrug	35
Hvad er et rimeligt privatforbrug	36
Bevisbyrdens placering ved kontante indsættninger på bankkonti og elektroniske overførsler til bankkonti.....	37
Hvad er en indsættelse på en bankkonto.....	38
Kontante indsættninger på en bankkonto.....	38
Hvordan kan en skattepligtig løfte bevisbyrden for at der ikke er tale om skattepligtig indkomst.....	39
Konklusion vedrørende kontante indsættninger.....	39
Indsættninger i pengeinstitutter via elektroniske transaktioner	39
Lovgrundlaget for den administrative sagsbehandling	40
Folketinget Ombudsmand	43
Skatteforvaltningsloven.....	44
Ordinære ansættelsesfrister	45
Ekstraordinære genoptagelse af skatteansættelsen.....	45
Kundskabstidspunkt for grundlag for ekstraordinær ansættelse	45
Skatteforvaltningslovens § 34 A – forældelse	46
Simpel ctr. grov uagtsomhed.....	47
Den simple uagtsomhed.....	47
Grov uagtsomhed	48
Persondataforordningen og skatteretten	52
Persondataloven og ulovligt indsamlede beviser.....	54
Rækkevidden af Datatilsynets afgørelse	54
Hvidvaskloven og skattemyndighederne	55
Konklusion	56
Perspektivering.....	59
Kilder og anvendt inspirationsmateriale	61

Summary

When a taxpayer has a case with the tax authorities, it is important that the taxpayer's rights follow the law. Therefore, it is extremely important that the taxpayer can trust that those who handle the case follow the rules.

When a dispute arises between the tax authorities and a taxpayer, it is usually a matter of disagreement on the income basis for the taxpayer.

It can either be in relation to incomes or for deductions.

It is a prerequisite that in the course of the case it is clarified who has the duty to prove a claim.

The main rule is that it is the tax authorities who have to lift the burden of proof of income, but it is the taxpayer who has to prove his right to a deduction. However, the position of the burden of proof does not always follow the main rule. In some cases, the law states who has the burden of proof while in case law and administrative practice.

By using law based tools I will analyze the validity of the decisions made by the authorities.

The thesis will end with an overall conclusion on how the legal position in the tax area in relation to the public case and taxpayers' rights.

The conclusion is that the tax authorities far from fulfilling their duties and responsibilities.

Indledning

Der er i dansk skatteret tradition for at skattemyndigheder og skattepligtige ikke altid er enige om, hvad der er en korrekt skatteansættelse.

I de senere år har der været adskillige sager i medierne, hvor der kan stilles spørgsmålstejn ved skattemyndighedernes behandling af skatteydere. Dette gælder både den adfærd som skattemyndighederne har vist under sagsbehandlingen men også resultatet af de afgørelser der er truffet.

Selve den materielt foretagne sagsbehandling har ikke været behandlet i et større omfang, hvor jeg mener at der er grundlag for at se på, hvorledes skattemyndighederne forvalter de processuelle regler i praksis.

Det er en forudsætning, at skatteyderne kan støtte ret på den behandling de får, når de er i kontakt med skattemyndighederne.

Samtidig er der med virkning fra 1. januar 2019 indført en ny Skattekontrollov¹, der kan have betydning for den fremtidige sagsbehandling i skattesager. I den nye lov er der indført en række nye bestemmelser, der på hver sin måde har betydning for såvel skattemyndighederne som de skattepligtige. Der er bl.a. indført mere detaljerede bestemmelser om oplysningspligter til myndighederne, indførelser af OECD-guidelines på transfer pricing området samt indført bestemmelser om hvordan skønsmæssige ansættelser skal foretages. Generelt er den nye lov en omskrivning af den tidligere skattekontrollov med tilføjelse af præciseringer inden for lovens områder.

Den 25. maj 2018 trådte EU 's Persondataforordning² i kraft. Forordningen har indflydelse på hvordan såvel private og det offentlige skal behandle data, hvilke data der må udveksles samt at der skal være et formål med de oplysninger, der videregives mellem offentlige institutioner.

Alt dette vil påvirke såvel bevisbyrden som bevisindsamlingen, og har betydning for såvel skattepligtige som skattemyndigheder.

Jeg vil derfor forsøge at afdække, hvordan skattemyndighederne forvalter lovregler og praksis i mødet med skatteyderne.

¹ Skattekontrolloven LOV nr 1535 af 19/12/2017

² EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) 2016/679

Valg af emne

Jeg har i denne afhandling valgt at beskæftige mig med beviser og bevisbyrden i skattesager. samt foretage en analyse af dele af den praksis, der udspringer af lovgivningen.

Afhandlingen vil dels gennemgå det hjemmelsgrundlag, der danner grundlag for skattemyndighedernes arbejde og hvordan bevisbyrden bør placeres i henhold til lovgivningen analysere de forskellige områder med udgangspunkt i lovgivningen og den praksis der relaterer sig dertil.

Persondataforordningens indflydelse på bevisers fremskaffelse og udveksling af oplysninger vil ligeledes blive behandlet.

Problemformulering

Lever skattemyndighedernes sagsbehandling op til de bevis- og bevisbyrdeforpligtelser, der følger af lovgivning og praksis.

Afgrænsning

Jeg vil afgrænse opgaven til alene at omfatte udvalgte love og vil i overvejende grad fokusere på de situationer, hvor skattemyndighederne foretager ændringer af indkomster med henvisning til Statskattelovens § 4 samt de konflikter der kan opstå som følge heraf.

Derudover vil jeg inddrage andre dele af dansk lovgivning, der har betydning for bevis og bevisbyrde i skatteretten.

Jeg vil kort komme ind på strafferetlige problemstillinger, om end denne del vil begrænse sig til opremsning af beviser og bevisbyrde samt problematikker vedrørende selvinkriminering.

Derforuden vil jeg beskrive de mulige konsekvenser som persondataforordningen har på forvaltningsretten når der indsamles data, og eventuel videregivelse heraf til andre myndigheder.

Valg af metode

Jeg vil i afhandlingen anvende den juridiske metode i bestræbelserne på at analysere mig frem til konklusionen. Jeg vil i afhandlingens første del beskrive og identificere de forhold som ligger til grund for at man kan nå frem til at bevisbyrden vurderes, herunder også beskrive de rettigheder og pligter såvel skattepligtige som skattemyndighederne har i forbindelse med skattesager

Undervejs vil jeg inddrage og analysere udvalgte domme og kendelser, som kan give udfordringer for placeringen af bevisbyrden.

Den juridiske metode er en anerkendt metode der anvendes af såvel den offentlige forvaltning, klageinstanser og domstole.

Beviser – Bevisførelse og bevisbedømmelse - Bevisbyrde

Indledningsvis vil jeg gennemgå de grundlæggende regler for bevis og bevisbyrde i forbindelse med straffe- og civilsager og ikke mindst skattesager

Det følger af Straffelovens § 1³ at straf alene kan pålægges for et forhold, hvis strafbarhed er hjemlet ved lov. I daglig tale er dette benævnt, at man er uskyldig til det modsatte er bevist (Uskyldsformodningen). Uskyldsformodningen anvendes i både straffesager og civilesager.

I dansk ret er der såvel fri bevisførelse som fri bevisbedømmelse.

Den frie bevisførelse betyder, at den enkelte part kan fremlægge de beviser, som pågældende mener er til støtte for sagen. Der er ikke nogen form for lovregulering på hvilke beviser en part kan anvende

Den frie bevisbedømmelse betyder, at det er retten frit for at medtage de beviser i sin afgørelse, som retten finder relevante og som er baggrunden for faktum.

Hvad er et bevis

Et bevis er de faktiske omstændigheder, der fremlægges for retten og derfor indgår i bedømmelsen af en sag. Gældende lovgivning er ikke et bevis i sig selv, idet parterne anses at være bekendt med lovgivningen

Bevis og bevisbyrde i strafferetten

Jf. Retsplejeloven⁴ og Straffeloven⁵ er det i straffesager anklagemyndigheden, der skal bevise, at der er foregået en handling, hvorved den anklagede/tiltalte kan ifalde sig straf. Anklagemyndigheden er ligeledes forpligtet til at inddrage beviser, som kan være til gunst for den tiltalte, altså peger i retning af at den tiltalte er uskyldig (Objektivitetsprincippet)

Anklagemyndigheden har endvidere pligt til efter anmodning fra forsvareren at inddrage og fremskaffe beviser, som anklagemyndigheden ikke har fundet nødvendige.

En straffesag kan ikke afgøres uden at den tiltaltes side har haft mulighed for at argumentere mod de fremlagte beviser.

Forud for bedømmelsen i straffesager påhviler det retten at oplyse sagen fuldstændigt, hvilket kan betyde at retten egenhændigt fremskaffer beviser der kan bevise den faktuelle sandhed,

I straffesager er der stort set ingen begrænsning for hvad der kan anvendes som bevismidler.

Selve indsamlingen af beviser kan dog ske på en sådan måde, at beviserne ikke kan anvendes i retten. Indenfor strafferetten er det specielt beviser, der er tilvejebragt på ulovlig vis. F.eks. ved en ulovlig ransagning

³ Straffeloven LBK nr 1156 af 20/09/2018

⁴ Retsplejeloven LBK nr 1284 af 14/11/2018

⁵ Straffeloven LBK nr 1156 af 20/09/2018

eller at der under en ransagning er medtaget beviser som kan være selvinkriminerende eller generelt tilsidesætter retssikkerheden for den mistænkte.

Beviser og bevisbyrde i civilretten

Det er parterne i en civilsag, der hver især skal fremskaffe, de beviser, de mener er nødvendige for sagens afgørelse. Beviserne kan som i straffesager være både mundtlige (vidneudsagn, lydoptagelser) og skriftlige i form af dokumenter. Retten kan endvidere opfordre til at parterne til at føre bevis. Det er op til parterne selv at afgøre om de vil tage imod denne opfordring. Tager parten ikke mod opfordringen kan det have negativ betydning for sagens udfald. (Processuel skadevirkning)

I civile sager er det den der fremsætter en påstand, der bærer bevisbyrden for sin påstand og dermed skal bevise sin ret.

I civile sager tager der udgangspunkt i status quo, altså hvor en sag står på tidspunktet for søgsmålet. Overført til skattesager betyder det, at grundlaget for den civile domstolssag tager udgangspunkt i den ændring skattemyndighederne har truffet i en given sag.

Dette betyder, at det er den skattepligtige der skal bevise at skattemyndighederne har uret i den foretagne afgørelse. Forkert anvendte bevisbyrdekrav i en administrativ instans vil derfor have stor betydning for den civile sag ved domstolene.

Beviser i skattesager

En skattesag er fra begyndelsen af den administrative sagsbehandling en civil sag. Langt de fleste skattesager udspringer af skatteforvaltningens beføjelser i Skattekontrolloven⁶. Sagerne kan også opstå som følge af uenighed om et fradrag den skattepligtige påberåber sig.

Dog kan skattemyndighederne allerede ved sagens begyndelse have en begrundet mistanke om at den skattepligtige har overtrådt skattelovgivningen i et sådant omfang at denne kan ifalde sig straf, hvorefter sagen ændrer sig til en straffesag. Konsekvenserne heraf beskrives senere.

Da der er tale om en civil sag, er det som udgangspunkt, de civilretlige bevisreglerne der følges i sagerne.

Skattemyndighederne er, dog underlagt visse regler for hvordan sagsbehandlingen skal foregå. Dette kan have betydning for hvordan beviserne fremskaffes og ikke mindst, hvem der har pligt til af fremskaffe beviserne.

I civilretten er det som nævnt ovenfor den der fremsætter en påstand, der skal bevise sin påstand.

⁶ Skattekontrolloven LOV nr 1535 af 19/12/2017

Skatteretten følger kun delvist dette princip, da der kan være tilfælde, hvor bevisbyrden lovmæssigt er placeret hos den ene part.

I skatteretten kan alle beviser, der støtter en påstand anvendes som bevis.

Foruden faktiske konstaterbare beviser har skattemyndighederne jf. Skattekontrollovens § 74 mulighed for at anvende skøn ved afgørelser om skattepligt. Borgeren kan ikke anvende skøn som bevis, men kan sandsynliggøre et forhold.

Der anvendes følgende 3 former for skøn der anvendes i skatteretten

1. Retslige skøn/forvaltningsretligt skøn er forbundet til lovgivningen hvor lovgivningen angiver at det er muligt at skønne ud fra den pågældende lov. Ved fastsættelse af skønnet inddrages bl.a. praksis.
2. Bevisskøn, er den situation hvor bevisbyrden er løftet for at en indkomst ikke er korrekt. Det kan f.eks være hvor et regnskab kan tilsidesættes på grund af mangler eller at et privatforbrug er så lavt at et er urealistisk eller er negativ. Et bevisskøn kan først foretages af skattemyndighederne når bevisbyrden er løftet ⁷ Skønnet skal fastsættes så virkelighedsnært som muligt ⁸
3. Skatteskøn hænger ofte sammen med bevisskøn. Skatteskøn anvendes, når der ud fra beviser ikke kan fastsættes et valid indkomstgrundlag. Et skatteskøn kan f.eks. være fastsættelse er et privatforbrug. Skatteskønnet skal foretages konkret og individuelt.⁹ Skatteskønnet er i den nugældende skattekontrollov defineret i lovens § 74

Skattemyndighederne anvender skøn i skattesager i forskellige situationer, hvor det af den ene eller anden årsag ikke er muligt at fremlægge konkrete beviser.

De mest anvendte er i tilfælde, hvor en skattepligtig med pligt til at give oplysning om sine indtægtsforhold samt i sager, hvor en erhvervsdrivendes regnskab kan tilsidesættes, eller hvor skattemyndighederne med udgangspunkt i de foreliggende oplysninger, kan beregne et privatforbrug lavt eller negativt. De senere år er der dog en række eksempler, hvor skattemyndighederne tillige foretager skønsmæssige ansættelser på baggrund af elektroniske overførsler til bankkonti. I disse sager anfører skattemyndigheder at privatforbrugets størrelse er underordnet, ved fastsættelse af skønnet. Jeg vil senere vende tilbage til dette.

De skøn, der foretages, skal ligesom andre afgørelse truffet af skattemyndighederne begrundes. Et af hovedelementer i begrundelsen af skønsmæssige ansættelser er opgørelse af den skattepligtiges privatforbrug. (Forvaltningslovens § 22-24)

⁷ SKM2014.616.BR

⁸ FOB. Nr. 90.197

⁹ SKM2018.59 BR

Fastsættelse af grundlaget for en skattesag

For at en skattesag kan opstå skal der være et problem, der udløser skattesagen.

Problemerne/ uenighederne kan opstå ved, at der er et misforhold i opfattelsen af et givent forhold, hvad enten det vedrører indkomst eller fradrag

Enhver skattepligtig har jf. skattekontrollovens § 2¹⁰ pligt til en gang årligt at oplyse sine indtægtsforhold til myndighederne. Denne pligt var til og med udgangen af 2018 benævnt selvangivelsespligt. Dette er nu erstattet af en oplysningspligt. Skattepligtige der alene har indkomster og fradrag der er indberettet efter Skatteindberetningsloven er fritaget for oplysningspligt.

Har en skattepligtig ikke opfyldt sin oplysningspligt kan skattemyndighederne for visse skattepligtige foretage en skønsmæssig ansættelse af indkomsten. Foretages der ikke en skønsmæssig ansættelse vil årsopgørelsen være udgangspunktet for status quo ved en skattesags begyndelse.

Det indkomstmæssige grundlag for tvisten vil altid tages i den seneste årsopgørelse den skattepligtige har modtaget fra myndighederne, eller hvis ingen årsopgørelse på grund af manglende opfyldelse af oplysningspligt, de af myndighederne kendte oplysninger indberettet efter Indberetningsloven¹¹ samt tidligere års skatteansættelser.

Ulovligt indsamlede bevisers konsekvens for en skattesag.

Som tidligere nævnt er der praksis for at ulovligt tilvejebragte beviser ikke kan anvendes som bevis i en straffesag, medmindre der er tale om afgørende beviser.

Indtil 2018 forelå der i skatteretten ingen praksis for skattemyndighedernes anvendelse af beviser der var indsamlet i strid med retsplejeloven.

Datatilsynet traf ved afgørelse publiceret den 17. maj 2018¹² afgørelse om, at beviser der af anklagemyndigheden var indsamlet på ulovlig vis jf. retsplejeloven ikke kunne anvendes som bevis i en skattesag. Skattemyndighederne havde løbende i efterforskningen fået overleveret materiale fra SØIK. En del af dette materiale var indsamlet via aflytninger og korrespondance mellem den sigtede skatteyder og dennes advokat. Anklagemyndigheden var i retten blevet bedt om at destruere materialet, fordi det var ulovligt tilvejebragt. Materialet var alligevel blevet videresendt til skattemyndighederne, der anvendte materialet i deres civile sagsbehandling.

Skattemyndighederne blev pålagt at destruere materialet og foretage en afgørelse på grundlag af det materiale der var tilgængeligt uden det ulovligt indsamlede materiale.

¹¹ Skatteindberetningsloven, LOV nr 1536 af 19/12/2017

¹² Afgørelse fra Datatilsynet 17/5-2018 om ulovlige beviser <https://www.datatilsynet.dk/tilsyn-og-afgoerelser/afgoerelser/2018/maj/skats-brug-af-ulovligt-fremskaffede-oplysninger/>

Afgørelsens præmisser var at den daværende persondatalov var overtrådt, idet der forelå en afgørelse om at beviser, der var indsamlet ulovligt skulle anses for at være ikke eksisterende og derfor var det med urette, at anklagemyndigheden havde overleveret materialet til skattemyndighederne. Jeg vil senere beskrive afgørelsen nærmere og konsekvenserne af den.

Bevisbyrden og dens placering i skattesager

Hvad er bevisbyrde

I dansk ret er det almindelige udgangspunkt, at der er ligefrem bevisbyrde. Kan påstanden ikke bevises, kan den sagsøgte eller anklagede part ikke dømmes. Med andre ord ligger bevisbyrden hos den, der ønsker at ændre status quo.

Bevisbyrden og dens placering er væsentlig i enhver tvist mellem flere parter, hvor der er uenighed om faktum.

Bevisbyrden er ikke direkte lovfæstet, men skatteretten følger bevisbyrden civile regler om, at den der fremsætter en påstand skal bevise påstanden.

Da det må udledes, at det er skattemyndighederne, der vil påstå skattepligt, vil hovedudgangspunktet være at det er skattemyndighederne der skal bevise, at der er tale om skattepligt. Modsat er det den skattepligtige, der vil påberåbe sig retten til et fradrag, hvorfor det ved skattesager omhandlende fradrag vil være den skattepligtige der bærer bevisbyrden.

Derudover ligger bevisbyrden hos den, der er nærmest til at bevise et forhold. Dette skal forstås på den måde at hvis en skatteyder er nærmest til at kunne fremskaffe dokumentation for en påstand fremsat af skattemyndighederne, kan bevisbyrden vendes, således at det er den skattepligtige, der skal dokumentere forholdet. Et eksempel herpå er når det drejer sig om kontanter som betalingsmidler eller kontante indsættninger på en bankkonto. Skattemyndighederne har i denne situation ikke en chance for at dokumentere om der er tale om en indtægt eller ej. Retspraksis viser også at bevisbyrden lægges på den skattepligtige i disse tilfælde.

Det samme gør sig gældende når der er tale i grænseoverskridende aktiviteter, hvor skattemyndighederne ikke kan kræve oplysninger fra 3. mand. I disse tilfælde kan bevisbyrden væltes over på den skattepligtige, med henvisning til at det det ligger den skattepligtige nærmest at kunne bevise om der er tale om eksempelvis beskattede midler.

Ovenstående understøttes i artikel af Højesteretsdommer Lars Apostoli, TFS 2003.401

"Det følger af de almindelige bevisbyrderegler, at den, der er nærmest til at tilvejebringe og sikre sig den relevante dokumentation, også bærer bevisbyrden. Refleksvirkningen af dette princip er, at det kommer den pågældende til skade, hvis den relevante dokumentation mangler eller er ufyldstgørende. Såfremt skatteyderen f.eks. hævder at have haft en fradragsberettiget udgift, påhviler det ham derfor at dokumentere sin påstand. Dokumentation er nødvendig – både for eksistensen af den fradragsberettigede udgift og for dens størrelse. Hvis han vælger at "læne sig op ad

officialprincippet" i stedet for selv at bidrage med de nødvendige oplysninger og beviser, må skatteyderen påregne en skuffelse, jf. således også den i Tfs 1984, 259 V citerede udtalelse fra Justitsministeriets lovafdeling, hvor det fastslås, at manglen på bevis kommer den skattepligtige, der ønsker fradraget, til skade."

Det er afgørende for retssikkerheden at bevisbyrdens placering er kendt forud for at en afgørelse træffes.

En væsentlig dom der definerer bevisbyrdens placering på fradragsområdet er SKM2004.162.HR. Dommen vedrørte fradrag jf. Ligningslovens § 9 C, men præmisserne i dommen anses i praksis at være styrende for hvad der skal til for at løfte bevisbyrden for retten til et fradrag. I præmisserne anførte Højesteret bl.a. følgende

Den, der anser sig berettiget til et befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 C, må således i fornødent omfang kunne dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at befordring rent faktisk har fundet sted i det selvangivne omfang. Beviskravet vil typisk blive skærpet i tilfælde, hvor der foreligger omstændigheder, der kan tale imod, at befordringen har fundet sted i det selvangivne omfang, eksempelvis meget betydelige daglige rejsetider.

Det kan udledes af dommen, at der kan stilles krav om bevisbyrde for retten til et fradrag, der bygger på de faktiske omstændigheder. Man har ikke ret til et fradrag alene, fordi loven giver mulighed herfor, men der skal været foretaget en handling der berettiger fradraget. Det påhviler skattepligtige mindst at sandsynliggøre retten til fradraget. At højesteret kommer frem til at en sandsynliggørelse er nok for at løfte bevisbyrden skal ses i det perspektiv at der modsat tilfælde hvor en udgift er afholdt, ikke vil forelægge dokumentation af bilag mv.

Der er tale om en højesterets dom, og derfor en afgørelse truffet af landets øverste domstol. Det kan derfor være interessant at undersøge om dommen også gælder for skattemyndighederne, når det kommer til bevisbyrden i sager om indkomstforhøjelser.

Der er i praksis en lang række domme hvor bevisbyrden er lagt på den skattepligtige, når det kommer til vurderingen af om skattepligtigt jf. Statsskattelovens § 4.

Er bevisbyrden uafklaret kan dette medføre, at den afgørelse der træffes, træffes på et forkert grundlag. En forkert placering af bevisbyrden kan i værste fald have uberettiget ødelæggende konsekvenser for den skattepligtige.

I tilfælde hvor udgangspunktet omhandler formueforskydninger, der er være omfattet af Statsskattelovens § 5 kan der opstå situationer hvor bevisbyrden kan variere alt efter hvad forholdet drejer sig om.

Udgangspunktet er, at bevisbyrden i sager omhandlende formuebevægelser ligger hos den der påstår noget andet end det oprindelige faktum. Der er dog i retspraksis en meget streng bevisbyrdepraksis, når det gælder

lån mellem personer og virksomheder, der ikke er omfattet af lov om kreditaftaler. Den strenge bevisbyrde gør sig ikke alene gældende, når der er tale om lån mellem interesseforbundne parter jf. Ligningslovens § 2 eller når der er tale om lån mellem familiemedlemmer, hvor der kan være tale om omgåelse af reglerne om gaveafgift.

Hvem der er interesseforbundne parter er defineret flere steder i lovgivningen. Som eksempel herpå kan nævnes personer med familiemæssige relationer, selskaber og dets hovedaktionær, koncernforbundne selskaber.

Lovmæssigt angiver Ligningslovens § 2 at transaktioner mellem interesseforbundne parter skal ske på armslængde vilkår. Dette betyder at der ved overdragelse af f.eks. aktiver skal anvendes værdiansættelser der afspejler markedsprisen.

Ved familieoverdragelser er der i boafgiftsloven fastsat regler for værdiansættelser, der i visse tilfælde giver skattepligtige mulighed for at anvende værdiansættelser indenfor en vis margin af aktivers aktuelle handelsværdi. Værdiansættelsen følger af Cirkulære 185.1982

Som eksempel på at den skærpede bevisbyrde anvendes i sager inden for familiesfæren kan nævnes SKM2013.363.BR, hvor der forelå lånedokumentation i form af gældsbrief indeholdende betingelser for forrentning og tilbagebetaling for et familielån, men alligevel tilsidesættes dette, grundet manglende betaling af renter samt at gældsbriefet var dateret 1 år efter udbetalingen af lånet.

Omvendt bevisbyrde

På langt de fleste områder placeres bevisbyrden som anført ovenfor, men i visse tilfælde anvendes omvendt bevisbyrde. Den omvendte bevisbyrde er primært kun til skade for den skattepligtige.

Skatteretten anvender både bevisbyrde der følger ovenstående fortolkning, men der er i skattelovgivningen lovfæstet at bevisbyrden, kan vendes om så det er den skattepligtige, der er pålagt bevisbyrden.

I visse dele af skattelovgivningen er bevisbyrden for at undgå skattepligt af en given indkomst lagt over på den skattepligtige. Eksempler herpå er Ejendomsavancebeskatningslovens § 8 samt Ligningslovens §§ 9 og 16.

Bevisbyrde i Ejendomsavancebeskatningslovens § 8

Bestemmelserne i Ejendomsavancebeskatningslovens § 8 om at en ejendom er omfattet af parcelhusreglen og dermed er skattefri anfører at betingelserne for skattefrihed ved salg af en ejendom er at ejendommen har været anvendt af ejeren eller dennes husstand i en del af ejerperioden.

Normalt vil der ikke være problemer med at bevise anvendelsen af ejendommen, da det i næsten alle tilfælde kan dokumenteres via folkeregistret. Men selvom en person er tilmeldt ejendommens adresse og bevisbyrden for at have boet på adressen er opfyldt, har skattemyndighederne mulighed for

Men der kan opstå tilfælde hvor enten tilmeldingsperioden har været kortvarig eller at ejeren samtidig havde råderet over en anden fast ejendom, der kunne indikere at flytningen, ikke var af reel karakter. I disse tilfælde kan ejeren blive pålagt at bevise sin ret, selvom det er skattemyndighederne der påstår beskatning. Praksis har vist at skattemyndighederne har fået medhold i at det er den skattepligtige der skal bevise at ejendommen har været anvendt privat.¹³

Bevisbyrde i Ligningslovens § 16 - rådighedsbeskatning

Udgangspunktet i bestemmelserne at der sker beskatning af rådigheden. Det er den skattepligtige der skal løfte bevisbyrden for at et aktiv ikke er til rådighed. Det er dermed direkte lovbestemt at der kan anvendes omvendt bevisbyrde i sager om rådighedsbeskatning. Det er rådigheden der beskattes og ikke den faktiske benyttelse der beskattes. Det er således den skattepligtige der skal bevise at aktivet ikke har været til rådighed.¹⁴

Som eksempel herpå kan nævnes SKM2018.554.BR, hvor en hovedaktionær blev beskattet af rådigheden af en autocamper, der var ejet af hovedaktionærens selskab. I afgørelsen blev der fastsat meget strenge beviskrav, og det lykkedes ikke for hovedaktionæren at løfte bevisbyrden for at autocamperen ikke havde været stillet til rådighed, og belv derfor beskattet jf. Ligningslovens § 16 stk. 3, da autocamperen i sin form ikke var et køretøj omfattet af Ligningslovens § 16 stk. 4.

Anvendelse af omvendt bevisbyrde når der ikke er tale om lovfæstet bevisbyrde

Skattemyndighederne kan i visse andre situationer anvende den omvendte bevisbyrde, når myndighederne vil statuere skattepligt.

Det er dog vigtigt at holde sig for øje at bevisbyrden ikke uberettiget væltes over på den skattepligtige da dette vil krænke/forringe dennes retssikkerhed.

Udgangspunktet om at det er skattemyndighederne, der skal løfte bevisbyrden når myndighederne påstår at givent beløb er indkomst omfattet af Statsskattelovens § 4, skal som udgangspunkt altid følges af skattemyndighederne.

Der er dog visse tilfælde hvor skattemyndighederne i retspraksis har fået ret i at bevisbyrden kan lægges over på den skattepligtige.

¹³ SKM2013.96.BR

¹⁴ SKM2018.554.BR

Fælles for de afgørelser hvor bevisbyrden er lagt på den skattepligtige er forhold hvor det konkluderes at den skattepligtige i et stort omfang er den der bedst kan bevise omstændighederne af et forhold.

Det har i retspraksis igennem tiden f.eks. været accepteret, at skattemyndighederne ved kontante indsættninger på bankkonti kan lægge bevisbyrden for at der er tale om beskattede midler over på den skattepligtige. Historisk set er denne bevisbyrde blevet mere og mere skærpet i takt med at elektroniske betalinger har taget mere og mere over for kontante betalingsmidler. Det er derfor blevet mere illegitimt at anvende kontanter som betalingsmiddel.

At skattemyndighederne i praksis har fået tilladelse til at anvende denne praksis, skal ses i lyset af at det alene er den skattepligtige, der kan vide hvor de kontante indsættninger stammer fra,

Af væsentlige nyere afgørelser på dette område kan nævnes SKM2008.905. HR. Dommen er en stadfæstelse af SKM2007.214.ØLR

Dommens præmisser

Højesteret nåede frem til at det påhvilede de skattepligtige at bevise at de foretagne kontante indsættelser skete med allerede beskattede midler.

Det er dog vigtigt at afgørelsen alene omhandler indsættelser på en bankkonto i form af kontanter.

Afgørelsen tager ikke stilling til kontooverførsler der foretages elektronisk

Netop denne afgørelse er siden anvendt som henvisning i en lang række afgørelser, der ikke omhandler kontante indsættninger på bankkonti, men derimod bankoverførsler. Af eksempler herpå kan nævnes SKM2017.334.BR¹⁵ (skattepligtige beløb modtaget fra tidligere ægtefælle) SKM2015.109.BR¹⁶ (skønsmæssig ansættelse- dokumentation for lån) I begge sager er overførslerne sket via kontooverførsler.

Det er derfor problematisk, at skattemyndighederne udstrækker Højesteretsdommen i en sådan grad at også elektronisk overførte beløb er indeholdt i de øvrige afgørelser.

At myndighederne anvender afgørelser i en bredere fortolkning end præmisserne i afgørelsen, medfører at skattemyndighedernes afgørelser er ubegrundede, hvorfor betingelserne i Forvaltningslovens §§ 22-24 ikke er overholdt.

Det er meget betænkeligt, at skattemyndighederne overfortolker rækkevidden af praksis, hvilket er til stor skade for de skattepligtige hvis retssikkerhed tilsidesættes.

¹⁵ SKM2017.334.BR

¹⁶ SKM2015.109.BR

At byretterne i ovenstående afgørelser accepterer, at SKM2008.905.HR¹⁷ kan anvendes på elektroniske overførsler er ikke et godt tegn for retssikkerheden. Der er tale om at byretterne forkert anvender en afgørelse fra højesteret. Dette er et problem i forhold til retskildernes værdi. En afgørelse truffet af højeste ret bør anvendes korrekt af landets øvrige retsinstanser. Sagerne burde dog aldrig være endt hos domstolene idet skattemyndighederne allerede ved sagsbehandlingen burde havde foretaget en korrekt fortolkning af højesteretsdommen.

Det er et retssikkerhedsmæssigt problem, at man som skatteyder ikke kan støtte ret på at domme afsagt af højesteret.

Konsekvenser for skattemyndighederne ved uberettiget omvendt bevisbyrde

Skattemyndighederne skal følge de forvaltningsretlige regler i deres sagsbehandling.

Forvaltningsreglerne er til for at beskytte borgeres rettigheder, når de er i kontakt med offentlige myndigheder. Jeg vil senere beskrive disse regler men vil kort redegøre for konsekvenserne af at bevisbyrden uberettiget væltes over på den skattepligtige.

Udgangspunktet er, at det er skattemyndighederne, der skal oplyse en sag tilstrækkeligt før en afgørelse kan træffes. Væltet bevisbyrde som rettelig burde ligge hos skattemyndighederne over på den skattepligtige vil en sag ikke være oplyst tilstrækkeligt, hvorfor skattemyndighederne ikke kan træffe en saglig korrekt afgørelse. Dette gør sig specielt gældende i sager hvor der indgår skøn i afgørelsen. Skøn foretages i de situationer hvor der ikke er mulighed for træffe afgørelse på et sikkert bevismæssigt grundlag.

At en sag ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan bevirke, at den afgørelse der træffes, ikke er rimelig og ikke lever op til Forvaltningslovens krav om begrundelse af afgørelser,

Dette kan og bør med udgangspunkt i Forvaltningsloven medføre at den trufne afgørelse bliver ugyldig. Ombudsmanden har i FOB 2014-6 taget stilling til dette, og henstillet til Landsskatteretten at genbehandle en sag.

Et andet problem for såvel skattemyndigheder som for den skattepligtige, kan være at skattemyndighederne, ved den skattepligtiges manglende mulighed eller vilje til at acceptere den omvendte bevisbyrde, vil komme i en situation hvor skattemyndighedernes beløbsmæssige ændringer anvendes som pression over for den skattepligtige. Forstået på den måde, at skattemyndighederne presser den skattepligtige til at fremkomme med beviser ved brug af størrelsen på indkomståendringer

Der vil så være tale om magtfordrejning, fordi sagsbehandleren udnytter sine beføjelser udover grænsen for god forvaltningsskik. Magtfordrejning kan medføre ugyldighed af afgørelsen.

¹⁷ SKM2008.905.HR

Det er samtidig vigtigt, at skattemyndighederne uanset hvor bevisbyrden placeres, ikke foretager skønsmæssige ansættelser, der medfører et beregnet privatforbrug der overstiger et virkelighedsnært og rimeligt privatforbrug baseret på den enkelte skattepligtiges forhold. Folketingets ombudsmand har udtalt sig om dette i FOB. Nr. 90.197¹⁸.

Det betyder, at skattemyndighederne alene kan foretage skønsmæssige ansættelser af personers indkomst i det omfang at det munder ud i et rimeligt privatforbrug for den pågældende skatteyder. Et åbenbart urimeligt højt privatforbrug vil medføre at begrundelsespligten i Forvaltningslovens §§22 – 24 ikke er opfyldt, og afgørelsen vil være ugyldig.

Der kan dog være ændringer på vej i denne administrative praksis, da der i Skattekontrollovens § 74 stk. 3, 4. punktum er indsat en bestemmelse om at skattemyndighederne ved skønsmæssige ansættelser kan foretage skønsmæssige ansættelser på en anden måde end anvendelse af f.eks. privatforbruget, hvis der er et mere sikkert grundlag herfor. Bestemmelsen er gældende for afgørelser der træffes fra den 1. januar 2019 og senere. Dette vil senere blive beskrevet.

Konsekvenserne for skattepligtige hvis omvendt bevisbyrde anvendes uberettiget

Bliver der under den administrative sagsbehandling anvendt forkerte bevisbyrdekrav, kan det have fatale følger for den skattepligtige i en efterfølgende klageproces og anlæggelse af en civilsag ved domstolene.

Når skattemyndighederne har truffet en afgørelse, som den skattepligtige er uenig, kan den skattepligtige i første omgang klage over afgørelsen til enten skatteankenævn eller Landsskatteretten. Skatteankestyrelsen er sekretariat for begge instanser. Skatteforvaltningslovens beskriver sagsbehandlingsreglerne for disse administrative organer.

Bliver resultatet af klagen ikke som forventet, kan den skattepligtige indbringe sagen for domstolene som en civilsag. En civil sag kører ved domstolene som en hvilken som helst anden civilsag, hvilket betyder, at det er den der nedlægger en påstand, der skal bevise sin ret for at udfaldet af sagen kan vendes til sagsøgers fordel. Dette betyder, at det i skattesager vil være den skattepligtige, der skal bevise at den afgørelse truffet i det administrative system er forkert. Dette er ikke altid nemt at bevise.

Dette viser praksis også idet det er skatteyderne der skal bevise at det skøn, der foretages i skatteansættelser, er forkerte og åbenbart urimelige. Det er af højesteret fastsat praksis for hvordan domstolene behandler sager om skøn.

Retspraksis er at domstolene ikke fastsætter deres eget skøn, men alene foretager en vurdering af om det foretagne skøn er korrekt og om det er åbenbart urimeligt. Dette skyldes at selve udøvelsen af skønnet alene

¹⁸ Folketingets Ombudsmand FOB. Nr. 90.197, begrundelse ved skatteskøn

er en administrativ afgørelse. Dette betyder, domstolene i stedet for selv at foretage en vurdering af det foretagne skøn hjemviser sagen til fornyet behandling hos skattemyndighederne. Dette medfører, at en sag ofte trækker ud, fordi det kræver et at hele sagsbehandlingen skal gøres om på ny, hvilket kan betyde, at en sag skal igennem klage- og retssystemerne igen. Det er et problem for retssikkerhedsfølelsen af Højesteret ikke vil foretage en efterprøvning af skønsspørgsmål, så sagen kan blive afgjort med det samme.

Det vil så være skatteyderen, der skal løfte bevisbyrden for sin påstand for at få ret ved domstolene. Det er derfor ad afgørende betydning for den skattepligtige, at der i den administrative sagsbehandling ikke uberettiget anvendes omvendt bevisbyrde, fordi det ofte vil være svært at modbevise at det foretagne skøn er åbenbart urimeligt for den skattepligtige, medmindre der foreligger konkret dokumentation.

Problemet er, at den sag der bliver anlagt hos domstolene, vil tage udgangspunkt i et nyt status quo, nemlig afgørelsen truffet af skattemyndighederne og ikke i den oprindelige årsopgørelse.

I situationer hvor bevisbyrden uberettiget er væltet over på den skattepligtige vil det medføre at den skattepligtiges retssikkerhed lider skade i en sådan grad, at det kan få alvorlige konsekvenser for dennes økonomiske situation.

Hvordan placerer domstolene bevisbyrden i skattesager

Domstolene følger de civilretlige regler og derfor er det den der fremsætter en påstand der skal bevise påstanden.

Dette betyder, at hvis det er den skattepligtige, der indbringer en sag for domstolene, vil søgsmålet være den af skattemyndighederne truffet afgørelse, der er status quo, hvilket som beskrevet ovenfor betyder at bevisbyrden for at bevise at den af skattemyndighederne er forkert.

Selvom sagen oprindeligt startede som en sag på et helt andet grundlag, vil det der bedømmes af domstolene være det grundlag, der er efter den administrative behandling af sagen.

Dette er problematisk og ikke i tråd med intentionerne med hverken Grundlovens § 43 eller Straffelovens § 1. Domstolene bør i sin behandling af sagerne tage udgangspunkt i den oprindelige selvangivelse og ikke i den foretagne ændring.

I straffesager vender bevisbyrden ikke undervejs i straffesagen og der tages ved behandlingen af ankesager udgangspunkt i sagens oprindelige grundlag, hvilket også skal og bør være tilfældet i sager på skatteområdet. Men det er altså ikke tilfældet.

Statistisk undersøgelse af domstolssager

At det er problematisk at domstolene gør det svært for skattepligtige og at vinde sager over skattemyndighederne er belyst af tidligere formand for Skatterådet Lida Hulgaard.

Lida Hulgaard har i en offentliggjort statistisk undersøgelse TFS 8-2014¹⁹, konstateret at skattepligtige har endog meget svært ved at få medhold af domstolene i skattesager.

Konklusionen på undersøgelsen var at af 1.600 skattesager hos domstolene faldt afgørelserne kun helt eller delvist ud til den skattepligtiges fordel i 170 af tilfældene. Undersøgelsens grundlag baserede sig på afgjorte sager i perioden 2002-2011.

Undersøgelsens konklusion var

” De statistiske undersøgelser giver ikke nogen forklaring på den konstaterede udvikling, og jeg har heller ikke nogen forklaring.

Undersøgelsen sætter imidlertid spørgsmålstegn ved, om domstolene sætter borgernes retssikkerhed i højsædet.

Det kan konstateres, at medholdsprocenterne er lave. Generelt er de på et niveau, hvor der i mange sager vil være et åbenbart misforhold mellem besvær og omkostninger ved at føre sagerne og chancerne for et positivt resultat, og det gælder både i landsretterne og i Højesteret.

Samtidigt kan det konstateres, at der er store udsving imellem de enkelte dommers medholdsprocent, således at resultatet af en retssag i høj grad kan afhænge af, hvilke dommere der beklæder dommersædet. Dette forhold er måske vigtigere for et for skatteyderen positivt udfald end sagens bevismæssige og juridiske indhold.

Dommere, der aldrig eller næsten aldrig giver skatteyderne medhold, repræsenterer ikke nogen retssikkerhedsgaranti for skatteyderne. Grundloven sikrer, at dommerne er uafhængige af regering og administration, og bestemmer, at domstolene kan påkende ethvert spørgsmål om øvrighedsmyndighedens grænser. Det gælder også i skattesager. Grundlovens regler indeholder en væsentlig retssikkerhedsgaranti for skatteyderne. Hvis denne retssikkerhedsgaranti svigter, opstår et væsentligt og principielt demokratisk problem. Der er ikke andre end domstolene til at udfylde den særlige rolle at være det organ, der skal trække grænsen for skatteforvaltningen. Den nuværende blæst om SKAT illustrerer behovet herfor.

Det er bemærkelsesværdigt, at denne udvikling sker i en periode, hvor det er Skatteministeriets ønske at sikre en retfærdig og effektiv finansiering af den offentlige sektor og at øge borgernes retssikkerhed, se eksempelvis retssikkerhedschefens indledning til klage- og retssagsstatistik 2010.

Medholdsprocenten i Højesteret er stadig faldende, også efter retsplejereformen pr. 1. januar 2007. Herefter vil Højesteret kun få forelagt sager, der er principielle, enten fordi de er henvist fra byret til landsret, eller fordi der meddeles 3. instansbevilling. De lave medholdsprocenter kan derfor ikke skyldes, at et stort antal af sagerne skulle være plat eller illoyal udnyttelse af skattereglerne.

Kammeradvokatens kontor repræsenterer staten som modpart til skatteyderne i alle disse sager, og det gør de yderst professionelt. Kammeradvokaten er ikke objektiv, men kæmper for sin klient som alle andre advokater. Hertil kommer, at kammeradvokaten har hele det administrative apparat i ryggen og ubegrænsede pengemidler. Det er åbenbart, at dommerne er lydøre overfor kammeradvokatens synspunkter og procedure.

Man kan frygte, at noget tilsvarende gør sig gældende inden for andre områder, hvor det offentlige er modpart til enkelte borgere.”

Undersøgelsen, der baserer sig på faktiske forhold, viser at det er meget svært for skattepligtige at vinde en sag mod skattemyndighederne hos domstolene. Dette underbygger vigtigheden af skattemyndigheden sikrer sig at de afgørelser, der træffes administrativt foretages på et fuldt oplyst grundlag og bevisbyrden placeres rigtigt fra starten

Samtidig underbygger undersøgelsen, at der kan være grundlag for at ændre på det skatteretlige klagesystem, og måske også den måde som domstolene behandler skattesager på.

¹⁹ TFS 8-2014 DOMMERES VOTA I SKATTESAGER 2002-2011

Selvinkriminering

Det er forbudt for en offentlig myndighed at lade en person, der kan risikere straf, inkriminere sig selv uden at personen er blevet vejledt om at denne kan risikere straf for

Bestemmelserne findes i Retssikkerhedslovens § 10 og er indarbejdet i dansk lov på baggrund af EU' s menneskeretskonventions Artikel 6.

Bestemmelsen betyder, at enhver person der er under begrundet mistanke for at have overtrådt en lovgivning i en sådan grad, at denne kan risikere straf, skal vejledes om at personen risikerer at medvirke til opklaring af en given forbrydelse ved at deltage i sagsbehandlingen af en given sag og dermed kan skade sin egen sag,

Risikoen for selvinkriminering består i skatteretten i praksis i alle tilfælde hvor skattemyndighederne vurderer at skattelovgivningen kan være overtrådt i en sådan grad at tilregnelsen kan anses at være med forsæt eller groft uagtsomt.

Med udgangspunkt i lovgivningen må skattemyndighederne ikke undlade at vejlede en skattepligtig, hvis skattemyndighederne agter at anse en overtrædelse for at være minimum groft uagtsomt og størrelsen af overtrædelsen kan medføre strafansvar.

Da den civile skattesag danner grundlag for en senere straffesag, skal skattemyndighederne sikre at intet bevis i sagen tilvejebringes uden at den skattepligtige er vejledt om risikoen for selvinkriminering.

Udgangspunktet vil også være gældende i de situationer, hvor skattemyndighederne ikke sender en sag til ansvarsvurdering. Med dette menes at skattemyndighederne i praksis ikke kan undlade at vejlede om selvinkriminering, og så gennemføre en sag med henvisning til grov uagtsomhed.

Et eksempel herpå kan være at skattemyndighederne er kommet i besiddelse af et kontoudtog der viser en række kontante indsætninger på en bankkonto. De indkomstår kontoudtogene vedrører er forældede jf. Skatteforvaltningslovens § 26.

Skattemyndighederne kan så hvis der er tale om groft uagtsomme forhold ekstraordinært genoptage skatteansættelsen jf. Skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1 nr. 5.

Skattemyndighederne må ikke anvende beløbsmæssige ændringer som pression i stedet for at sigte en skattepligtig. Med dette menes at indkomstforhøjelser ikke må anvendes til af fremtvinge materiale frem fra en skattepligtig. Sker dette vil der være tale om magtfordrejning / magtmisbrug, hvilket kan medføre ugyldighed af afgørelsen.

Skattemyndighederne er tildelt den rettighed, at de kan udstede administrative bøder for overtrædelse af skattelovgivningen, der ikke kan medføre større straf end bøde. Dette betyder, at skattemyndighederne skal

vurdere, om der kan være tale om strafbare forhold jf. ovenfor. Vurderer skattemyndighederne, at der ikke kan blive tale om fængselsstraf, kan skattemyndighederne give den skattepligtige en bøde. Bestemmelserne findes i Skattekontrollovens §§82-89.

Såfremt overtrædelse af skattelovgivning er sket i et sådant omfang, at der kan være tale om at Straffelovens § 289 finder anvendelse, skal skattemyndighederne foretage politianmeldelse af den skattepligtige. Dette betyder i praksis, hvor der foreligger en begrundet mistanke om at der kan være unddraget skatter der overstiger 500.000 kr. Da der er tale om en straffelovsovertrædelse vil vejledning jf. ovenfor ikke kunne stå alene og skattemyndigheder må ikke behandle skattesagen før anklagemyndigheden har forkyndt sigtelsen af personen. Dette kan udledes af Skattekontrollovens § 86, der alene giver skattemyndighederne ret til at kunne afgøre straffesager, der kan afsluttes med bøde.

Dette betyder i realiteten at skattemyndighederne skal lade en sag afvente politiefterforskningen, hvor der er begrundet mistanke om at den skattepligtige mindst groft uagtsomt har overtrådt skattelovgivningen og derved unddraget skat på over 500.000 kr. Dette vil derfor betyde, at skattemyndighederne ikke må behandle sager, hvor der er mistanke om at f.eks. indsætninger på en bankkonto der overstiger ca. 1.000.000 kr.

Dette uanset om skattemyndighederne vil foretage ansvarsvurdering af sagen eller ej. Dette bunder i at skattepligtige har ret til en forsvarer når der er eller kan være tale om at straffeloven er overtrådt og sagen strafferetligt er en offentlig straffesag.

Det er i Danmark ikke tilladt at forhandle sig ud af en straffesag, hvorfor skattemyndighederne ikke må anvende en beløbsmæssig ansættelse for at undgå straf. Det vil være i strid med lighedsgrundsætningen. Lighedsgrundsætningen defineres således:

Grundlæggende og ulovreguleret forvaltningsretligt princip om, at forvaltningsmyndigheden skal træffes identiske afgørelser over for borgere i sager med identiske omstændigheder. Princippet kan også udtrykkes således, at offentlige myndigheder ikke må udøve usaglig forskelsbehandling.

Dette betyder, at skattemyndighederne og myndighederne ikke må vælge at undlade at indlede en straffesag mod Jørgen, der har en stor udenlandsk formue, hvis der indledes en straffesag mod Mohammed, der har et pizzeria neden på hjørnet, hvis begge sager handler om at der er mistanke om grov uagtsomhed eller forsætlig unddragelse af skatter.

Der er utallige afgørelser på at de sager hvor skattemyndighederne statuerer groft uagtsomhed, hvor disse regler ikke følges. Dette er et problem for retssikkerheden.

Generelt om retssikkerhed på skatteområdet

Retssikkerheden er en væsentlig del af den danske skatteret.

Det er vigtigt, at borgere kan støtte ret på de regler, der gælder for sagsbehandlingen i den danske skatteadministration.

Borgere og virksomheder har dermed en forventning om at de afgørelser, der træffes af skattemyndighederne, er så korrekte som overhovedet muligt og foretages efter de regler der er gældende for skattemyndighederne.

Inden for de seneste 10 år har der været fokus på netop skatteadministrationens behandling af skatteydere.

En sag der har fyldt rigtigt meget i mediebilledet er de såkaldte "KASI" sager.

Netop denne sag viser, at borgernes retssikkerhed ikke altid er som den bør være. Det har været fremme, at skattemyndighederne under sagsbehandlingen har været særdeles grove, hvilket bl.a. har medført at skattemyndighederne har måttet undskylde overfor de involverede personer.

Ved sagens afslutning, hvor skatteyderne vandt over skattemyndighederne, frarådede en af hovedpersonerne mod indgå i konflikt med skattemyndighederne, da det havde så store konsekvenser på det personlige plan. Selvom han havde vundet sagen, ville han hellere have betalt den pålagte skat end at gennemgå det sagsforløb, han havde været igennem.

Denne opfattelse af skattemyndighederne er problematisk. Det må antages at personerne i Kasi sagen ikke er de eneste der i forbindelse med sagsbehandlingen fra skattemyndighedernes side har følt sig forulempet.

Det er som nævnt heller ikke den eneste sag, hvor der har været offentlighed om de arbejdsmetoder, der udføres af skattemyndighederne. Uden at konkludere på det så er det nok kun en brøkdel de sager hvor skattemyndighederne har behandlet skatteydere, som i "Kasi" sagen, der har nået medierne.

Hovedproblemet ved at skatteydere ikke mener at de bliver fair behandlet af skattemyndighederne, ligger ikke alene på det forvaltningsmæssige plan.

Når en skattemyndighed tilsidesætter en borgeres basale rettigheder ved at anvende midler i sagsbehandlingen, der ikke støtter ret i forvaltningsretten, kan der være stor risiko for at den skatteansættelse der foretages er forkert og urimelig afgørelse.

Dermed er der risiko for, at bevisbyrden i en civil sag hos domstolene vendes på hovedet og det vil være den skattepligtige, der skal bevise sin uskyld.

Foruden ovenstående sag, har der i medierne et utal af gange fra været fremsat kritik fra eksperter og politikere om at skatteadministrationen enten ikke overholder reglerne for den offentlige forvaltning eller at administrationen ikke er kompetente til at løse skatteretslige problemstillinger.

Af eksempler kan nævnes følgende artikler

<https://www.berlingske.dk/oekonomi/landsskatteretten-kritiseres-for-inkompetence>²⁰

<https://finans.dk/erhverv/ECE10442972/ombudsmand-i-haard-kritik-skat-optraeder-nedladende/?ctxref=ext>²¹

<https://finans.dk/protected/politik/ECE9729034/kritik-skatteborgeres-klagesager-afgoeres-af-folk-uden-forstand-paa-skat/?ctxref=ext>²²

<https://www.berlingske.dk/politik/venstre-doedtraet-af-sjusk-og-sloeseri-i-skat>²³

Essensen i alle artikler er at den administrative sagsbehandling, langt fra er tilfredsstillende set i lyset af borgernes og virksomhedernes retssikkerhed.

Samtidig bemærkes, at kritikken er fremsat af såvel Ombudsmanden, Nuværende skatteminister Karsten Lauritzen, FSR (Foreningens af Statsautoriserede Revisorer, Torben Bagge, (den i medierne nok mest citerede skatteadvokat) samt fra 2 ledende tænketanke på det økonomiske og juridiske område (CEPOS og Justitia)

At kritikken er så hård og fremsættes fra en så bred kreds med stærke kompetencer på såvel, det forvaltningsretlige, økonomiske og juridiske områder, kan indikere at skattemyndighederne ikke er gode til at forvalte deres opgaver, når det kommer til sagsbehandling og kompetencer.

Den nuværende skatteminister Karsten Lauritzen er en er kritikerne i ovenstående artikler. Artiklen er fra før han blev minister, men det interessante er om forholdet mellem skattepligtige og skattemyndighederne har forbedret sig mens han har været øverste chef på området.

På baggrund af den brede offentlige kritik af skattemyndighederne har regeringen iværksat en række tiltag, der skal forsøge at forbedre tilliden til skattemyndighederne.

Samtidig skal de tiltag der iværksættes styrke borgernes retssikkerhed i mødet med skattemyndighederne.

Indtil videre er det blevet til 5 retssikkerhedspakker, der hver især på forskellige områder forbedrer borgernes rettigheder.

Den første pakke fjernede nogle af de mest udkældte rettigheder skattemyndighederne havde for at lave kontrol. Det drejede sig bl.a. om teledata samt adgangen til kontrol på private lokaliteter.

²⁰ <https://www.berlingske.dk/oekonomi/landsskatteretten-kritiseres-for-inkompetence>

²¹ <https://finans.dk/erhverv/ECE10442972/ombudsmand-i-haard-kritik-skat-optraeder-nedladende/?ctxref=ext>

²² <https://finans.dk/protected/politik/ECE9729034/kritik-skatteborgeres-klagesager-afgoeres-af-folk-uden-forstand-paa-skat/?ctxref=ext>

²³ <https://www.berlingske.dk/politik/venstre-doedtraet-af-sjusk-og-sloeseri-i-skat>

Den anden pakke indførte nogle bestemmelser der skulle nedsætte sagsbehandlingstider i klagersystemet, og samtidig blev der hos Folketingets Ombudsmand oprettet en egentlig afdelingen for skatteområdet. Samtidig blev der indført en øget kontrol med udbetaling af omkostningsgodtgørelse.

Den tredje pakke omfattede indførelsen af en ny skattekontrollov der dels er mere oplysende og tidssvarende end den tidligere lov

Den fjerde pakke omfattede bl.a. en ændring af det administrative klagesystem og processen i klagebehandlingen, bl.a. ved at ændre på muligheder for møde med skatteankestyrelsen samt fjerne fritvalgs muligheden mellem skatteankenævn og landsskatteret.

Den femte pakke der blev offentliggjort den 12. april 2019, omhandler bedre muligheder for skatteydere at få genoptaget skatteansættelser trods forældelse. Fuld omkostningsgodtgørelse i syn og skøn sager. Der vil blive iværksat undersøgelse af om skatteydernes muligheder for ekstraordinær genoptagelse, ligesom en skærpelse af skattemyndighedernes mulighed for ekstraordinær genoptagelse undersøges.

De 3 af retssikkerhedspakkerne er allerede indarbejdet i lovgivningen. Den 4. er fortsat under behandling.

Jeg vil knytte et par bemærkninger til den 5. pakke, der netop er offentliggjort og som har betydning for afhandlingens emner.

Som det vil fremgå af den følgende gennemgang, er der tydeligvis behov for at det ses på de muligheder for at begrænse skattemyndighedernes muligheder for ekstraordinære genoptagelser.

Der er sket et skred i den forkerte retning for skatteyderne, når det kommer til hvilke forhold det anses som simpelt uagtsomt eller groft uagtsomt. Det er alene grov uagtsomhed der berettiger skattemyndighederne ekstraordinært at genoptage en skatteansættelse jf. Skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1. nr. 5. Grænserne for hvad der er simpelt og groft uagtsomt flyttet mærkbart i såvel de administrative afgørelser som hos domstolene. Derfor er det yderst relevant, at få undersøgt om skattemyndighederne er gået for vidt i deres vurdering af, hvad der er groft uagtsomt og hvad der ikke er.

Påvirkning af udefrakommende faktorer

Netop sagen om Panamapapirerne har stor politisk bevågenhed og derfor kan der ligge et politisk pres for at få beskattet mest muligt. Skattemyndighederne har betalt for at få adgang til det materiale, der vedrører danske statsborgere, hvorved der også i dette, ligger en forventning til at der skal nogle skattekrone i kassen.

Samtidig har mediebildet tegnet et billede, der subjektivt støtter skattemyndighederne. Om det er fordi Panamapapirerne er fremskaffet af en journalistgruppe skal være usagt, men der har i medierne ikke været meget omtale, til fordel de personer der er nævnt i papirerne. Jeg har heller ikke observeret, at personer eller virksomheder, der er omfattet af papirerne, er stået frem og forklaret sig.

Dette kan ikke undgå at påvirke de medarbejdere i skatteadministrationen, der dels skal planlægge ligningsarbejdet og dels skal behandle sagerne.

I forhold til de forvaltningsretlige principper kan der herved opstå det problem af skattemyndighederne føler sig forpligtet til at anlægge en hård praksis i sagerne. Skal man tro Torben Bagge²⁴, der er advokat for flere af de personer der indgår i Panamapapirer, bliver de involverede presset hårdt af skattemyndighederne.

Den hårde praksis kan medføre, at der fremkommer urigtige skatteansættelser, der kan medføre at beløb i stor stil bliver beskattet, selvom der hverken er hjemmel eller mulighed for det i realiteten. I samme forbindelse har Jim Sørensen, Direktør for Indsats i Skattestyrelsen i artikel til Ritzau²⁵ udtalt sig om papirerne. Han citeres bl.a. således

"- Vi arbejder meget med skattely og har ganske meget erfaring med det. Derfor ved i også, at det er svært. Det er jo os, der i sidste ende skal kunne bevise, at der har været en skattepligtig indtægt, siger direktøren.

Han venter, at Skat vil nå i mål med sager om skattely for et trecifret millionbeløb i år."

Skatteminister Karsten Lauritsen udtalte sig til Danmarks Radio umiddelbart efter købet af oplysningerne

I artiklen udtalte han bl.a. følgende

'Når man laver så mange krumspring for at gemme sine penge i skattely, er det ikke børneopsparinger, der er tale - det er formuer, siger Karsten Lauritzen, der betegner indkøbet af oplysninger som en 'god forretning for Danmark'.

Senest har Karsten Lauritsen på Skatteministeriets hjemmeside i en pressemeddelelse²⁶ af 20. marts 2019 kommenteret status på skattemyndighedernes gennemgang af de købte papirer.

I pressemeddelelsen hænger Karsten Lauritsen såvel pengeinstitutter og rådgivere ud for aktivt at have deltaget i skatteunddragende arrangementer og setups.

Med udgangspunkt i udsagnene fra ledelsen i skattestyrelsen, kan det tolkes, at skattemyndighederne i deres behandling af sagerne på den ene side er bevidste om at bevisbyrden ligger hos skattemyndighederne, men samtidig lægger direktøren et pres på de ansatte i skat om at ledelsen forventer, at der vil blive opkrævet store beløb som følge af materialet.

Det kan være problematisk, at såvel skatteministeren samt en ledende medarbejder bruger medierne til at lægge pres et forventningspres på sagsbehandlerne. Dette kan medføre, at alle de involverede

²⁴ Artikel på DR online Advokat i Panama-sager: 'Mine klienter har pistolen for panden - de vil ikke have navnet frem i retten'

²⁵ Offentliggjorte Panama-navne giver Skat hjælpende hånd, Ritzau 11. april 2016

²⁶ <https://www.skm.dk/aktuelt/presse/pressemeddelelser/2018/marts/skatteminister-hjaelp-med-skatteunddragelse-vidner-om-brodne-kar-blandt-skatteaadgivere>

sagsbehandlere i Skattestyrelsen, kan have en forudindtaget holdning til sagerne, der kan påvirke deres neutralitet i sagsbehandlingen. Dette kan i sidste ende føre til at de afgørelser, der træffes går langt over strengen af, hvad der er tilladt i forvaltningsretten. Blandt andet fordi de omhandlende personer grundet forskellige forhold ikke ønsker deres navne offentliggjort, og derved måske accepterer en forkert afgørelse.

Uden at vide det med sikkerhed kan det være det, at Torben Bagge udtaler sig om. Foretages sagsbehandlingen i Panamasagerne ikke efter de forvaltningsretlige reglerne er dette et stort problem. Da der endnu ikke foreligger nogen offentliggjort retspraksis, er der svært at kommentere yderligere på.

Skattelovgivningens grundlæggende struktur i dansk ret

Strukturen i den danske skatteret er bygget om nogle helt centrale bestemmelser, der muliggør og overordnet definerer skattepligtens omfang. Disse bestemmelser findes i Grundloven og Statsskatteloven.

Grundlovens § 43

Grundlovens § 43 angiver, at en skat alene kan pålægges, hvis at den er vedtaget ved lov. Da det alene er den lovgivende magt, der kan vedtage love er en skatteopkrævning ulovlig, hvis en lov ikke er vedtaget af folketinget/dronningen.

Beviset på at en skat er lovlige kan derfor bevises, hvis den er vedtaget af den lovgivende magt. At en lov er vedtaget og underskrevet er dronningen løfter derfor bevisbyrden for at en skat er lovlige.

Statsskatteloven

Statsskatteloven (lov om indkomstskat til staten er fra 1903 og er senest ændret i 1922²⁷) er styrende for selve pligten til at svare skat i Danmark.

Statsskatteloven var den første lov om indkomstskat i Dansk ret og udgør fortsat en af grundstenene i dansk skatteret. Oprindeligt var alle centrale skattemæssige forhold reguleret i Statsskatteloven.

I den Statsskattelov vi kender i dag, på trods af at selve loven ikke er ændret siden 1922, er det alene §§ 4-6 er har betydning for skatteretten. Alle øvrige regler er placeret i andre tilkomne skattelove.

Et eksempel herpå er Statsskattelovens § 2 der angiver hvilke personer og subjekter, der er skattepligtige til Danmark. Bestemmelserne i denne paragraf er videreført i en række andre love. Det drejer sig om bl.a. Kildeskattelovens §§ 1- 3 om skattepligt for personer, Selskabsskattelovens §§ 1-3 om skattepligt for selskaber samt Dødsboskatteloven § 1.

§§ 4-6 har fortsat enorm betydning og er fortsat styrende for store dele af skatteretten.

²⁷ LOV nr 149 af 10/04/1922

Nettoindkomstprincip

De skattepligtige indkomster omfattet af Statsskatteloven skal opgøres efter nettoprincippet. Dette betyder at det som udgangspunkt alene er indkomsten efter diverse fradrag der kan inddrømmes efter Statsskattelovens § 6 der er skattepligtige. Der er dog visse modifikationer til denne opfattelse, da nettoprincippet i den direkte form i praksis alene er gældende for erhvervsdrivende.

Nettoindkomsten er i udgangspunktet den indkomst der anses for at være skattepligtig med fradrag af de omkostninger, er anvendt for at erhverve indkomsten .

I det følgende vil jeg beskrive netop de 3 paragraffer nærmere.

Statsskattelovens § 4

Bestemmelsen angiver at enhver skattepligtig skal betale skat til Danmark, hvis et subjekt anses for at være skattepligtig jf. lovens § 2. Skatten skal svares af skattesubjekternes globale indkomst. (Globalindkomstprincippet) Dog er selskaber alene skattepligtige af den indkomst, der vedrører kilder fra Danmark, såfremt de er omfattet af Selskabsskattelovens § 8 stk.2. (Territorialprincippet)

I udgangspunktet er alt indkomst skattepligtig medmindre der er undtagelser herfor. Undtagelserne er anført i Statsskattelovens § 5

Skattepligten omfatter alle retserhvervelser af økonomisk værdi, uanset om der er tale om goder i penge eller naturalier.

Bevisbyrden for om der er tale om en retserhvervet indtægt omfattet af Statsskattelovens § 4, kan deles op i 2

Den ene er hvor en anden lovgivning utrykkeligt angiver at der er tale om skattepligt og andre på vegne af den skattepligtige har indberettet f. eks. lønindkomst efter bestemmelserne i kildeskatteloven og Indberetningsloven. Disse tilfælde giver sjældent grundlag for uoverensstemmelser.

Den anden er de situationer hvor skattemyndighederne, mener at et en skatteyder skal indkomstbeskattes, og der kan være uenighed herom.

Statsskattelovens 4 stk. 1. litra a-f lister op hvad der er skattepligtig indkomst

I det følgende vil Statsskattelovens § 4 være et gennemgående tema da bestemmelsen vil indgå i stort set alle de områder der vil blive gennemgået.

Statsskattelovens § 5

Statsskattelovens § 5 oplister indkomster og formueforskydninger der er fritaget for skattepligt.

Jeg vil i det følgende alene beskæftige mig med lån, der ifølge § 5 stk. 1. litra c er fritaget for skattepligt.

Når det kommer til lån, kan dette opdeles i 2 typer.

Den ene er lån der er optaget via lov om kreditaftaler. Det er lån i bl.a. fast ejendom og banklån. Denne slags lån giver ofte ikke anledning til problemer da disse nemt kan dokumenteres. Om end der er set eksempler på at skattemyndighederne har beskattet låne udbetalinger fra pengeinstitutter. Jeg vil ikke beskæftige mig yderligere med denne type lån.

Den anden er lån der ydes/ optages i situationer uden forlov om kreditaftaler

Lån har i stort set gennem hele skatterettens historie været genstand for konflikter mellem skattemyndighederne og skattepligtige.

Jeg vil alene beskæftige mig med lån, der ikke er omfattet af Lov om Kreditaftaler, da det er herfra de fleste konflikter mellem skattemyndigheder og skattepligtige udspringer.

Generelt om lån mellem private:

Indgåelse af en aftale om udlån af penge er en aftale omfattet af Aftalelovens § 2. Aftalen kan indgås enten mundtligt eller skriftligt.

Der er således tale om en civilretlig disposition, der er bindende for såvel långiver som låntager. Der er intet krav til at en aftale skal være skriftlig, eller at der skal udarbejdes et egentligt lånedokument, hvis parterne er enige om låneforholdets beståen og realitet.

Hvis det antages at en domstol skal tage stilling til om der er indgået en aftale om udlån af penge, og parterne er enige om, at der er tale om et lån, vil en domstol med henvisning til Aftaleloven utvivlsomt komme frem til at der er indgået en aftale der er bindende gensidigbebyrdende aftale.

I civilretten vil bekræftelse fra parterne alene være nok til at statuere, at der er foreligget et lån.

Selvom en mundtlig aftale er lige så bindende som en skriftlig, anbefales det dog så vidt muligt også at have aftalen nedfældet på skrift. Flere eksperter i aftaleret opfordrer af hensyn til evt. senere uenigheder at der foreligger en eller anden form for skriftlig bekræftelse af låneforholdet. Der er således ingen formkrav til aftalen i civilretten.

Civilretligt anses bevisbyrden for et låneforhold for løftet herfor uanset om der er tale om en skriftlig eller mundtlig aftale.

Det forholder dig dog noget anderledes i skatteretten. Selvom de civilretlige regler, hermed også aftaleloven gælder for skatteretten, er der fra skattemyndighedernes side anlagt en noget skarpere bevisbyrde.

Der er talrige eksempler på, at skattemyndighederne har haft held til at anse lån for skattepligtig indkomst selvom både aftale om udlån er bekræftet af såvel långiver som låntager og at transaktionen for lånets udbetaling kan påvises.

Af eksempler på at lån er tilsidesat af såvel skattemyndigheder som af domstole kan nævnes førnævnte SKM2017.334.BR og SKM2015.109.BR

I begge domme støtter byretterne de af skattemyndighederne truffne afgørelser om at det ikke fra de skattepligtiges side var bevist at der var tale om et lån, hvorfor der blev statueret skattepligt jf. Statsskattelovens § 4.

Præmisserne herfor var dels at låneaftalerne er udarbejdet i forbindelse med selve skattesagen

Perspektivering af dommene

Dommene viser, at selvom transaktionssporet kan følges samt at der er udarbejdet lånedokumenter for gældsforholdenes beståen, blev bevisbyrden anset for ikke at være løftet.

Dommene støtter anden praksis på området, men derfor behøver afgørelserne ikke at være materielt rigtige.

Henset til Aftalelovens bestemmelser er der ikke formkrav til indgåede aftaler er det en særdeles restriktiv praksis, når det kommer til at løfte bevisbyrden for at det er tale om et lån.

Den hårde praksis betyder, at der kan være risiko for at en skattepligtig, hvor der skal ske tilbagebetaling af et lån, der ikke er blevet godkendt foruden at betale hovedstolen, tillige kommer til at betale indkomstskat af lånet.

Hvad vil konsekvensen være for långiver når lånet tilbagebetales

Der vil være risiko for at långiver på det tidspunkt, hvor lånet tilbagebetales vil blive beskattet af de penge vedkommende har lånt ud.

Det samme lån vil i så fald blive beskattet 2 gange, selv der ikke er hjemmel til beskatning overhovedet.

Objektivt set bør der være lige vilkår for anerkendelse af et lån uanset om der er tale om et lån udstedt efter Lov om kreditaftaler eller der er tale om et lån mellem andre medmindre, der er tale om omgåelse jf bestemmelserne i Ligningslovens § 3²⁸. Man kan endda argumentere for at de lån, der ikke er omfattet af lov om kreditaftaler bør have lempeligere beviskrav, da udlån af midler bygger på en høj grad af tillid mellem långiver og låntager, hvilket ofte ikke vil være tilfældet, hvis der er tale om forholdet til et pengeinstitut.

²⁸ Ligningsloven LBK nr 66 af 22/01/2019

Statsskattelovens § 6

Der er forskel på hvad der kan fradrages alt efter om man driver erhvervsvirksomhed eller man er lønmodtager. Grundlæggende har en løn ansat ikke fradrag i løngrundlaget for de omkostninger, der relaterer sig til indkomsterhvervelsen. Dette skyldes, at den aftalte løn tilfalder lønmodtageren uanset hvilke omkostninger denne måtte have. Der er dog i skattelovgivningen indført en række bestemmelser, der giver medarbejderen ret til at fradrag, der knytter sig til indkomsterhvervelsen. De mest anvendte er fradrag for kontingenter til faglige organisationer, A-kassebidrag samt fradrag for befordring. Det er for lønmodtager således den fulde lønudbetaling der beskattes.

En erhvervsdrivende, der skal opgøre sin indkomst efter nettoprincippet, har ret til at fradrager de omkostninger, der har været nødvendige for at sikre, erhverve og vedligeholde indkomsten. Dette betyder at den erhvervsdrivende, i udgangspunktet kan fradrag de omkostninger denne anser for at være afholdt for at sikre, erhverve og vedligeholde indkomsten.

Fradragene i indkomsten er kan dog ikke alene ske efter den erhvervsdrivendes opfattelse.

Driftsomkostningsbegrebet er løbene genstand for debat, og begrebet som sådan er under evig forandring og fortolkning er gennem tiden blevet udvidet til at omfatte flere og flere omkostninger.

Udgangspunktet for fradrag er, at udgifter der anvendes til drift af en eksisterende virksomhed, indenfor den ramme som virksomheden agerer kan fradrages, mens udgifter, der har karakter af etablering af nye virksomhedsområder, ikke kan fradrages. Det er dog ganske svært at foretage en egentlig kvalifikation af hvad der i disse tilfælde er omfattet af fradragsret eller ej. Dette beror på en konkret vurdering.

I 1990 udgav skattelovrådet en rapport om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb²⁹

Rapportens konklusion for dette var

”Således er det ikke muligt med sikkerhed at afgøre, hvornår en udgift udelukkende eller hovedsagelig vedrører tilvejebringelsen af eller udvidelsen af indkomstgrundlaget eller blot vedligeholdelse af et allerede etableret indkomstgrundlag, ligesom det er overordentligt usikker, hvad der er en virksomheds »naturlige ramme”

Man kan dele omkostningsbegrebet op i følgende 2 hovedområder

Omkostninger afledt af den direkte virksomhedsdrift

De omkostninger der anvendes i virksomhedens drift kan fradrages, såfremt de afholdes for at sikre, erhverve og vedligeholde virksomhedens løbende drift

²⁹ Driftsomkostninger – Skattelovrådets rapport af 14. november 1990, side 152

Omkostninger vedrørende erhvervsmæssige aktiver

Her er der tale om aktiver der anvendes af ejerens erhvervsvirksomhed eller lejes ud til visse erhvervsmæssige formål.

For at opnå fradrag for omkostninger afholdt på erhvervsmæssige aktiver, er det et krav, at der er tale om omkostninger, der ikke sætter aktivet i en bedre stand end på erhvervelsestidspunktet. Der skelnes i den forbindelse mellem hvad der er forbedring eller vedligeholdelse. Vedligeholdelsesomkostninger anses som fradragsberettigede omkostninger jf. § 6 i det år udgiften afholdes, mens forbedringsomkostningers fradragsret udskydes til værdiforringelsen af de afholdte forbedringer. Såvel et aktivs anskaffelsessum som forbedringsudgifter er omfattet af Afskrivningsloven³⁰. Udgangspunktet er at erhvervsmæssigt anvendte aktiver kan afskrives i takt med værdiforringelsen- De enkelte aktiver er klassificeret i forskellige grupper som afskrives enten lineært eller saldoafskrives.

I praksis giver mange af de udgifter der af er afholdt i forbindelse med indtægtserhvervelsen i sig selv ikke anledning til konflikter mellem skattemyndighederne og de skattepligtige, men i situationer hvor der foreligger omstændigheder det kan være udfordrende for begge parter at konstatere fradragsretten. Disse sager ender ofte med, at der må foretages et skøn over udgifterne og derved foretage en kvalifikation af omkostningerne.

Kvalifikationen af omkostningerne kan betyde at fradragsretten ikke anerkendes hvis omkostningerne f.eks. anses at vedrøre formuen eller udvidelse af virksomhedens aktiviteter.

Et eksempel herpå er, hvor et selskab har købt et andet selskab og i den forbindelse har afholdt en række omkostninger til Due diligence mv. I dette tilfælde skal der foretages et skøn over hvilke omkostninger, der kan fradrages direkte i indkomsten og hvilke omkostninger, der knytter sig selve erhvervelsen af aktier/ anparter.

Skattemyndighederne havde anlagt den praksis at de omkostninger der blev afholdt til revisorer og advokater i forbindelse med virksomhedskøb, ikke kunne anses for at være driftsomkostninger men i stedet omkostninger er knyttede sig til aktierne, altså formuen og derfor ikke var fradragsberettiget

Denne praksis blev i 2007 i 2 domme³¹ underkendt af Højesteret og selskaberne blev af tildelt fradragsret for omkostningerne efter den dagældende Ligningslovens § 8 J.

I sagen var der ikke uenighed om at der var tale om en udvidelse af den eksisterende virksomhed, hvorfor kvalifikationen af omkostningerne var stridspunktet. Der var ikke tale om omkostninger omfattet af statskattelovens omkostningsbegreb, men sagen er efter min mening væsentlig at medtage da den viser at

³⁰ Afskrivningsloven LBK nr 1147 af 29/08/2016

³¹ SKM 2007.773 HR og SKM 2007-775 HR

der kan være tilfælde hvor omkostninger, der sædvanligvis ikke er driftsomkostninger kan fradrages jf. Ligningslovens § 8 J. Denne bestemmelse gav mere eller mindre fradrag for alle afholdte omkostninger til revisor og advokat.

Som en konsekvens af dommene udstedte skattemyndighederne et genoptagelsescirkulære³² hvorefter de selskaber, der havde afholdt omkostninger til rådgivere i forbindelse med virksomhedskøb kunne få genoptaget skatteansættelserne tilbage til og med indkomståret 1998.

En anden konsekvens af dommene blev at Ligningslovens § 8 J med virkning fra indkomståret 2010 ændret³³ således at rådgiveromkostninger til advokat og revisor i forbindelse med virksomhedsudvidelse ikke længere kan fradrages.

Med udgangspunkt i Statsskattelovens § 6a og omkostningsbegrebet er ændringen af Ligningslovens § 8 J i tråd med omkostningsbegrebet.

Forgæves afholdte omkostninger

Forgæves afholdte rådgiveromkostninger til andre end revisorer eller advokater kan heller ikke fradrages, hvis der er tale om omkostninger afholdt med henblik på udvidelse af den eksisterende virksomhed Disse er alene omfattet af Statsskattelovens § 6a men da der er tale om etableringsomkostninger er der ingen fradragsret³⁴

Bevisbyrden for fradrag omfattet af Statsskattelovens § 6

I modsætning til indkomstsiden, der defineres i Statsskattelovens § 4, er det den skattepligtige, der skal dokumentere og bevise retten til fradrag jf. § 6. Dette betyder, at det påhviler den skattepligtige at redegøre for, at der er sammenhæng mellem de afholdte udgifter og indtægtserhvervelsen.

Denne opfattelse er en logisk udgang på den sædvanlige opfattelse i civilretten. Det er den skattepligtige, der anvender en ret til at få et fradrag, og det er derfor denne, der skal bevise retten til fradraget.

Ved vurderingen af fradragsretten skal der foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Det er derfor de beviser og forklaringer, der kan, der kan løfte bevisbyrden for retten til et fradrag.

Det kan eksempelvis være svært for skattemyndighederne at tilsidesætte fradrag for omkostninger, der afholdes, som en udløber af et selskabs formålsparagraf, og hvor der tilgår selskabet indkomster i form af renter og udbytter. Dette illustreres i SKM2012.13.HR³⁵

³² Genoptagelsescirkulære SKM2008.102

³³ Iovbekendtgørelse nr. 176 af 11. marts 2009

³⁴ SKM2010.511.ØLR

³⁵ SKM2012.13.HR

I sagen behandlede Højesteret spørgsmålet og kom frem til at betaling af management fee var foreneligt med selskabets formål, og fradrag for udgifterne blev derfor anerkendt.

Skattekontrolloven

Med virkning fra 1. januar 2019 er der indført en ny Skattekontrollov. Loven erstatter den tidligere Skattekontrollov.

Årsagen til at der modsat andre situationer er lavet en helt ny skattekontrollov, skal ses i lyset af, at der er sket store ændringer i den måde forvaltningen arbejder på siden den dagældende lovs vedtagelse, hvordan oplysninger kan fremskaffes, men også fordi Persondataforordningen, GDPR skulle indarbejdes i lovgivningen.

Professor Jan Pedersen har i artikel SR. 2012-0094 foretaget en kritisk gennemgang af den tidligere lov der der i sin grundsubstans stammede fra 1946, men hvor der siden var foretaget så mange ændringer at loven efter Jan Pedersens opfattelse var tale om et uoverskueligt "kludetæppe". I artiklen konkluderer han følgende det vil være nødvendigt både i forhold til skattemyndighedernes mulighed for at udføre deres kontrolopgaver og for af hensyn til borgernes retssikkerhed, at der blev foretaget en fuldstændig revision af loven.

I december 2017 vedtog folketinget så den nugældende Skattekontrollov

Jan Pedersen har også kommenteret denne. Dette gør han i Artikel SR 2018-0033.

Skattemyndighedernes kontrolmuligheder

Skattekontrolloven giver skattemyndighederne mulighed for at udføre kontrol af skattepligtiges indkomstansættelser.

Skattemyndighedernes kontrolbeføjelser er angivet i Skattekontrollovens afsnit 5 (§§ 53-56). Derudover kan myndighederne anvende skattekontrollovens §§ 57-61 til at indhente oplysninger hos 3. mand.

Skønsmæssige ansættelser

Jeg vil i de følgende afsnit alene beskæftige mig med den nye lovs § 74 der omhandler skønsmæssige ansættelser.

Professor Jan Pedersen beskriver i SR 2018-0033 bestemmelserne i § 74 således:

"Som hidtil kan der foretages skønsmæssig ansættelse ved taksering, såfremt den skattepligtige – i praksis en erhvervsdrivende eller en juridisk person – ikke indgiver oplysningsskema, jf. SKL § 74, stk. 1. Det er dog i stk. 2 præciseret, at skønsmæssig ansættelse også kan foretages, selvom oplysningsskema er indgivet, men dette lider af sådanne alvorlige mangler, at skatteansættelsen ikke kan foretages ved en revision eller korrektion af det indgivne skema.

Denne bestemmelse omhandler alene den samlede skønsmæssige indkomstansættelse, når oplysningsskemaet lider af sådanne alvorlige mangler, at det må karakteriseres som en nullitet.

Enkeltstående skøn som f.eks. værdiansættelse af aktiver, størrelsen af en skattepligtig indkomst og afklaring af andre faktuelle tvivsspørgsmål omfattes ikke af SKL § 74, men må løses som en almindelig del af den skatteretlige bevisbedømmelse, herunder med anvendelse af det forvaltningsretlige "officialprincip" og hermed

følgende pligt til, at skatteansættelsen foretages på det i sammenhængen fuldt oplyste grundlag. Ligeledes undtages skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing korrektioner efter SKL § 74, stk. 4, jf. § 46.

SKL § 74, stk. 3, indeholder som en nyskabelse en beskrivelse af det skøngrundlag, der nu som før anvendes ved udmålingen af det således lovfæstede skatteskøn. Det angives navnlig, at skattemyndighederne skal lægge vægt på oplysninger om den skattepligtiges indkomst for tidligere indkomstår, årsopgørelser, forskudsregistreringer og oplysninger fra indberetningspligtige. Er den skattepligtige erhvervsdrivende, kan oplysninger fra moms og afgiftsangivelser og ansættelser inddrages, ligesom oplysninger om fysiske personers privatforbrug, ikke-skattepligtige indkomster mv. kan inddrages. Det er dog præciseret, at øvrige oplysninger kan være afgørende, såfremt disse giver et mere sikkert resultat.

Herved er det lovfæstet, at indkomsttakseringen fortsat skal foretages på et konkret og individuelt grundlag med det formål, at den efter omstændighederne mest korrekte indkomst fastsættes."

Som anført ovenfor er det nu lovfæstet hvad Skattemyndighederne skal lægge til grund når der foretages skønsmæssige ansættelser Paragraffen affattes således:

§ 74. Har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet told- og skatteforvaltningen oplysninger efter § 2, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skatteansættelse skønsmæssigt.

Stk. 2. Ud over de tilfælde, der er nævnt i stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skatteansættelse skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ved oplysningsfristens udløb ikke har givet forvaltningen oplysninger som nævnt i § 2, som kan danne grundlag for skatteansættelsen. Told- og skatteforvaltningen skal forinden have anmodet den skattepligtige om oplysningerne inden for en rimelig frist. Kravet om forudgående anmodning efter 2. pkt. gælder dog ikke, hvis told- og skatteforvaltningen er kommet i besiddelse af oplysninger, som begrundet en gennemførelse af en uvarslet kontrol på den erhvervsdrivendes arbejdssted, jf. § 5, stk. 4, i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen skal som grundlag for den skønsmæssige ansættelse efter stk. 1 og 2 navnlig lægge vægt på oplysninger om den skattepligtige indkomst for tidligere år, årsopgørelser, forskudsregistreringer og oplysninger fra indberetningspligtige. Er den skattepligtige erhvervsdrivende, indgår i grundlaget tillige oplysninger om moms og afgifter og eventuelle oplysninger om bruttoavance for indkomståret og tidligere indkomstår. Er den skattepligtige en fysisk person, indgår i grundlaget efter stk. 2 tillige oplysninger om den skattepligtiges privatforbrug, herunder oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue. Told- og skatteforvaltningen kan dog foretage en skønsmæssig ansættelse efter stk. 1 eller 2 uden anvendelse af de nævnte oplysninger, hvis ansættelsen kan foretages på et mere sikkert grundlag på baggrund af andre oplysninger.

Stk. 4. Stk. 1-3 gælder ikke ved skønsmæssige ansættelser af kontrollerede transaktioner, der er omfattet af § 46

Skattekontrollovens § 74 stk. 3, 4. punktum kan give anledning til debat og anledning til ændring af den nuværende praksis for skattemæssige ansættelser

Denne bestemmelse giver skattemyndighederne mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse uanset privatforbrugets størrelse, hvis der findes "et mere sikkert grundlag" at beskatte en indkomst.

Da der er tale om en ny bestemmelse, foreligger der ingen praksis og det kan umiddelbart være svært at gennemskue, hvor langt denne bestemmelse rækker i praksis.

Det må dog nok forventes at skattemyndighederne vil afprøve grænserne, for hvor langt de kan strække fortolkningen af en mere sikker ansættelse. Tiden kan kun vise hvordan bestemmelsen fortolkes.

Umiddelbart ændrer bestemmelsen ikke på selve bevisbyrden, men bestemmelsen åbner op for at skattemyndighederne kan foretage skøn i langt flere tilfælde end tidligere og samtidig fjernes det overordnede "loft" på størrelsen af de skønsmæssige ansættelser, hvis en anden ansættelse er mere sikker.

Skønsmæssige ansættelser anvendes i flere tilfælde, hvor skattemyndighederne som led i deres kontrolfunktion konstaterer, at der ikke er noget faktisk bevis, men at der er forhold, der indikerer, at en indkomstfastsættelse ikke er korrekt. Det er specielt i sager hvor der kan beregnes et lavt eller negativt privat forbrug eller hvor det regnskabsmateriale der ligger til grund for skatteansættelsen er så mangelfuldt at der ikke kan danne grundlag for en betryggende skatteansættelse.

Fastsættelse af skønnet

Ved fastsættelse af skøn skal skattemyndighederne tage udgangspunkt i de oplysninger, der foreligger om den pågældende. Det kan være oplysninger fra tidligere indkomstår, indberettede formueoplysninger mv. For erhvervsdrivende kan der tillige tages udgangspunkt i indberettede moms- og afgiftsoplysninger. Er der tale om der fysiske personer, kan oplysninger om privatforbrug tillige indgå ved fastsættelsen

Skattemyndighederne kan dog se bort fra ovenstående oplysninger, såfremt der foreligge et mere sikkert grundlag i form af andre oplysninger.

At skattemyndighederne skal anvende den skattepligtiges egne oplysninger følger Folketingets Ombudsmands anvisninger, der beskriver, at skønsmæssige ansættelser skal være rimelige og virkelighedsnære for den pågældende skatteyder.

Ved fastsættelse af skønnet må myndighederne ikke lægge hindringer i vejen for det skøn der foretages, ligesom skønnet skal foretages individuelt i hver sag. (Skøn under regel)

Dette betyder, at myndighederne skal medtage alle relevante tilgængelige oplysninger ved fastsættelsen af skønnet. Dette medfører, at skønnet skal foretages på baggrund af en individuel konkret vurdering.

Når skattemyndighederne påtænker at foretage en skønsmæssig ansættelse, har skattemyndighederne pligt til at begrunde det skøn, der foretages. Dette følger af Forvaltningslovens § 22-24.

Skønnet skal tage udgangspunkt i den pågældende skattepligtiges forhold og der skal som nævnt ovenfor foretages en konkret og rimelig vurdering af det skøn der foretages.

I det følgende vil jeg beskrive de forhold, der gør sig gældende hvor skøn oftest anvendes i praksis.

Privatforbrug

Som led i skattemyndighedernes beføjelser kan skatteforvaltningen pålægge skattepligtige personer inden for en rimelig frist at oplyse om formueforhold primo og ultimo i et indkomstår. (Skattekontrollovens § 55)

Privatforbruget har i praksis været en anerkendt indikator for at en skatteansættelse ikke er korrekt.

Privatforbruget er en beregning af det beløb pågældende har haft til rådighed at leve for i et indkomstår. Jeg vil ikke komme nærmere ind på selve beregningen af privatforbruget.

Kan et privatforbrug beregnes meget lavt eller negativt, er der en klar indikation på at den oplyste indkomst er for lav og derfor ikke kan danne grundlag for en betryggende skatteansættelse.

Kan skattemyndighederne beregne en skattepligtiges privatforbrug negativt eller meget lavt kan skattemyndighederne foretage en skønsmæssig ansættelse af indkomsten, så det privatforbrug der efter ændringen fremstår rimeligt. Denne praksis er tiltrådt af Højesteret i UFR 1967.635 H³⁶, og i SKM2002.70.HR³⁷ med følgende hovedpræmis

"Regnskabsgrundlaget giver således ikke plads for et antageligt privatforbrug og har derfor ikke kunnet danne behørigt grundlag for skatteansættelsen. Skattemyndighederne har herefter været berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse."

Hvad er et rimeligt privatforbrug

Der er en vis elasticitet i hvad der er et rimeligt privatforbrug. Der skal i hver situation foretages en konkret vurdering af om det privatforbrug der ansættes er rimeligt og virkelighedsnært for den enkelte skattepligtige. Ombudsmanden har i flere tilfælde taget stilling hertil.

For skattemyndighederne betyder det, at der ved fastsættelse af et skønnet privatforbrug ikke alene kan tages udgangspunkt i et gennemsnit, fra f.eks. tabel fra Danmarks Statistik. Byretten i Helsingør har senest behandlet dette i **SKM2018.59 BR**

Sagen handlede om dels hvorvidt det af skattemyndighederne fastsatte privatforbrug var åbenbart urimeligt og om skattemyndighederne i sin begrundelse havde været for generaliserende ved at anvende Danmarks Statistik som grundlag for privatforbrugets størrelse.

Byrettens afgørelse

Byretten kom i sin afgørelse frem til at ansættelsesændringen ikke var åbenbart urimelig, men at skattemyndighederne ikke kan støtte ret på alene at foretage en skønsmæssig ansættelse af en indkomst med udgangspunkt i en gennemsnitsberegning, men i stedet skal tage udgangspunkt i den enkeltes konkrete forhold. Sagen blev derfor hjemvist til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

Retten når frem til at skattemyndighederne skal være konkrete i skønnsfastsættelsen, der lægger til grund for en afgørelse og ikke må være generaliserende. Dette følger også af Folketingets Ombudsmands vejledninger om begrundelser hvor det anføres at borgere har ret til en selvstændig bedømmelse af en sags faktiske forhold. Ombudsmanden har bl.a. i FOU 1990.197 udtalt sig i en given sag, at det påhviler

³⁶ UFR 1967.635.H Tilsidesættelse af regnskab – lavt privatforbrug

³⁷ SKM2002.70.HR Skønsmæssig ansættelse negativt privatforbrug

skattemyndighederne at fastsætte et privatforbrug, som beregnes konkret på den enkelte borger, så det beregnede privatforbrug bliver så virkelighedsnært som muligt.

Et andet eksempel er

Skønsmæssig ansættelse – Bevisbyrde – Negativt privatforbrug SKM.2016.545. BR

En taxavognmand havde for indkomståret 2008 ikke aflagt et regnskab af en sådan karakter, at det kunne anvendes til en pålidelig skatteansættelse. Skattemyndighederne havde derfor foretaget en skønsmæssig ændring af indkomsten for indkomståret 2008.

Sagen handlede om, at borgeren mente, at skattemyndighedernes foretagne skøn var åbenbart urimeligt og at sagen skulle hjemvises til fornyet behandling, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte regnskabsmaterialet, samt at der i de beregnede privatforbrug ikke var taget højde for store kontante beholdninger samt skattefrie indtægter.

Byrettens afgørelse

Byretten kommer i sin afgørelse frem til, at det var berettiget grundet manglende løbende bogføring at foretage en skønsmæssig ansættelse jf. dagældende Skattekontrollovs § 5 tk. 3

Kontante betalinger i form af gaver og betaling for salg af ejendom var ikke dokumenteret, hvorfor skatteyderen ikke havde løftet bevisbyrden, for at de af skattemyndighederne foretagne skøn var forkerte eller urimelige.

Bevisbyrdens placering ved kontante indsætninger på bankkonti og elektroniske overførsler til bankkonti.

I det følgende vil jeg beskrive 2 områder, der i praksis giver anledning til problemer, når det kommer til fortolkningen en skønsmæssig indkomstændring sammenholdt med at opnå en korrekt og rimelig skønsmæssig ansættelse, når der henses til dokumentationspligten for det fastsatte skøn.

Som beskrevet om bevisbyrden for påhviler det skattemyndighederne, at bevise at en indkomst er skattepligtig. Dette gælder også når det kommer til skønsmæssige ansættelser.

De skærpede krav til bevisbyrden, betyder at skattemyndighederne skal udføre et langt mere omfattende arbejde i deres sagsbehandling.

For at opfylde de tidligere beskrevne regler for sagsoplysning og begrundelse er skattemyndighederne forpligtet til at undersøge grundlaget for en potentiel skønsmæssig ansættelse grundigt forud for en afgørelse.

Skattemyndighederne har pligt til at undersøge sine egne påstande om skattepligt jf. Statskattelovens § 4 før der fremsendes et forslag til ændring af en skatteansættelse. Det vil i udgangspunktet ikke være nok for skattemyndighederne blot at undersøge enkle forhold forud for en påtænkt skønsmæssig ansættelse.

Et eksempel herpå kan være at skattemyndighederne påtænker at ændre en indkomst skønsmæssigt alene på baggrund af en elektronisk overførsel til en bankkonto. Her vil det jf. Forvaltningslovens krav om sagens oplysning ikke være nok blot at henvise til, at der er overført et beløb til en konto. En kontooverførsel er i sig selv ikke et konstaterbart forhold, der kan stå alene som begrundelse for skattepligt.

Skattemyndigheder skal derfor for at opfylde sin bevis- og begrundelsespligt gøre brug af de værktøjer, de er tildelt i Skattekontrolloven for at kunne træffe afgørelse i sagen.

Hvad er en indsættelse på en bankkonto

En indsættelse på en bankkonto kan foregå på 2 måder enten kontant eller elektronisk.

I juridisk forstand er der tale om samme retsvirkning for den der modtager pengene. Men der er store forskelle i hvordan bevisbyrden placeres i skatteretten.

Udgangspunktet for alle typer af indsættelser / overførsler til en bankkonto er at det er skattemyndighederne, der bærer den fulde bevisbyrde, for at en indsættelse / overførsel kan klassificeres som skattepligtig indkomst efter Statskattelovens § 4 litra a.

I de senere år har der været et stort fokus på netop den type skattesager og jeg vil i det følgende beskrive hvordan bevisbyrden placeres i lovgivning og retspraksis.

Kontante indsættelser på en bankkonto

Har en skattepligtig foretaget kontante indsættelser på en bankkonto kan det være svært, for skattemyndighederne at løfte bevisbyrden for at det indsættelserne er skattepligtige.

Når det kommer til kontante indsættelser, er det alene den skattepligtige, der kan have kendskab til hvor midler stammer fra.

I disse situationer har skattemyndighederne taget det udgangspunkt, at det påhviler den skattepligtige at dokumentere, hvorfra midlerne stammer fra og redegøre for at der er tale om allerede beskattede midler.

Skattemyndighederne har fået denne praksis accepteret af domstolene.

Bevisbyrden for de kontante indsættelser ligger således i sin helhed hos den skattepligtige.

Denne betragtning er rimelig, henset til at skattemyndighederne ikke har mulighed for at løfte bevisbyrden for, hvor kontanterne stammer fra.

Ved indkomstændringer vedr. kontante indsætninger på en bankkonto er skattemyndighederne ikke forpligtet til at ledsage skønnet med en beregning af et privatforbrug. Indkomstændringen kan således foretages alene på grundlag af de faktiske forhold. Årsagen til dette er, at der i disse tilfælde dels foreligger konstaterede kontante indsætninger samt at den fulde bevisbyrde herfor ligger hos den skattepligtige.

Hvordan kan en skattepligtig løfte bevisbyrden for at der ikke er tale om skattepligtig indkomst

Når det drejer sig om kontanter, kan det være svært for en skatteyder at løfte bevisbyrden for at der ikke er tale om skattepligtig indkomst. Når det drejer sig om kontanter vil en sandsynliggørelse ikke være nok til at løftebevisbyrden. Dog kan bevisbyrden løftes ved dokumentation for indsætningen.

Et eksempel herpå kan være at den skattepligtige via erhvervsmæssig virksomhed modtager betaling fra salg af varer eller ydelser, og derved allerede har medregnet de kontante beløb i sin omsætning.

Et andet eksempel kan være, at den skattepligtige har vundet pengene og har en præmiekvittering herfor.

Generelt er kontanter mindre anset som betalingsmiddel, hvilket skyldes indførelsen af forskellige betalingsmidler i form af kreditkort og Mobilepay mv. Samtidig her der fra lovgivers side indført restriktioner for anvendelse af kontanter som betaling mellem erhvervsdrivende.

Samtidig er der i Hvidvasklovens § 5 ³⁸indført bestemmelser om at der indenfor 1 indkomstår ikke må modtaget kontantbetalinger fra en anden erhvervsdrivende der overstiger 50.000 kr.

Derudover er der indført regler om at private forbrugere der betaler kontant for ydelser, skal indberette dette til skattemyndighederne, såfremt de anvender kontantbetalinger der overstiger 8.000 kr. inkl. moms. Inden for et indkomstår.³⁹

Konklusion vedrørende kontante indsætninger

Bevisbyrden for at kontante betalinger er skattepligtige er i lovgivningen lagt over på den, der anvender kontante betalingsmidler, hvilket betyder, at det også i fremtiden må anses svært for skattepligtige at dokumentere, hvorfra kontante midler stammer. Skattemyndighederne har med indførelsen af loft over anvendelsen af kontanter som betalingsmidler fået et endnu bedre grundlag for at anvende den omvendte skærpede bevisbyrde når det gælder kontantindsætninger.

Indsætninger i pengeinstitutter via elektroniske transaktioner

Når det drejer sig om transaktioner, hvor transaktionssporet kan følges, påhviler det objektivt skattemyndighederne at bevise, at der er tale om skattepligt. Bevisbyrden kan dog kun strækkes så langt at skattemyndighederne har mulighed for at indsamle dokumentation fra 3. mand jf. Skattekontrolloven.

³⁸ LOV nr 651 af 08/06/2017

³⁹ Ligningslovens 8 Y

Derfor vil bevisbyrden der for transaktioner på tværs af landegrænser kunne væltes over på den skattepligtige.

Skattepligtige kan løfte en eventuel bevisbyrde der bliver væltet over på denne ved at sandsynliggøre at der ikke er tale om skattepligtig indkomst. Er der intet konkret bevis kan skattemyndighederne foretage en skønsmæssig ansættelse. Fastsættelsen af skønnet skal foretages efter de tidligere beskrevne regler herfor. Privatforbruget spiller i disse tilfælde en afgørende rolle for fastsættelse af skønnet.

I praksis forholder det sig dog sådan, at skattemyndighederne ved den administrative behandling i større omfang er begyndt at lægge bevisbyrden for at bevise transaktionerne over på den skattepligtige.

Når dette sker, ender sagerne ofte hos domstolene da Landsskatteretten har tilsluttet sig skattemyndighedernes praksis.

Når sagerne ender hos domstolene, vil det være den skattepligtige, der skal bevise at skattemyndighederne har uret i deres opfattelse. Dermed er det lykkedes at vende bevisbyrden om.

Det der er kendetegnet ved disse afgørelser, at skattemyndighederne ikke vil bruge de ressourcer, der skal til for at oplyse sagerne tilstrækkeligt, og så i stedet for at opfylde deres forpligtelse jf. Forvaltningsreglerne bruger afgørelserne til at flytte bevisbyrden fra sig selv over på den skattepligtige.

At skattemyndighederne ikke opfylder officialmaksimen og træffer afgørelser på ikke oplyste grundlag er et stort problem for retssikkerheden. Man må håbe at der kommer yderligere en retssikkerhedspakke der gør op med denne problemstilling.

Hvorfor skattemyndighederne har valgt denne administrative praksis, og hvorfor accepterer Landsskatteretten denne praksis, kan der kun gisnes om.

Lovgrundlaget for den administrative sagsbehandling

Skatteforvaltningen er en offentlig myndighed.

Som offentlig myndighed er skatteforvaltningen underlagt de regler, der gælder for den offentlige forvaltning. Derudover er der i Skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20 indsat bestemmelser om hvordan skattemyndighederne skal agere, når en indkomstændring skal foretages.

Forvaltningsloven er den lov, der primært definerer, hvorledes en sagsbehandling skal foregå og er derfor vigtig for enhver sagsbehandling, der foretages af skattemyndighederne.

Skattemyndighederne skal sikre, at den sagsbehandler, der behandler en given sag, ikke har egne interesser i sagen. Det betyder, at sagsbehandleren skal kunne udøve en fair og objektiv sagsbehandling og ikke må være inhabil. Det er der som udgangspunkt ikke de store udfordringer i, men der kan opstå situationer, hvor

en skattemedarbejder og en skattepligtig tidligere har krydset klinger, hvorfor den skattepligtige kan anmode om at en anden sagsbehandler behandler en given sag. Medarbejderen kan også være inhabil, hvis denne lader sig påvirke af et eventuelt fokus på et sagsområde, og derfor ikke er i stand til at træffe en objektiv vurdering af sagens fakta.⁴⁰

Den skattepligtige har ret til at lade sig repræsentere af en anden eller modtage bistand af en anden under sagsbehandlingen. I skattesager består bistanden typisk af en revisor eller en person med særlig indsigt i skatteret.⁴¹

Den skattepligtige har ret til at få aktindsigt⁴² i alle dokumenter der indgår i sagen, dog er interne dokumenter og hvis sagen er en straffesag undtaget for aktindsigt. I straffesager kan aktindsigt dog først gives når straffesagen er afgjort.⁴³

Undervejs i sagsforløbet har den skattepligtige ret til at blive hørt. Dette betyder, at skatteforvaltningen har pligt til løbende at orientere den skattepligtige om sagen ligesom denne skal have mulighed for at komme med egne betragtninger⁴⁴

Dette betyder, at skatteforvaltningen ikke kan træffe en afgørelse uden at den skattepligtige er inddraget i processen. Dog kan myndighederne undlade at inddrage den skattepligtige i sager, hvor den afgørelse der træffes, ikke er til ugunst for den skattepligtige.

På skatteområdet udmøntes partshøringen typisk ved at skattemyndighederne, som indledning på sagsbehandlingen kontakter den skattepligtige med henblik på at få fremsendt oplysninger til brug for kontrol i overensstemmelse med skattemyndighedernes beføjelser hertil i Skattekontrolloven.

Den skattepligtige skal have en rimelig frist til at fremkomme med sine bemærkninger og dokumentation. Undtaget herfra er dog tilfælde, hvor skattemyndighederne grundet forældelsesfrister, eksempelvis Skatteforvaltningslovens § 26, skal fremsende et forslag til ændring af en indkomst før en given frist.

Uanset om den skattepligtige bidrager til sagen ved at fremkomme med oplysninger eller ej, skal skattemyndighederne, hvis det er til ugunst for den skattepligtige, fremsende et forslag til ændring af de til Skattestyrelsen indberettede oplysninger før en afgørelse kan træffes. Forslaget skal indeholde en indsigelsesfrist før en afgørelse kan træffes.

⁴⁰ Forvaltningslovens §§ 3-6 Habilitet

⁴¹ Forvaltningslovens § 7, Repræsentation

⁴² Forvaltningslovens § 9-17, Aktindsigt

⁴³ Forvaltningslovens § 18, Aktindsigt i straffesager

⁴⁴ Forvaltningslovens § 19-21

Når den endelige afgørelse træffes, skal denne være begrundet⁴⁵. Begrundelsen skal også fremgå af det forslag, som skatteforvaltningen fremsender til den skattepligtige forud for afgørelsen. Dog har forvaltningen ikke pligt til at begrunde en afgørelse, der giver den skattepligtige fuldt medhold.

Foruden Forvaltningslovens bestemmelser er rammerne for skatteforvaltningens sagsbehandling defineret i Skatteforvaltningsloven. Her er specielt lovens §§ 19 og 20 vigtige. Disse bestemmelser beskriver hvorledes en sagsbehandlingsproces skal foregå.

Hovedessensen af bestemmelserne er at skattepligtige skal have mulighed for at komme med sine bemærkninger til af skattemyndighederne udfærdiget sagsfremstilling og forslag til en ændring af den selvangivne indkomst før en afgørelse træffes.

Hvordan skal en begrundelse være for at den opfylder Forvaltningslovens bestemmelser?

Det påhviler skattemyndighederne at sikre at en afgørelse, der træffes, sker på et så oplyst grundlag som muligt. (Officialmaksimen)

Sagsoplysningen er en vigtig del af sagsbehandlingen, idet den forvaltningsafgørelse, som skattemyndighederne træffer, skal være så korrekt som muligt.

Skatteforvaltningen har i sin sagsbehandling pligt til at inddrage alle de aspekter, der har betydning for afgørelsen. Skattemyndighederne er i Skattekontrolloven blevet bemyndiget til at indhente materiale fra 3. mand, hvis det har betydning for en sagsafgørelse. Det betyder, at hvis den skattepligtige ikke overholder sin pligt til at fremkomme med oplysninger om selvangivne dispositioner eller andre forhold som skattemyndighederne retter henvendelse om, påhviler det skattemyndighederne, som led i deres sagsoplysning og til brug for begrundelsen, at fremskaffe den dokumentation, der ligger til grund for henvendelsen til den skattepligtige.

Et eksempel herpå er i tilfælde af at skattemyndighederne er kommet i besiddelse af kontoudtog, der viser at der til en konto er overført store beløb, og beløbene i sig selv ikke beviser, at der er tale om skattepligtige overførsler, er det skattemyndighederne, som led i deres bevisbyrde at fremskaffe de underliggende bilag for transaktionerne. Hjemlen hertil findes i Skattekontrollovens § 59.

Undersøgelse og oplysningen af en sag før der kan træffes afgørelse kaldes også for Officialmaksimen eller officialprincippet. Officialprincippet er ikke lovfæstet. Folketingets Ombudsmand, der fører tilsyn med den offentlige forvaltning, har udarbejdet en udførlig vejledning, der er tilgængelig på Ombudsmandens hjemmeside.

⁴⁵ Forvaltningslovens §§ 22-24

Udgangspunktet er, at en sag skal oplyses til strækkeligt for at der kan træffes en så rigtig afgørelse som muligt.

Det er skatteforvaltningen, der har pligten til at sikre sig, at den afgørelse, der træffes, sker på et sådant grundlag at afgørelsen er så rigtig og virkelighedsnært for den pågældende skatteyder som muligt.

Folketinget Ombudsmand

Folketinget Ombudsmand⁴⁶ har den funktion at han skal føre tilsyn med den samlede offentlige forvaltning. Mener en borger at den offentlige forvaltning ikke har overholdt gældende regler for sagsbehandling, kan borgeren klage til ombudsmanden over den foretagne sagsbehandling.

Ombudsmanden vil så gennemgå sagen og såfremt han finder anledning til det kan han kritisere den stedfundne sagsbehandling.

Ombudsmanden kan via sin kritik anmode den forvaltning, der har truffet en ikke lovmedholdelig afgørelse, om at foretage en fornyet sagsbehandling.

Ombudsmanden har på sin hjemmeside offentliggjort en vejledning om Forvaltningsloven og hvordan den offentlige administration skal agere i sager med borgerne.

Folketingets Ombudsmand har i sin vejledning om officialmaksimen⁴⁷ beskrevet følgende om officialmaksimen og hvor langt undersøgelserne skal strækkes før en afgørelse kan træffes:

- Officialprincippet er ikke lovfæstet i forvaltningsretten, men er retsgrundsætning, der alene kan afviges med lovhjemmel.
- En myndighed må ikke træffe afgørelse på et ikke oplyst grundlag
- Ansvar for at oplyse en sag påhviler den myndighed, der skal træffe afgørelse, dog skal myndigheden ikke alene fremskaffe dokumentationen
- Myndighederne skal gå så langt at der kan træffes en rigtig afgørelse
- Myndighederne kan i tilfælde træffe afgørelse skønsmæssigt med processuel skadevirkning til følge, hvis borgeren undlader at deltage i sagsbehandlingen.

Det er en forudsætning for at nå frem til rigtig og lovmedholdelig afgørelse at afgørelsen er begrundet hvis en afgørelse er til ugunst for borgeren. Dette følger af Forvaltningslovens §§ 22-24.

Ombudsmanden angiver endvidere om begrundelse⁴⁸ i afgørelser

- Alle afgørelser skal være begrundede, hvis den afgørelse, der træffes, er til ugunst for borgeren

⁴⁶ Lov om Folketingets Ombudsmand LBK nr 349 af 22/03/2013

⁴⁷ Officialprincippet Ombudsmandens hjemmeside, https://www.ombudsmanden.dk/myndighedsguiden/generel_forvaltningsret/officialprincippet/

⁴⁸ https://www.ombudsmanden.dk/myndighedsguiden/generel_forvaltningsret/begrundelse/

- Alle begrundelser skal henvise til retsregler og praksis.
- Hovedhensyn for skøn skal begrundes
- Sagens fakta skal angives så borgeren har mulighed for at forstå afgørelsen
- Manglende eller korrekt begrundelse kan medføre ugyldighed
- Partsanbringender skal behandles og indgå som en del af begrundelsen og der skal tages stilling dertil.

På skatteområdet betyder det, at de afgørelser skatteforvaltningen træffer til ugunst for den skattepligtige skal være begrundede på en sådan måde, at der tages stilling til alle de forhold, der har betydning for det resultat, som myndighederne når frem til.

Når det kommer til det skøn, som skattemyndighederne foretager i forbindelse med skønsmæssige ansættelser af personlige skatteydere, har Ombudsmanden i flere tilfælde kritiseret såvel det daværende SKAT som Skatteankestyrelsen for mangler i deres begrundelser.

Den væsentligste og fortsat gældende afgørelse fra Ombudsmanden om skønsmæssige ansættelser pålægger skattemyndighederne, at de skøn der udøves, er så rimelige og virkelighedsnære som muligt, med udgangspunkt i de faktiske forhold for de pågældende skatteydere.

Dette betyder bl.a. at skattemyndighederne ved fastsættelse af sit skøn skal på se at det privatforbrug, der kan beregnes efter den skønsmæssige indkomstforhøjelse, er rimelig med udgangspunkt i de faktiske forhold for den pågældende skatteyder og dennes husstand. Ombudsmanden har taget stilling til dette i FOB 90.197, der fortsat er gældende.

Dette betyder bl.a. at skattemyndighederne ikke uden at beregne privatforbrug kan foretage en skønsmæssig ansættelse af indkomsten alene på grund af, at de skønner at en person er skattepligtig af alle elektroniske indsættninger på en bankkonto, medmindre at det privatforbrug, der kan beregnes efter indkomstændringen, er gennemført, er rimeligt og virkelighedsnært for den pågældende skatteyder, Der kan dog være undtagelser hertil.

Skatteforvaltningsloven

Skatteforvaltningsloven definerer strukturen i skatteforvaltningen samt beskriver de regler som skattemyndighederne skal anvende, når en indkomstændring foretages. I denne forbindelse skal nævnes at Forvaltningslovens bestemmelser har forrang for Skatteforvaltningsloven.

I forhold til ændring af indkomstansættelser for indkomstskatter er specielt §§ 26, 27 og 34A vigtige.

Ordinære ansættelsesfrister

Skatteansættelserne kan jf. § 26 genoptaget af såvel skattemyndighederne, som den skattepligtige senest 3 år og 4 måneder efter udløbet af et indkomstår. Skattemyndighederne er forpligtet til at fremsende varsel om indkomstændringer senest på ovenstående frist, mens afgørelsen skal være fremsendt til skatteyderen senest 1. august samme år. Den skattepligtige kan anmode om at ansættelsesfristen suspenderes, således at skattemyndigheder har mulighed for at behandle en genoptagelsesansøgning.

Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen

Skatteforvaltningen kan med hjemmel i Skatteforvaltningsloven § 27 stk. 1 nr. 5, hvis der er tale om groft uagtsomme forhold genoptage en skatteansættelse. Genoptagelse efter denne bestemmelse kan alene foretages på skattemyndighedernes initiativ.

Problemstillingen ved vurderingen af om der kan ske ekstraordinær genoptagelse er altid at fastlægge hvilken grad af uagtsomhed, der har været fra den skattepligtiges side.

For at tydeliggøre, at der ved fastsættelsen af graden af uagtsomhed giver udfordringer, vil jeg senere beskrive, hvad der skal til for at statuere groft uagtsomhed.

Kundskabstidspunkt for grundlag for ekstraordinær ansættelse

Skattemyndighederne skal jf. § 27 stk. 2 foretage indkomstændring som følge af § 27 senest 6 måneder fra det tidspunkt myndighederne fik kendskab til oplysningerne. Højesteret har i SKM2018.481.HR⁴⁹ behandlet denne problematik. Denne afgørelse er analyseret af Professor Jane Bolander i SR SKAT-2018-357⁵⁰.

I denne sag modtog skattemyndighederne materiale der kunne danne grundlag for en forespørgsel til den skattepligtige den 5. maj 2010, men dataene var af en sådan kvalitet at der skulle foretages en individualisering af materialet. Dette endelige grundlag for at kunne starte sagen var efter skattemyndighedernes opfattelse den 7. december 2010. I perioden marts til maj 2011 indhentede skattemyndighederne materiale fra den skattepligtige. Højesteret nåede frem til at skattemyndighederne først fik kendskab til de oplysninger der dannede grundlag for indkomstændringen i forbindelse med de oplysninger der blev indhentet fra den skattepligtige, hvorfor indkomstændringen var foretaget i rette tid.

Jane Bolander kommer i sin analyse frem til at fristreglerne i § 27 stk. 2 ikke opfylder dens formål, når Højesteret lægger omstændigheder hos skattemyndighederne til grund for at tilsidesætte bestemmelsen der er en lovfæstet rettighed for skatteyderen.

⁴⁹ SKM2018.481.HR, Afgørelse om bl.a. kundskabstidspunkt

⁵⁰ SR SKAT-2018-357, Artikel af Jane Bolander

Skatteforvaltningslovens § 34 A – forældelse

Uanset om en sag kan genoptages ekstraordinært jf. Skattekontrollovens § 27 stk. 1, kan skattemyndighederne ikke foretage ændring af indkomstansættelser, der ligger forud for 10 år. Dette følger af Skatteforvaltningslovens § 34 A stk. 4.

Den ultimative forældelse i § 34 A kan være problematisk i forhold til anden lovgivning, hvor det er lovfæstet at materiale skal opbevares i mindre end 10 år.

At skattemyndighederne har mulighed for at gå 10 år tilbage, er f.eks. problematisk i forhold til Bogføringsloven.

Bogføringslovens § 10 angiver at bogføringspligtige skal opbevare deres regnskab på betryggende vis i 5 år.

Dette betyder at enhver bogføringspligtig er berettiget til at destruere alt bogføringsmateriale efter opbevaringskravet er udløbet.

Dette kan give problemer i forhold til skattepligtiges retssikkerhed hvis skattemyndighederne indleder en skattesag der ligger mere end 5 år tilbage.

Er der tale om forhøjelse af indkomstgrundlaget, er det som tidligere nævnt udgangspunktet, at skattemyndighederne har den fulde bevisbyrde for at bevise at noget er skattepligtigt jf. Statsskattelovens § 4.

Skattemyndighederne kan som nævnt ovenfor alene genoptage en skatteansættelse, hvis de er tale om groft uagtsomme forhold.

Uanset om skattemyndighederne mener, at der er tale om groft uagtsomme forhold, vil dette være så godt som umuligt at løfte bevisbyrden herfor, når der er tale om indkomstændringer, der vedrører forhold, der er mere end 5 år gamle.

Har den skattepligtige som anført i Bogføringsloven skilt sig af med bogføringsmaterialet i overensstemmelse kan skattemyndigheder efter lovgivningen ikke foretage nogen indkomstændring såfremt de ikke kan løfte bevisbyrden herfor.

Skattemyndighederne vil samtidig have svært ved at løfte denne bevisbyrde, da skattemyndighederne ikke kan kræve, at er fremvises dokumentation, der er ældre en 5 år, jf. bogføringsloven og samtidig ikke kan kræve at få udleveret oplysninger fra 3. mand jf. Skattekontrolloven der rækker ud over den pligt som 3. mand har til at opbevare bogføringsmaterialet. Det kan i øvrigt også være i strid med persondataforordningen hvis f.eks. en bank opbevarer data der er ældre, end hvad lovgivningen foreskriver. Jeg vil senere vende tilbage til dette.

Det vil derfor i praksis være umuligt for skattemyndighederne at løftebevisbyrden for forhold, der vedrører indkomstår, der ligger forud for den 5-årige forældelsesfrist i Bogføringslovens § 10, medmindre skattemyndighederne ad anden vej er kommet i besiddelse af dokumentation, der beviser dette.

Da hverken den skattepligtige eller 3. mand er forpligtet til at opbevare materialet vil den fulde bevisbyrde for ændringerne ligge hos skattemyndighederne. Ingen bevisbyrde kan væltes over på den skattepligtige.

Simpel ctr. grov uagtsomhed

Det er vigtigt, at såvel skattemyndigheder som skattepligtige er opmærksomme på hvilken grad af uagtsomhed, der er tilstede ved en given lovovertrædelse af skattelovgivningen.

Fastsættelsen af graden af tilregnelsen spiller en altafgørende rolle for om skattemyndighederne kan foretage ekstraordinære genoptagelser af skatteansættelser. Som nævnt kræver en genoptagelse af skatteansættelser jf. betingelserne i Skattekontrollovens § 27 stk. 1 nr. 5, at der fra den skattepligtiges side er handlet mindst groft uagtsomt.

I det følgende vil jeg kort gennemgå de væsentlige forhold, der skal vurderes for fastsættelse af tilregnelsen.

Den simple uagtsomhed

Ved simpel uagtsomhed i skatteretten forstås, at en skattepligtig ikke har til hensigt at foretage sig noget strafbart, men ved fejl, enkeltstående dispositioner kommer til at forbyde sig mod gældende lov eller hvis en lovgivning i sin form er svær at forstå for ikke specialister.

Eksempler på simpel uagtsomhed

En skatteyder beregner den skattemæssige værdi af fri bil forkert, hvorved beskatningsgrundlaget bliver forkert. Beskatningen jf. Ligningslovens § 16 beskriver blot at bilen som minimum skal beskattes med 25% af bilens værdi, men ikke hvorvidt ekstraudstyr mv. skal beskattes og med hvor meget. Derved kan der være usikkerhed om beskatningsgrundlaget, hvorfor der i disse tilfælde vil være tale om simpel uagtsomhed.

Et andet eksempel på simpel uagtsomhed er hvis en skattepligtig ved opgørelse af den skattepligtige indkomst ved salg af en ejendom der er skattepligtig efter Ejendomsavancebeskatningsloven kommer til at tillæg til anskaffelsessummen jf. Ejendomsavancebeskatningslovens § 5 stk. 1 med for mange år eller foretager en forkert beregning af indgangsværdien.

Er der tale om, at der enten er flere muligheder for at foretage en opgørelse af en indkomst eller et fradrag og hvor lovgivningen åbner op for at foretage et skøn, vil altid betyde, at der er tale om simpel uagtsomhed, Et foretaget skøn af en skattepligtig indkomst er ikke baseret på konkrete konstaterbare forhold, hvorfor et foretaget skøn altid i udgangspunktet vil være simpel uagtsomt.

Er et forhold simpel uagtsomt udelukker det skattemyndighederne fra at genoptage sager senere en fristerne angivet i Skatteforvaltningslovens § 26, da betingelserne for genoptagelse jf. § 27 stk.5 ikke er tilstede.

Grov uagtsomhed

Da det under sagsbehandlingen vil være skattemyndighederne, der vil påstå at der er tale om, at der fra den skattepligtige side er foretaget noget, der mindst er groft uagtsomt, vil bevisbyrden for at bevise tilregnelsen, alene ligge hos skattemyndighederne.

Denne bevisbyrde kan ikke væltes over på den skattepligtige idet der skattepligtige ved groft uagtsomme handlinger.

Fastsættelse af graden af tilregnelse er ikke nemt, heller ikke i praksis.

Hvad der skal til for at statuere groft uagtsomhed, er i praksis flydende og skal vurderes individuelt. Der har været en tendens til at skattemyndighederne gerne vil statuere groft uagtsomhed ved enhver forglemmelse eller fejl i selvangivelsen eller ved en fejlfortolkning af en kompliceret skattelov.

Professor Jan Pedersen har i SR.2015.0160⁵¹ behandlet området og når i sin konklusion frem til

” Der er således ingen tvivl om, at der i højere grad end tidligere foretages ekstraordinære ansættelser pga. forsæt eller grov uagtsomhed. Dette sammenholdt med, at også de øvrige ekstraordinære fortolkes og anvendes ud over det forudsatte ved lovgivningens indførelse, har medført, at den teoretiske hovedregel om 3-årig ansættelsesfrist er blevet den praktiske undtagelse.

Hvor grænsen går, når der statueres grov uagtsomhed kan også være en udfordring for domstolene.

At dette er tilfældet, ses af nedenstående afgørelse, hvor Østre Landsret og Højesteret er uenige i fastsættelsen af tilregnelsen. Nedenstående dom giver et godt indblik i, at det også for domstolene er svært at vurdere, hvor graden af tilregnelse skal placeres

SKM. 2017.357 ØLR, hvor et landsretten var enige med skattemyndighederne i at et ægtepar var fuldt skattepligtige til Danmark. Landsrettens flertal mente ikke, at ægteparret havde optrådt groft uagtsomt ved alene at indgive selvangivelser for begrænset skattepligt, Skattemyndighederne havde ikke bevist, at der var tale om minimum grov uagtsomhed. Der var derfor ikke grundlag, for at der kunne ske ekstraordinær genoptagelse jf. Skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1 nt. 5 og indkomstårene 2003-2006 var forældede

Dommen blev af skatteministeriet indbragt for Højesteret efter at procesbevillingsnævnet havde givet begrænset tilladelse til at sagen kunne behandles ved Højesteret. 3. procesbevillingen blev alene givet vedr. vurderingen af den ekstraordinære genoptagelse jf. Skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1. nr. 5.

⁵¹ SR Skat 2015.0160, Jan Pedersen simpel og Grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten

Højesteret nåede i SKM2018.520.HR ⁵²frem til at ægteparret havde handlet groft uagtsomt ved alene at indlevere selvangivelser for begrænset skattepligt.

De hovedhensyn, der i alle retsinstanser blev lagt til grund for at statuere skattepligt, var at parret havde rådighed over et sommerhus med helårsstatus. Parret havde boet på i sommerhuset i en periode på 3 måneder forud for fraflytning til Schweiz samt at den ene ægtefælle efter fraflytningen bestred flere bestyrelsesposter. Højesteret slog samtidig fast at det forhold, at ægteparret havde anvendt ekstern rådgivning ikke var en formildende omstændighed ved fastsættelse af tilregnelsen.

I alle retsinstanser, blev der lagt til grund at skattemyndighedernes kundskabstidspunkt var den 12. november 2010, hvor skattemyndighederne på et møde blev bekendt med sagens fakta.

Hvorfor når Østre Landsret frem til en anden konklusion vedr. graden af uagtsomhed?

Flertallet af dommerne i Østre Landsret kommer frem til at skattemyndighederne ikke har løftet bevisbyrden for at parret i indkomstårene, hvor de havde indgivet selvangivelser med begrænset skattepligt ikke havde optrådt groft uagtsomt, selvom de var fuldt skattepligtige berettigede til ekstraordinær genoptagelse af indkomstårene 2003-2006.

De 2 dommere, mente at ægteparret havde opfyldt deres pligt til at selvangive og derfor havde oplyst skattemyndighederne om deres opfattelse af skattepligtsforholdet, hvorfor der ikke var tale om groft uagtsomme forhold der kunne medføre genoptagelse jf. Skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1 nr. 5.

Analyse af dommen

Ovenstående sag viser, at der er kan være forskel på hvordan skatteforvaltningslovens regler om genoptagelse fortolkes blandt dommere og retsinstanser.

Hvis der objektivt ses på forskellen i tilregneligheden af de 2 opfattelser til sagens afgørelse ligger forskellen i hvad der er simpelt uagtsomt og hvad der er groft uagtsomt.

Det forhold at en part med udgangspunkt i lovgivning og praksis har en opfattelse af, at man alene er begrænset skattepligt, og selvangiver derefter, bør ikke medføre at der er tale om grov uagtsomhed. Ved selvangivelsen tager den skattepligtige et valg som myndigheder og domstole siden mener var forkert, blandt andet ud fra både faktum og skøn, bør i udgangspunktet alene medføre at der er tale om simpel uagtsomhed.

Det er derfor bekymrende, at Højesteret anser dette for groft uagtsomt og vil medføre at de skattepligtiges retssikkerhed forringes. Der er tale om ret så komplicerede regelsæt om placering af skattepligt, der samtidig

⁵² Højesteretsdom SKM2018.520.HR og SKM. 2017.357 ØLR

har vidt forskellige konsekvenser for den enkelte. Denne fortolkning kan få vidtrækkende konsekvenser for fastsættelse af tilregnelsen i fremtiden.

I Den Juridiske Vejlednings afsnit A.C.3.2.4⁵³ beskriver Skattestyrelsen, at det er skattemyndighederne, der skal bevise tilregnelsen i en skattesag. Ved vurderingen af tilregnelsen tages bl.a. udgangspunkt i følgende:

Uagtsomhed er som udgangspunkt en bebrejdelseværdig adfærd. Der foreligger uagtsomhed, når en person ikke har udvist den agtpågivenhed, som vedkommende har pligt til at udvise over for andres rettigheder.

Den grove uagtsomhed er en særlig bebrejdelseværdig afvigelse fra normal handlemåde. Det kan i bestemte sammenhænge være mere bebrejdelseværdigt, at gerningsmanden slet ikke ulejlig sig med at tænke over risikoen ved sin handling, end at gerningsmanden når frem til en fejlslutning.

Kan det bebrejdes de skattepligtige, at de har handlet som de gør ved deres vurdering af skattepligten?

Der er tale om en situation hvor ægteparret har 2 valg og har truffet et valg og vurderet at de alene er begrænset skattepligtige til Danmark.

Ægteparret har forud for flytningen meddelt skattemyndighederne at det er deres opfattelse at deres skattepligt ophører.

På dette tidspunkt havde skattemyndighederne oplysninger om såvel sommerhuset som den ene ægtefælles bestyrelsesarbejde i Danmark.

Derfor kan det argumenteres, for at skattemyndighederne allerede på dette tidspunkt fik vished for sagens fakta der lå til grund ved accepten af skattepligtens ophør. Dette ville udelukke muligheden for at skattemyndighederne kunne genoptage skatteansættelserne ekstraordinært jf. Skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1 nr. 5.

Reglerne om fuld skattepligt til Danmark er for en almindelig borger udviklede, og det må ikke forventes at en skattepligtig er sat ind i alle detaljer. Men det laver Højesteret om på i afgørelsen.

Sagen rummer yderligere 2 områder der kan give problemer for retssikkerheden som jeg ikke vil kommentere nærmere på andet en blot kort at oplyse dem

1. Hvorfor procesbevillingsnævnet giver skattemyndighederne lov til at indbringe spørgsmålet for Højesteret er en gåde, da der ikke er noget principielt i fastsættelse af graden af uagtsomhed
Af procesbevillingsnævnets hjemmeside fremgår det alene i tilladelsen følgende:

Tilladelsen til at få sagen behandlet af højesteret er givet ved afgørelse af 27. november 2017 med henvisning til Retsplejelovens § 371 stk. 1, 2. og 3 punktum. Bestemmelsen affattes således:

Procesbevillingsnævnet kan dog meddele tilladelse til prøvelse i 3. instans, hvis sagen er af principiel karakter. Hvis særlige grunde taler for det, kan tilladelsen begrænses til en del af det krav, som sagen angår, eller, hvor sagen omfatter flere krav eller spørgsmål, til et af disse.

⁵³ Den Juridiske vejledning afsnit A.C.3.2.4

2. Parret bliver dømt til at betale Skatteministeriet 1.500.000 i sagsomkostninger. Det er skadende for retssikkerheden at man risikerer foruden at skulle betale skatter og renter som følge af sagens materielle resultat, kan risikere at blive ruineret af sagsomkostningerne.

I en anden sag tog Østre Landsret i SKM2016.327.ØLR, stilling til om overførsel af midler til en bankkonto stammede fra beskattede midler.

Sagen drejede sig om at en person boede og der arbejdede i Danmark ad 2 omgange fik overført midler fra en person, som hun var i forhold med. Personen havde ikke noget personnummer og som følge deraf heller ingen bankkonto.

Skattemyndighederne havde foretaget ændringer af den pågældendes indkomst for 2005.

Skatteyderen forklarede at der var tale om midler der var overført til hendes konto fordi hendes daværende samlever ikke kunne oprette en bankkonto.

Landsretten nåede frem til at det var groft uagtsomt at den skattepligtige ikke havde selvangivet indkomsten i 2005 og at sagen derfor ikke var forældet.

Om selve kvalifikationen af indkomst, henviste Landsretten i sin afgørelse at den skattepligtige ikke havde løftet bevisbyrden for at der var tale om beskattede midler.

Endvidere fremgik teksten "fee" i overførslerne samt beløbenes størrelse, der blev afgørende for at der var skærpet bevisbyrde som blev lagt over på den skattepligtige

Sagen er et eksempel på at bevisbyrden placeres hos den, der er bedst vidende om selve transaktionen. Foruden teksten på kontoudtoget havde skattemyndighederne ikke mulighed for at fremskaffe yderligere oplysninger, da der var tale om overførsel fra en udenlandsk bank, hvorfor skattekontrollovens bestemmelser om indhentelse af oplysninger fra 3. mand ikke kan anvendes.

Persondataforordningen og skatteretten

Med virkning fra 25. maj 2018 blev EU Dataforordning⁵⁴ indført i dansk ret.

Forordningen skal sikre, at borgere mod misbrug af borgernes egne data.

Enhver erhvervmæssig virksomhed der indsamler data om borgere eller kunder, har pligt til alene at opbevare data, der indgår i et aktivt kundeforhold. Er der tale om et kundeforhold af løbende karakter, skal de oplysninger, der ikke længere er relevant for kundeforholdet slettes.

Når et kundeforhold slutter, skal den erhvervsdrivende inden for rimelig tid slette kundeoplysningerne af egen drift. Dette gælder i enhver henseende, med mindre, at den erhvervsdrivende har pligt til at opbevare data efter anden lovgivning. Dette gælder f.eks. erhvervsdrivende, der driver bankvirksomhed.

Netop det finansielle område spiller en vigtig rolle i skatteretten, da langt de fleste skattesager drejer sig om penge eller andre værdier.

Ifølge Hvidvaskloven⁵⁵ er et pengeinstitut forpligtet til at opbevare data i 5 år. Da denne forældelsesfrist er kortere end den periode en erhvervsdrivende skal gemme regnskabsmateriale jf. Bogføringslovens § 10, betyder det, at bankerne er forpligtet til at slette alle data om kunder ved udløbet af det 5. indkomstår efter udløbet af et indkomstår.

Det følger af Persondataforordningen at man kan anmode om at alle personhenførbare oplysninger slettes, når lovgivning tilsiger dette.

Dette medfører, at man ikke kan bede sit pengeinstitut slette alle oplysninger sig hvis man skifter pengeinstitut. Man kan dog bede om at få slettet oplysninger, der tilknytter sig til personen selv, såsom adresse, telefonnr. og mail. Men man kan først efter 5 år kræve, at pengeinstituttet sletter alle oplysninger om transaktioner på konti samt kortforbrug. Er du fortsat kunde i samme pengeinstitut, kan du ikke få slettet oplysninger om eksisterende lån mv.

Hvis et pengeinstitut opbevarer oplysninger de ikke må, risikerer det som andre erhvervsdrivende enorme bøder.

Konsekvenser for bevisbyrden i skattesager

At pengeinstitutterne ikke må opbevare data udover den periode, der er beskrevet i bogføringsloven, betyder at skattemyndighederne jf. deres beføjelser i Skattekontrolloven ikke kan indhente oplysninger af ældre dato,

⁵⁴ EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) 2016/679

⁵⁵ Hvidvaskloven LOV nr 651 af 08/06/2017

hvorfor det kan være med til at sikre bedre rettigheder for skattepligtige i skattesager. Udleverer pengeinstituttet alligevel oplysningerne vil det være et brud på persondatareglerne.

Som tidligere nævnt kan skattemyndighederne ændre indkomstansættelser i op til ti år efter udløbet af et indkomstår. Myndighederne vil som en konsekvens af persondataforordningen ikke indhente data der er ældre end forældelsesfristen i Bogføringslovens § 10. Samtidig vil det betyde, at myndighederne vil have svært ved at løfte bevisbyrden for forhold, der ligger forud for dette tidspunkt. Da der ingen pligt er til at opbevare dokumentationen, kan ingen bevisbyrde pålægges skattepligtige.

Hvilket materiale må pengeinstitutter mv. udlevere til skattemyndighederne

Når skattemyndighederne som led i deres kontrolvirksomhed anmoder om at få fremsendt kontoudtog eller lignende fra pengeinstitutterne, har bankerne pligt til at foretage en vurdering af om de oplysninger der fremsendes, er relevante. Pengeinstituttet må ikke udlevere kontoudtog hvor af der fremgår oplysninger der kan identificere kundens race, seksualitet, helbredsoplysninger mv. Dette betyder at pengeinstituttet skal anonymisere eventuelle poster på et kontoudtog der kan identificere en persons oplysninger som er omfattet af begrebet følsomme oplysninger. Foretages anonymiseringen ikke vil dette medføre at såvel persondataforordningens samt tavshedspligten kan være overtrådt.

Samme forhold gør sig gældende når der udveksles oplysninger internt mellem offentlige forvaltninger.

Konsekvensen af ikke at overholde persondataforordningen kan have stor betydning for skattemyndighedernes bevisførelse da det kan medføre at skattemyndighederne ikke kan anvende den indsamlede dokumentation i en skattesag

Persondataforordningen blev indført med virkning fra den 25. maj 2018, så praksis på området er minimal.

Men at dømme efter intentionerne med lovgivningen kan skattemyndighederne ende i en situation hvor den indsamlede dokumentation ikke må anvende i skattesagen, fordi de kontoudtog og eventuel andet materiale anses for at være indsamlet ulovligt fordi de rettelig burde være slettet.

At det alene er relevant materiale, som må udleveres om borgere/ kunder, kan der i henhold til forordningen opstå problemer med hvad der må udleveres til skattemyndighederne.

Vil det være relevant for pengeinstitutterne at udlevere kontoudtog til skattemyndighederne, når de bedes herom, hvis der er tale om information om en bankkunde, hvis anmodningen fra skattemyndighederne omhandler oplysninger om forhold, der ligger forud for fristen i Skatteforvaltningslovens § 26?

Ja det kan være relevant, hvis pengeinstituttet fra skattemyndighederne side kan dokumentere at formålet med indsamlingen af materialet er kontrol med skatteyderen, men skattemyndighederne skal kunne dokumentere overfor pengeinstituttet, at der foreligger en mistanke om mindst grov uagtsomhed, eller ser

der intet formål med det, da der som minimum skal statueres grov uagtsomhed for at en skatteansættelse kan genoptages.

Samme vurdering bør tages i det tilfælde at skattemyndighederne anmoder om oplysninger der ligger mere end 5 år forud for tidspunktet.

Persondataloven og ulovligt indsamlede beviser

Skattemyndighederne får ofte overbragt oplysninger og dokumentation fra SØIK (Statsadvokaten for økonomisk og international kriminalitet).

Materialet kan eksempelvis bestå i kontoudtog eller andet materiale, som enten er indsamlet under en politiefterforskning eller oplysninger modtaget fra indberetningspligtige efter Hvidvaskloven.

Indtil 2018 var der ikke nogen afgørelser om hvorvidt skattemyndighederne måtte gøre brug af ulovligt indsamlede beviser i deres sagsbehandling.

Datatilsynet⁵⁶ traf ved afgørelse publiceret den 17. maj 2018 afgørelse om, at beviser der af anklagemyndigheden var indsamlet på ulovligvis jf. retsplejeloven ikke kunne anvendes, som bevis i en skattesag. Skattemyndighederne havde løbende i efterforskningen fået overleveret materiale fra SØIK. En del af dette materiale var indsamlet via aflytninger og korrespondance mellem den sigtede skatteyder og dennes advokat. Anklagemyndigheden var i retten blevet bedt om at destruere materialet, fordi det var ulovligt tilvejebragt. Materialet var alligevel blevet videresendt til skattemyndighederne, der anvendte materialet i deres civile sagsbehandling.

Konsekvenserne af denne afgørelse kan have vidtrækkende konsekvenser for den måde som skattemyndighederne indsamler dokumentation på i skattesager.

Rækkevidden af Datatilsynets afgørelse

Det har endnu ikke været afprøvet om en manglende eller rettidig sigtelse/vejledning kan medføre at de beviser der indsamles af skattemyndighederne i forbindelse med en skatteansættelse, vil anses for at være fremskaffet på ulovlig vis.

Der er meget der taler for at Datatilsynet vil nå frem til samme konklusion, som i afgørelsen fra maj 2018, da der er tale om at der er indsamlet beviser og dokumentation, der tilsidesætter persondatareglerne og Retsplejelovens regler om forbud mod selvinkriminering.

⁵⁶ <https://www.datatilsynet.dk/tilsyn-og-afgoerelser/afgoerelser/2018/maj/skats-brug-af-ulovligt-fremskaffede-oplysninger/>

Hvidvaskloven og skattemyndighederne

Hvad er hvidvask?

1) uberettiget at modtage eller skaffe sig selv eller andre del i økonomisk udbytte, der er opnået ved en strafbar lovovertrædelse, 2) uberettiget at skjule, opbevare, transportere, hjælpe til afhændelse eller på anden måde efterfølgende virke til at sikre det økonomiske udbytte fra en strafbar lovovertrædelse eller

3) forsøg på eller medvirken til sådanne dispositioner.

Strafferetligt er hvidvask dækket af straffelovens § 290 om hæleri, der også vedrører udbytte fra alle strafbare forhold. Hæleri omfatter dog ikke gerningsmanden, der har begået den strafbare handling. Det betyder eksempelvis, at en person, som handler med narko, vil blive straffet for salget af narkoen, men ikke for hæleri i forhold til de penge pågældende har modtaget for narkoen. Sættes pengene eksempelvis i banken, skal der i alle tilfælde ske underretning til Hvidvasksekretariatet efter hvidvasklovens regler. Der er altså forskel på reguleringen af selvhvidvask i straffeloven og hvidvaskloven. Kilde Hvidvask.dk

Dette betyder, at overtrædelse af skattelovgivningen skal vurderes selvstændigt med udgangspunkt i skattelovgivningen.

Skattemyndighederne har via SØIK fået tilgang til en skattepligtiges data fra banker. SØIK er kommet i besiddelse af materialet via pengeinstitutternes indberetninger jf. Hvidvaskloven. SØIK foretager en vurdering af materialet, hvis de finder de nødvendigt videregiver de materialet til Skattestyrelsen. Det er ikke offentliggjort om det er alle indberetninger fra pengeinstitutter og andre der er videresendt til Skattestyrelsen, eller det blot er tale om de sager hvor SØIK vurderer at Hvidvaskloven er overtrådt.

I pressemeddelelse på Skattestyrelsens hjemmeside af 25. september 2018⁵⁷ oplyser styrelsen at modtagne underretninger om hvidvask har medført at der er truffet afgørelser i 426 sager med et skatteprovenu til følge på 223. mio. kr.

Er der tale om at der videresendes materiale der vedrører indberetninger, hvor der ikke er fundet grundlag for at hvidvaskreglerne er overtrådt, kan der være udfordringer i forhold til Persondataforordningen.

Det kan i den forbindelse være interessant at undersøge om SØIK må videregive disse oplysninger uden samtykke fra den skattepligtige og om materialet overhovedet må videregives, hvis formålet med at SØIK er kommet i besiddelse af oplysningerne alene er til efterforskning jf. Hvidvaskloven.

SØIK har indsamlet oplysningerne med henblik på at konstatere om Hvidvaskloven er overtrådt er dette tilfældet må SØIK gerne videresende oplysningerne til SKAT, da overtrædelse af hvidvaskloven og skattelovgivningen hænger sammen. Indhentelsen af oplysningerne omfattet af Artikel 6 stk 1 litra e.

⁵⁷ <https://www.sktst.dk/aktuelt/pressemeddelelser-og-nyheder/skattestyrelsen-hvidvaskefterretninger-giver-223-mio-kr-ekstra-i-skat/>

Konklusion

Formålet med denne afhandling var at finde ud af om skattemyndigheders sagsbehandling lever op bevis- og bevisbyrdeforpligtelser, der følger af lovgivning og praksis.

Det var en rigtig god ide, at den nuværende regering har valgt at have fokus på at forbedre retssikkerheden på skatteområdet. Det var der i den grad behov for, men de er ikke helt færdige endnu. Der er brug for flere tiltag. I min perspektivering vil jeg komme ind på hvad der yderligere bør foretages for at borgerne i Danmark kan få tillid til skattemyndighederne. De allerede vedtagne tiltag har betydet, at borgerne kommer mere i centrum når det kommer til de rettigheder man som borger har når man møder skattemyndighederne.

Min gennemgang har vist, at skatteyderne ikke i alle situationer kan støtte ret på, at den sagsbehandling der foretages i den offentlige administration altid lever op til gældende lovgivning og praksis, når det kommer til at placering af bevisbyrden.

Når skattemyndighederne foretager sagsbehandlingen i sager med skatteydere, er det vigtigt, at de forvaltningsretlige regler følges. Skatteyderne skal føle sig trygge ved at sagsbehandlerne har styr på efter hvilke bestemmelser sagsbehandlingen skal foregå. Sådan er det langt fra i alle tilfælde.

De senere års domme fra domstolene viser at det er så godt som umuligt for skattepligtige at vinde en sag mod Skatteministeriet. Dette skyldes ikke, at domstolene behandler sagerne forkert men i langt højere grad at grundlaget for den administrative sagsbehandling er meget restriktiv. Skattemyndighederne forsøger til stadighed at flytte på de grænserne for hvor bevisbyrden i sagerne skal ligge.

Hovedproblemet er, at når skattemyndighederne har truffet en afgørelse, hvor bevisbyrden ikke er korrekt placeret fra sagens begyndelse, skader skatteydernes muligheder for at få ret i sin påstand ved domstolene. Dette skyldes, at bevisbyrden vendes når en sag indbringes for domstolene, fordi det er skatteyderen der skal bevise at skattemyndighederne har truffet en forkert afgørelse.

Det er et stort retssikkerhedsmæssigt problem, at domstolene tager udgangspunkt i den afgørelse skattemyndighederne har truffet og ikke tager udgangspunkt i grundlag for den tvist sagen drejer sig om.

Det står uden for enhver tvivl, at det under den administrative sagsbehandling er skattemyndighederne der som udgangspunkt skal bevise at en given indkomst er skattepligtig.

Denne bevisbyrde forsøger skattemyndighederne i flere og flere tilfælde at vælte over på den skattepligtige. Dette sker ved at skatteforvaltningen hele tiden forsøger at teste rækkevidden af den praksis der ligger på området. Som beskrevet i afhandlingen så anvender skattemyndighederne SKM2008.905, som begrundelse for at en kontoindsætning er skattepligtig, Denne afgørelse omhandler alene kontante indsætninger på bankkonti, men skattemyndighederne udstrækker dommens rækkevidde til også at omfatte elektroniske

overførsler til bankkonti. Skattemyndighederne må i deres sagsbehandling ikke anvende ikke gældende lovgivning og praksis, hvorfor det ikke burde være muligt at anvende denne afgørelse på andre sager end hvor der er tale om anvendelse af kontante betalingsmidler.

Det samme gør sig gældende når det kommer til placeringen af tilregnelsen ved en fejl i en skatteansættelse. Skattemyndighederne har udviklet en administrativ praksis, der betyder, at myndighederne anser næsten enhver forglemmelse eller fejlfortolkning af lovgivningen som værende groft uagtsomt. Som tidligere beskrevet så er denne fortolkning alt for vidtgående, og er til stor skade for retssikkerheden. Bevisbyrden for at der er foreligger grov uagtsomhed ligger fuldt og helt hos skattemyndighederne og kan aldrig væltes over på den skattepligtige. Skattemyndighederne skal derfor være meget påpasselige, når de anlægger det synspunkt at et forhold er et udslag af grov uagtsomhed. Skattemyndighederne skal bevise, at den skattepligtige har foretaget en handling, der afviger så meget for normen, at der er tale om grov uagtsomhed.

Skattemyndighederne har jf. retssikkerhedslovens § 10 pligt til at vejlede skatteydere om, at der kan være foretaget en handling, der efter skattemyndighederne opfattelse kan medføre straf, fordi der er tale om mindst grov uagtsomhed. Alle borgere skal jf. lighedsgrundsætningen behandles ens, hvorfor skattemyndigheder med udgangspunkt i denne bestemmelse, burde vejlede samtlige skatteydere de anser for at have optrådt groft uagtsomt ved angivelsen af de oplysninger, der danner grund for en gældende skatteansættelse. Ydermere er det meget væsentligt, at skattemyndighederne i sager hvor skattemyndighederne mener, at der er handlet groft uagtsomt påtænker at ændre en indkomst med en indkomst, der kan medføre en skattebetaling på mere end 500.000 kr. sørger for at anmelde dette til politiet, det der i så fald vil være tale om en overtrædelse af Straffelovens § 289. Dette bør dels ske for at sikre den skattepligtiges grundlovssikrede rettigheder til en forsvarer og dels for at sikre at skatteyderen behandles ligesom andre skattepligtige, men også for at sikre en efterprøvelse af om skattemyndighedernes opfattelse af graden af tilregnelighed er tilstede.

Hvis ikke skattemyndighederne gør som beskrevet ovenfor, kan der være risiko for, at de beviser og andet materiale skattemyndighederne får kendskab til under sagen, vil anses at være tilvejebragt på ulovligvis med henvisning til Datatilsynets afgørelse om ulovligt indsamlede beviser.

Ovenstående viser at skattemyndighedernes sagsbehandling ikke altid lever op til deres formål og forpligtelser i Forvaltningsloven.

Dette understøttes også at de sager der har været fremme i medierne, hvor skattemyndighederne helt uberettiget har sat skattepligtige i nutidens gabestok og anvendt værktøjer i sager, der ikke hører hjemme i et retssamfund. Da det langt fra er alle sager der når medierne, kan man frygte at antallet af sager hvor skattemyndighederne har optrådt i strid med forvaltningsretten er meget stort.

Ydermere er det uheldigt at såvel skatteministeren som ledende medarbejdere i skatteadministration anvender medierne til at lægge pres på sagsbehandlerne i administrationen ved at fremsætte forventninger til hvor stort et provenu, ledelsen forventer, at medarbejderne skal fremskaffe til statskassen i et givent sagskompleks.

Konklusionen er derfor at skattemyndighederne ikke lever op til dens forpligtelser i sagsbehandlingen.

En af hovedpersonerne i den tidligere beskrevne "Kasi sag" udtalte efter at have vundet sagen mod skattemyndighederne at,

han af hensyn til de personlige omkostninger hellere havde betalt skatten af de fejlagtige ansættelser end at gå det igennem, som han havde været igennem for at opnå sin ret.

Opfattelsen er desværre nok et udtryk for den generelle holdning til hvordan skattemyndighederne agerer i mødet med skatteyderne.

Perspektivering

Konklusionerne ovenfor åbner op for at der på nogle områder kan være behov en ændring i den måde sagsbehandlingen foregår på hos skatteforvaltningen.

I det følgende vil jeg komme med nogle forslag til hvordan retstilstanden kan forbedres i skatteadministrationen. Nogle af mine anbringender er mere politiske end andre. Men alle relaterer sig til afhandlingens emner.

Som nævnt i konklusionen bifalder jeg at der fra regeringens side er taget initiativer til at få styrket retssikkerheden på skatteområdet. Men der er efter min opfattelse langt igen før man med rette kan tale om at tilliden til skatteforvaltningen er genoprettet.

Skatteadministrationen nedlægges jo nok ikke lige med det første, så det er vigtigt at der bliver taget hånd om de forhold, der kan forbedre retssikkerheden for skatteyderne i mødet med skatteadministrationen.

Med udgangspunkt i de i afhandlingen konstaterede forhold kan følgende områder være genstand for en revision

- Tilpasning af Skatteforvaltningslovens § 34 A, så den periode hvor skattemyndighederne kan genoptage en skatteansættelse flugter med f.eks. Bogføringslovens § 10.
 - **Motivation:** Bestemmelsen er ikke rimeligt for skatteyderne og giver stor arbejdsbyrde for skatteadministrationen, da det bevisbyrden i disse sager alene ligger hos skattemyndighederne, da bevisbyrden for groft uagtsomme forhold alene kan løftes af skattemyndighederne.
- Indførelse lovbestemte vurderinger af hvilke forhold der kan anses som værende groft uagtsomme, ved vurderingen af genoptagelse af skatteansættelser jf. Skattekontrollovens § 27 stk. 1 nr. 5. Dette tages der hånd om i Retssikkerhedspakke nr. 5
 - **Motivation:** Dette vil give mere tryghed for skatteyderne at de ved hvordan de er stillet i en given situation. Det er specielt relevant i sager hvor der kan være tvivl om tilregnelsen at dette er relevant. Tilregneligheden kan med fordel fastsættes i samarbejde med anklagemyndigheden, hvilket sikrer at der deltager kompetente fagpersoner i vurderingen. Kan evt. laves som en generel vejledning eller lignende.
- Fastsættelse af lovbestemte regler om kundskabstidspunktet i Skatteforvaltningslovens § 27 stk. 2
 - Når højesteret har problemer med at håndtere bestemmelsen efter dens formål, bør der lovgives således at fristen på 6 måneder og ikke kan fraviges.
 - **Motivation:** Det vil gavne retssikkerheden, hvis det der står i loven, bliver fulgt af såvel skatteadministration som domstolene. Da det ikke er tilfældet, bør der ske en præcisering.

Ovenstående anbefalinger kan anvendes til inspiration til forbedringer af retssikkerheden på de nævnte områder

Kilder og anvendt inspirationsmateriale

Bog, Skatteretten 1, 8. udgave, af Jan Pedersen mfl.

Bog, Lærebog om indkomstskat 15. udgave, Aage Michelsen og Jane Bolander mfl.

Vejledninger, **Skats juridiske vejledning**

Artikelserie om bevisbyrde og beviser af Torben Bagge bragt i Revision og Regnskabsvæsen i 2015, (Se bilag)

1. **Bevis for faktum i skattesager med fokus på bevisbyrdens placering**, af Torben Bagge RR 2015. 5
2. **Bevis for faktum i skattesager med fokus på bevisbyrdens placering**, af Torben Bagge Revision 6
3. **Bevis for administrativ praksis i skattesager og bevis for at en disposition er forretningsmæssigt begrundet**, af Torben Bagge RR 2015.07.0014

Artikel **Indkomstbegrebet i Statsskatteloven** af Aage Michelsen SR- Skat 2003.0027

Artikel **Skattekontrolloven - anno 2012** af Jan Pedersen, SR Skat 2012.0094

Artikel **Ny Skattekontrollov** af Jan Pedersen, SR Skat 2018.0033

Artikel **Ekstraordinær skatteansættelse - 6 måneders fristen**, af Jane Bolander SR Skat 2018.0357

Artikel **Kommentarer til udvalgte skattestraffedomme**, af Jan Pedersen SR Skat 2018.397

Artikel **Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten**, af Jan Pedersen SR Skat 2015.0160

Artikel **Nogle betragtninger vedrørende skattemyndighedernes erhvervelse af retsstridigt tilvejebragte oplysninger og anvendelse af sådanne oplysninger i sagsbehandlingen** af Martin Nors Hansen SR Skat 2018-0335

Dertil kommer henvisninger til artikler fra medierne, der er kildeangivet løbene afhandlingen.