

Omfanget af officialmaksimen i civile skattesager



Malou Imer Moll (20144185)

Cand.merc.jur.

Juridisk Institut, Aalborg Universitetet

Titelblad

Projekttitle:	En juridisk analyse af omfanget af officialmaksimen i civile skattesager
English title:	A legal analysis of the extent of the authorities' obligation to obtain all relevant information before making decisions in civil tax cases
Uddannelse:	Cand.merc.jur.
Uddannelsessted:	Aalborg Universitetet
Afhandling:	Kandidatspeciale
Afleveringsdato:	20. maj 2019
Forfatter:	Malou Imer Moll, studienummer: 20144185
Vejleder:	Niels Peter Steenholt Pagh
MatchMaking værtsvirksomhed:	HjulmandKaptain, kontaktperson: Stiven Larsen
Antal anslag med mellemrum:	143.779

1. Abstract

Paying tax is compulsory in most countries. Sometimes the Danish Tax Authorities examine the tax situation of a citizen or a company. When the Danish Tax Authorities do that, they decide what tax is payable. In Denmark the Danish Tax Authorities comply with Danish legal principles and laws.

The purpose of this thesis is to investigate if the Danish Tax Authorities adheres to the principle of the authorities' obligation to obtain all relevant information before making decisions in civil tax cases. Furthermore, this thesis will investigate the extent of the principle regarding the parties right to see and comment on all presented material in a case. In addition to this, the purpose of the thesis will be to analyze selected judgements. These judgements must help to illuminate the significance of section 14 in the Danish Tax Administration Act related to the possibility to complement the foundation of a case that reaches the courts of the Ministry of Taxation. Additionally, the thesis will illuminate how much the Ministry of Taxation may complement the foundation of a case that reaches court before a previous instance should be considered void as a result of formal deficiencies in relation to the principle of the authorities' obligation to obtain all relevant information before making decisions in civil tax cases.

From the aspects above, it is estimated in the conclusion, that the principle of the authorities' obligation to obtain all relevant information before making decisions in civil tax cases always applies to the Danish Tax Authorities. The judgements that are used in this thesis indicates that it is a specific assessment to judge when the principle of the authorities' obligation to obtain all relevant information before making decisions in civil tax cases is fulfilled. If the Danish Tax Authorities do not fulfil this principle, the decision must be considered void and the Danish Tax Authorities must adhere to this principle and make a new decision.

Regarding the principle to which extent the parties right to see and comment on all presented material in a case is reached, it is estimated that in all the cases in this thesis the complainant has had the opportunity to do so. This does not always apply to the Ministry of Taxation.

As to the investigation of the significance of section 14 in the Danish Tax Administration Act, it is estimated that this section does not mention anything that prevent the Ministry of Taxation to enlighten a case further when the case comes before a court. It is also considered that section 48 in

the same law does not apply to the Ministry of Taxation. However, section 49 applies to the Ministry of Taxation and so does section 383 in the Danish Public Administration Act.

In the matter of how much the Ministry of Taxation can complement the foundation of a case before the case must be considered void, it has not been possible to find court judgements that highlights this issue. Therefore, the analysis of this issue has been sought from a theoretical perspective.

It is estimated that the possibility for a case to be considered void is available, but not very likely. The courts are responsible for making sure that the Ministry of Taxation does not make claims that are not a part of the original case. This is legalized in section 49 in the Danish Tax Administration Act and section 383 in the Danish Public Administration Act.

The courts take an indirectly stand for the principle of the of the authorities' obligation to obtain all relevant information before making decisions in civil tax cases when the courts allow or disallow new questions, allegations or pleas.

The discussion contains new issues that have become apparent during this thesis. It also contains solutions to these new issues.

Indholdsfortegnelse

Titelblad	1
1. Abstract	2
2. Indledning	7
3. Problemformulering	8
4. Metode	8
5. Afgrænsning	9
6. Disposition	10
7. Retsudviklingen i Danmark	12
8. Grundlæggende principper og retsregler	13
8.1. Civilretten	13
8.2. Officialmaksimen	13
8.3. Forhandlingsprincippet	14
8.4. Kontradiktionsprincippet	15
8.5. Proportionalitetsprincippet	18
8.6. Skatteforvaltningslovens §§ 14, 48 og 49	18
9. Det offentlige som procespart i retssager	22
10. De danske klageinstanser samt det danske retssystem i dag	23
11. Analyse af officialmaksimen, forhandlingsprincippet og kontradiktionsprincippet	25
11.1. Journal nr.: 11- 01479 – kendelse af 2. maj 2012 (også refereret til som henholdsvis SKM2014.605.ØLR og SKM2016.10.HR)	25
11.1.1 Sagens oplysninger	25
11.1.2. Klagerens påstande	25
11.1.3. SKATs afgørelse og begrundelse herfor	28
11.1.4. Landsskatterettens afgørelse og begrundelse herfor	29
11.1.5. Landsrettens afgørelse og begrundelse herfor	30
11.1.6. Højesterets afgørelse og begrundelse herfor	31
11.1.7. Delkonklusion	32
11.2. Journal nr. 09-03401 – kendelse af 19. august 2011 (også refereret til som SKM2012.686.BR og SKM2014.325.ØLR)	34
11.2.1. Sagens oplysninger	34
11.2.2. Klagerens påstande	35
11.2.3. Skatteankenævnets afgørelse og begrundelse herfor	36
11.2.4. Landsskatterettens afgørelse og begrundelse herfor	37

11.2.5. Byrettens afgørelse og begrundelse herfor.....	38
11.2.6. Landsrettens afgørelse og begrundelse herfor	39
11.2.7. Delkonklusion vedrørende SKM2014.325.ØLR.....	39
11.3. Journal nr.: 12-0221443 – kendelse af 20. januar 2014 (også refereret til som SKM2015.310.BR) ..	40
11.3.1. Sagens oplysninger	41
11.3.2. Klagerens påstande	43
11.3.3. Skatteankenævnets afgørelse og begrundelse herfor	45
11.3.4. Landsskatterettens afgørelse og begrundelse herfor	46
11.3.5. Byrettens afgørelse og begrundelse herfor.....	46
11.3.6. Delkonklusion	46
12. Analyse af Skatteministeriets mulighed for at supplere en retssag	47
12.1. SKM2007.519.VLR	47
12.1.1. Landsrettens afgørelse og begrundelse herfor	48
12.1.2. Delkonklusion	48
12.2. SKM2011.242.HR.....	49
12.2.1. Sagens oplysninger	50
12.2.2. Klagerens påstande	50
12.2.3. Skatteankenævnets afgørelse og begrundelse herfor	51
12.2.4. Landsskatterettens afgørelse og begrundelse herfor	51
12.2.5. Landsrettens afgørelse og begrundelse herfor	52
12.2.6. Højesterets afgørelse og begrundelse herfor.....	52
12.2.7. Delkonklusion	53
13. Analyse af myndighedernes adgang til at supplere oplysningsgrundlaget i retssager, før en tidligere instans' afgørelse bør anses for ugyldig som følge af formelle mangler i henhold til officialmaksimen	54
14. Konklusion.....	56
15. Diskussion	60
15.1. Hvor mange retssager vinder Skatteministeriet kontra borgere/virksomheder, og hvorfor?.....	60
15.1.1. Eventuelle forskelle på de midler, som Skatteministeriets advokater har kontra borgere/virksomheders advokater.....	61
15.1.2. Myndighedernes tilbageholdelse af sagsoplysninger.	62
15.2. Er det de rigtige principper, der gælder for en retssag i forhold til borgernes/virksomhedernes retssikkerhed?	62
15.3. Fri bevægelighed for arbejdskraft og personer i EU.....	63
15.4. Forslag til at afhjælpe ovenstående problemstillinger.....	63
16. Litteraturliste	64

16.1. Andet	64
16.2. Bøger	64
16.3. Domme	64
16.4. EU-lovgivning	64
16.5. Hjemmesider	64
16.6. Juridiske vejledninger	66
16.7. Love og vejledninger.....	67
16.8. Lovforslag	67
17. Dokumentation for specialets omfang	68

2. Indledning

Nogle er uenige med den skatteansættelse, som skatteforvaltningen afgør på deres vegne. Når borgere eller virksomheder er uenige om en skatteansættelse, søger de som oftest retfærdighed i anliggendet. I skattesager er det skatteforvaltningen, der træffer afgørelse om en borgers eller virksomheds skattepligtige skatteansættelse. Hvis personen eller virksomheden ikke er enige i denne skatteansættelse, kan de anke skatteforvaltningens afgørelse til Skatteankenævnet.

Når skatteforvaltningen påbegynder et sagsforløb, er der nogle kriterier, som de skal overholde. Disse kriterier er til for, at borgeren eller virksomheden kan få et retfærdigt sagsbehandlingsforløb og den mest korrekte afgørelse. Til brug for dette skal skatteforvaltningen overholde og opfylde blandt andet officialmaksimen, som har til formål at sikre, at skatteforvaltningen indhenter alle relevante oplysninger, før der træffes afgørelse i en sag. Det er vigtigt for, at der fortsat kan være tillid til det offentlige.

I specialet søges det belyst, om skatteforvaltningen overholder og opfylder officialmaksimen. Herudover har specialet til formål at undersøge, hvorvidt kontradiktionsprincippet finder anvendelse, når sagen kommer for domstolene, og skatteforvaltningen er underlagt officialmaksimen. Kontradiktionsprincippets formål er at sikre, at begge parter i en retssag bliver gjort bekendt med alt fremlagt materiale, samt retten til at udtale sig herom.

I forbindelse med, at en sag bliver anket videre til domstolene, så bliver det i stedet Skatteministeriet, der bliver procespart i sagen mod borgeren. Så længe en sag er i behandling hos skatteforvaltningen, må Skatteministeriet ikke supplere sagen. Men hvad sker der så, når sagen kommer for domstolene? I relation hertil vil specialet forsøge at belyse problemstillingen angående Skatteministeriets muligheder for at supplere oplysningsgrundlaget i en sag samt se på, hvor meget Skatteministeriet må supplere en sag, der kommer for domstolene, før den tidligere instans' afgørelse bør anses for ugyldig.

Ovenstående problemstillinger er teoretisk interessante, idet de sjældent finder anvendelse i praksis.

HjulmandKaptain har i MatchMaking forslag ønsket at få disse problemstillinger undersøgt og belyst.

3. Problemformulering

Med udgangspunkt i indledningen, er specialets problemformulering formuleret som følgende:

I hvilken udstrækning finder kontradiktionsprincippet anvendelse i relation til domstolenes behandling af civile skattesager, når den ene part er underlagt officialmaksimen?

Herunder hvilken betydning har skatteforvaltningslovens § 14 for Skatteministeriets mulighed for at supplere grundlaget for en afgørelse, der kommer for domstolene, og hvor meget må en sag suppleres af myndighederne, før en tidligere instans' afgørelse bør anses for ugyldig som følge af formelle mangler i henhold til officialmaksimen?

Problemformuleringen søges besvaret ved at behandle følgende:

- Redegørelse for retsudviklingen i Danmark og forståelse af det danske retssystem, officialmaksimen, kontradiktionsprincippet, forhandlingsprincippet.
- Relevante lovbestemmelser i love, især med henblik på skatteforvaltningslovens § 14.
- Analyse af udvalgt retspraksis i relation til ovennævnte.

4. Metode

Formålet med dette speciale er at undersøge og fastlægge, i hvilken udstrækning kontradiktionsprincippet finder anvendelse i civile skattesager. Hertil benyttes retsdogmatisk metode til at analysere retstilstanden på området. Retsdogmatisk metode går ud på at beskrive, fortolke, analysere og systematisere gældende ret¹. Ved hjælp af den retsdogmatiske metode vil der i specialet blive klarlagt gældende ret inden for civilretten i forhold til behandling af skattesager. Fokus vil særligt være på kontradiktionsprincippets anvendelse i domstolssager og skatteforvaltningslovens § 14, samt Skatteministeriets adgang til at supplere oplysningsgrundlaget i retssager, før den tidligere instans' afgørelse bør anses for ugyldig i henhold til officialmaksimen.

Retsdogmatisk metode er den mest anvendte metode indenfor juraen. Den betegnes som *de lege lata*², hvilket betyder, at metoden søger at klarlægge gældende ret.

¹ Munk-Hansen, Carsten: *Rettens grund: Filosofi, Videnskab, Metode*, Kompendium, 2010 (Rettens grund), s. 95.

² *Ibid.*, s. 95.

Derudover anvendes også juridisk metode. Denne metode anvendes igennem retsdogmatisk metode, idet juridisk metode omhandler læren om valg af relevante retskilder, fortolkning heraf, faktum og resultat.

Juridisk metode vil blive anvendt i forbindelse med udvælgelse af relevante retskilder i form af love. Herudover vil denne metode også blive anvendt til at udvælge domme, der er centrale i forhold til besvarelse af specialets problemformulering.

I forhold til diskussionen i specialet, vil der blive anvendt kvantitativ metode til at påvise sammenhænge i udvalgte statistikker over Skatteministeriets udgifter til retssager, samt hvor mange retssager Skatteministeriet vinder kontra borgere og virksomheder. Kvalitativ metode anvendes i den forbindelse til at fortolke disse tal. Dette har til formål at illustrere yderligere problemstillinger i forhold til specialets emne.

5. Afgrænsning

Dette speciale har til formål at undersøge, i hvilken udstrækning kontradiktionsprincippet finder anvendelse i tilknytning til domstolenes behandling, når Skatteministeriet, som den ene procespart, er underlagt officialmaksimen. Derudover vil specialet undersøge, hvor stor betydning skatteforvaltningslovens § 14 har i forbindelse med Skatteministeriets mulighed for at supplere oplysningsgrundlaget for skatteforvaltningsretlige afgørelser, der kommer for domstolene. Slutteligt vil specialet undersøge, hvor meget Skatteministeriet må supplere en tidligere instans' afgørelse, før denne bør ugyldiggøres eller genoptages som følge af formelle mangler i henhold til officialmaksimen.

I forbindelse med ovenstående er det nærliggende at redegøre for retsprincipperne: officialmaksimen, kontradiktionsprincippet, forhandlingsprincippet og proportionalitetsprincippet. Disse retsprincipper har HjulmandKaptajn ønsket en gennemgang af i forhold til SKM2016.10.HR. I relation hertil vil der blive redegjort for forvaltningslovens § 19, retsplejelovens §§ 338 og 383 samt skatteforvaltningslovens §§ 14, 19, 20, 48 og 49.

Forvaltningslovens § 19 er redegjort for, da bestemmelsen lovhjemler kontradiktionsprincippet sammen med skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20.

Skatteforvaltningslovens §§ 14, 48 og 49 er medtaget i redegørelsen, da disse bestemmelser har betydning for specialets problemformulering angående Skatteministeriets mulighed for at supplere oplysningsgrundlaget for skatteforvaltningsretlige afgørelser, der kommer for domstolene.

I forhold til specialets formål om at undersøge, hvor meget Skatteministeriet må supplere en tidligere instans' afgørelse, før denne bør ugyldiggøres eller genoptages som følge af formelle mangler i henhold til officialmaksimen, udføres denne del af analysen ud fra et teoretisk perspektiv, da det ikke har været muligt at finde retspraksis hertil.

I forbindelse med udvælgelse af relevante love, er EU-retslige direktiver og forordninger ikke udvalgt. Dette vil gøre specialet for omfangsrigt, og det vurderes at være et selvstændigt speciale.

De i specialet udvalgte domme er medtaget i analyserne, da disse har høj præjudikatværdi på hver deres område. Det har ikke været muligt at opnå aktindsigt i dommene, og derfor er analyserne udarbejdet ud fra domsreferaterne. Dette bør dog ikke være problematisk, idet alle de juridiske problemstillinger bør fremgå klart og være gengivet med den fornødne faktiske detaljegrad.

Udgangspunktet i specialet er, at skatteforvaltningens afgørelser er legale, hvorfor *afgørelsesbegrebet*³ ikke undersøges.

6. Disposition

Specialet er opdelt i 18 afsnit. Afsnit 1-6 udgør det indledende afsnit, som rummer abstract, indledning, problemformulering, metode, afgrænsning samt disposition.

Afsnit 7-10 omhandler redegørelse for "retsudviklingen i Danmark", "grundlæggende principper og retsregler", "det offentlige som procespart" og "de danske klageinstanser samt det danske retssystem i dag".

"Retsudviklingen i Danmark" er redegjort for i det omfang, den vedrører specialets problemstillinger.

"De grundlæggende principper og danske retsregler" indeholder redegørelse for definition af civilretten, officialmaksimen, kontradiktionsprincippet, forhandlingsprincippet,

³ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit A.A.2.2., *Afgørelsesbegrebet*, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898493> (besøgt d. 16. maj 2019).

proportionalitetsprincippet samt relevante bestemmelser i forvaltningsloven, retsplejeloven og skatteforvaltningsloven.

”Det offentlige som procespart” er et afsnit, hvor der bliver redegjort for, hvornår en offentlig myndighed anses for at være procespart. Herudover redegøres der for en borgers eller virksomheds mulighed for at anke en tidligere instans’ afgørelse til domstolene. Ligeledes redegøres for Skatteministeriets mulighed herfor.

”De danske klageinstanser samt det danske retssystem i dag” omhandler de forskellige muligheder for at anke en skatteforvaltningsafgørelse til højere instanser, samt hvorledes dette gøres.

Afsnit 11-13 er selve analysedelen i specialet. Afsnit 11 udgør analysen af udstrækningen af kontradiktionsprincippet anvendelse i relation til domstolenes behandling af civile skattesager, når den ene part er underlagt officialmaksimen. Herudover udgør dette afsnit analysen af officialmaksimen, kontradiktionsprincippet og forhandlingsprincippet. Afsnit 12 er analysen i forhold til Skatteministeriets mulighed for at supplere en retssag. Afsnit 13 udgør analysen af myndighedernes adgang til at supplere oplysningsgrundlaget i retssager, før en tidligere instans’ afgørelse bør anses for ugyldig som følge af formelle mangler i henhold til officialmaksimen.

Afsnit 14 er konklusionen, som opsamler alle de elementer, som er nødvendige for at kunne besvare specialets problemformulering.

Afsnit 15 udgør diskussionen, hvor problemstillinger, som er opstået i udarbejdelsen af specialet, er behandlet og diskuteret. Disse problemstillinger vil være relevante og interessante iagttagelser, hvor den ene part er Skatteministeriet. Diskussionen vil blandt andet indeholde statistikker og spørgsmål i forhold til Skatteministeriets overlegenhed versus den enkelte borger og virksomheder.

Afsnit 16 er litteraturlisten, hvor alle anvendte kilder i specialet, kan findes.

Afsnit 17 er specialets dokumentation for antal anslag.

7. Retsudviklingen⁴ i Danmark

De første nedskrevne retskilder i Danmark stammer tilbage fra 1200-tallet og omtales som *landskabslovene*. Landskabslovene⁵ havde delvis til formål at forme samfundet som en del af et fælleseuropæisk mønster. Den mest kendte af disse landskabslove er Jyske Lov fra 1241. Jyske Lov er den eneste af landskabslovene, som blev givet af Kong Valdemar Sejv. Alligevel havde de andre landskabslove samme retskraft, selvom disse ikke var blevet vedtaget på noget møde. Landskabslovene var gældende indtil Christian 5.s Danske Lov blev gennemført i 1683. Dette var en af enevældens første reformer. Mange af grundprincipperne i dansk ret kan spores tilbage til middelalderen, da flere af bestemmelserne i landskabslovene blev videreført i Danske Lov. Dog er det meget få af disse bestemmelser, som er gældende den dag i dag.

Særligt i 1700- og 1800-tallet blev dansk ret påvirket udefra af henholdsvis naturretten og tysk retsvidenskab. Naturretten kom til at påvirke Danmarks retssystem på den måde, at hvis man ikke kunne løse et problem med de allerede eksisterende love, så anvendte man naturretstankegangen. Naturretten beskrives bedst som følgende:

*”Et fuldstændigt overblik over naturretsdiskussionen er det i virkeligheden næppe muligt at opnå. Der er for mange nuancer i begrebsbestemmelserne og betydningsindhold. Visse hovedlinier synes dog at kunne trækkes af en naturretslig udvikling, der filosofisk har sit udgangspunkt i antikken, som når sit højdepunkt i det 17. og 18. århundrede med anerkendelsen af den menneskelige fornuft som naturrettens udgangspunkt...”*⁶

Privatretten dominerede den juridiske disciplin i Danmark indtil slutningen af 1900-tallet, hvor den offentlige ret begyndte at tage selvstændig form⁷. Først her kan man tale om, at civilretten og offentlig ret adskilles i sådant omfang, at det bliver to forskellige juridiske discipliner.

⁴ Danmark – retssystem, [http://denstoredanske.dk/Samfund, jura og politik/Jura/Retssystemer i verden/Danmark \(Retssystem\)](http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Retssystemer_i_verden/Danmark_(Retssystem)) (besøgt d. 2. april 2019).

⁵ Tamm, Ditlev: *Retshistorie – Danmark-Europa-globale perspektiver*, 2005, s. 91.

⁶ Tamm, Ditlev: *Retshistorie – Danmark-Europa-globale perspektiver*, 2005, s. 224 midt.

⁷ *Ibid.*, s. 320.

8. Grundlæggende principper og retsregler

8.1. Civilretten

Civilretten⁸ omtales ofte som privatret eller borgerlig ret og er modsætningen til offentlig ret. Civilretten beskæftiger sig med anliggender mellem borgerne og juridiske personer. Hertil kan nævnes beskatning af fysiske og juridiske personer, aftaleret, formueret og mange flere områder.

Alle nedenstående principper er uskrevne retsprincipper, hvilket vil sige, at disse principper som udgangspunkt ikke kan fraviges, medmindre der er klar lovhjemmel hertil.

8.2. Officialmaksimen

Officialmaksimen omtales i lærebøger⁹ m.m. som officialprincippet eller undersøgelsespligten. Udgangspunktet er, at det er forvaltningsmyndigheden, der har ansvaret for at indhente relevante oplysninger i en given sag. Oplysningerne, der bliver indhentet, kan være både til ulempe og fordel for borgeren eller virksomheden. Det er vigtigt, at forvaltningsmyndigheden er neutral ved indhentelse af de faktiske oplysninger, men også ved afgørelse i hver enkelt sag.

Officialmaksimen er ikke lovbestemt i henhold til skattesager, men er en generel retsgrundsætning, som skal følges, også når den er lovbestemt. Forvaltningsmyndigheden behøver ikke selv at indhente alle relevante oplysninger i en sag, selvom de anses som ansvarlige for sagens oplysning.

Forvaltningsmyndigheden kan ikke lægge undersøgelsespligten over på en part i en sag, medmindre der er klar lovhjemmel hertil. Det er forvaltningsmyndigheden, der bestemmer hvilke oplysninger, der er relevante og skal indhentes i hver enkelt sag. Hertil kan kort nævnes *saglighedsprincippet*. Saglighedsprincippet indebærer, at forvaltningen kun må indhente oplysninger, som er saglige for at kunne træffe en korrekt afgørelse. Om en sag er tilstrækkelig oplyst, afhænger af sagens karakter.

Ved en utilstrækkeligt oplyst sag, kan det få den betydning, at afgørelsen af sagen må anses for ugyldig, eller at sagen skal genoptages, så manglende oplysninger kan blive indhentet og vurderet. I den forbindelse har Ombudsmanden udtalt:

⁸ Von Eyben, Bo: *Juridisk Ordbog*, 2008, s. 86, under "civilret".

⁹ Bønsing, Sten: *Almindelig Forvaltningsret*, 2013, s. 141.

”Officialprincippet hører til de såkaldte garantiforskrifter, hvis iagttagelse generelt er af væsentlig betydning for afgørelses lovlighed og rigtighed. Utilstrækkelig sagsoplysning vil kunne bevirke, at afgørelsen må tilsidesættes som ugyldig, eller at sagen må genoptages med henblik på at foretage de manglende undersøgelser.”¹⁰

I henhold til ovenstående kan det vurderes, at hvis en sag er utilstrækkeligt oplyst, kan det få den konsekvens, at sagen må tilsidesættes som ugyldig. Hertil skal nævnes, at det er en konkret vurdering, hvornår en sag er utilstrækkeligt oplyst, da der ikke foreligger nogen konkrete retningslinjer. Ombudsmanden¹¹ er en upartisk kontrolinstans for den offentlige forvaltning, som er valgt af Folketinget, og har til formål blandt andet at kontrollere skattesager.

I sager i skatteforvaltningen om tvivl af opfyldelsen af officialmaksimen¹² er det som oftest Ombudsmanden, som er sidste mulighed at klage til før domstolene, hvis man ikke mener, at en sag er tilstrækkelig oplyst. Når en sag overgår til domstolene, er det forhandlingsprincippet, som træder i kraft.

Forvaltningslovens § 22 fastslår, at en afgørelse truffet af skatteforvaltningsmyndigheden skal være ledsaget af en begrundelse, medmindre afgørelsen giver borgeren fuldt ud medhold.

8.3. Forhandlingsprincippet

Forhandlingsprincippet^{13 14} bygger på, at det er parterne, der selv skal fremkomme med al relevant processtof, altså oplysninger i sagen. Dette betyder, at domstolene ikke må træffe en afgørelse, som går udover parternes fremlagte påstande. Dette princip har lovhjemmel i retsplejelovens § 338. Princippet hviler på den antagelse, at sagsparterne bedst selv ved, hvori deres uenighed ligger, og derfor bedst selv kan fremlægge oplysninger i sagen.

¹⁰ 8 – Konsekvenserne af manglende overholdelse af officialprincippet, http://www.ombudsmanden.dk/myndighedsguiden/generel_forvaltningsret/officialprincippet/ (besøgt d. 7. maj 2019).

¹¹ Folketingets Ombudsmand, <https://www.ft.dk/da/organisation/folketingets-institutioner/folketingets-ombudsmand> (besøgt d. 9. maj 2019).

¹² Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit A.A.7.4.3 *Sagens oplysning (Officialprincippet)*, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898821> (besøgt d. 7. april 2019).

¹³ Von Eyben, Bo: *Juridisk Ordbog*, 2008, s. 146, under ”forhandlingsmaksimen”.

¹⁴ Forhandlingsmaksimen, http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Retspleje_og_domstole/forhandlingsmaksimen (besøgt d. 27. marts 2019).

Retsplejelovens § 338 har følgende ordlyd:

§ 338. *”Retten kan ikke tilkende en part mere, end han har påstået, og kan kun tage hensyn til anbringender, som parten har gjort gældende, eller som ikke kan frafalde”.*¹⁵

8.4. Kontradiktionsprincippet

Kontradiktionsprincippet¹⁶ er en grundsætning indenfor den civile retspleje, som bygger på, at en part har ret til at se og udtale sig om alt materiale, der fremlægges af den anden part. Forvaltningsmyndigheden har pligt til at gøre parten bekendt med det fremlagte materiale. Modparten af det fremlagte materiale har ret til at blive underrettet loyalt og samtidig med retten¹⁷. Hvis nødvendigt kan parten få udsættelse af sagen, således parten kan forberede sig på det fremlagte materiale og give svar hertil. Kontradiktionsprincippet er lovhjemlet i henholdsvis forvaltningslovens § 19 og skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20. Hertil skal nævnes, at disse bestemmelser forpligter skatteforvaltningen til at gøre parten i en sag bekendt med de oplysninger, som skatteforvaltningen lægger til grund for deres afgørelse, førend de træffer selve afgørelsen.

Forvaltningslovens § 19 har følgende ordlyd:

§ 19. *”Kan en part ikke antages at være bekendt med, at myndigheden er i besiddelse af bestemte oplysninger om en sags faktiske grundlag eller eksterne faglige vurderinger, må der ikke træffes afgørelse, før myndigheden har gjort parten bekendt med oplysningerne eller vurderingerne og givet denne lejlighed til at fremkomme med en udtalelse. Det gælder dog kun, hvis oplysningerne eller vurderingerne er til ugunst for den pågældende part og er af væsentlig betydning for sagens afgørelse. Myndigheden kan fastsætte en frist for afgivelsen af den nævnte udtalelse.*

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 gælder ikke, hvis

- 1) det efter oplysningernes eller vurderingernes karakter og sagens beskaffenhed må anses for ubetænkeligt at træffe afgørelse i sagen på det foreliggende grundlag,*
- 2) udsættelse vil medføre overskridelse af en lovbestemt frist for sagens afgørelse,*

¹⁵ Justitsministeriet. (2018). *Bekendtgørelse af lov om rettens pleje*. LBK. nr. 1284 af 14/11/2018.

¹⁶ Von Eyben, Bo: *Juridisk Ordbog*, 2008, s. 223, under ”kontradiktion” og ”kontradiktoriske princip”.

¹⁷ Den gode proces – Advokatens arbejde med civile retssager, file:///C:/Users/Bruger/Downloads/16865%20Den%20gode%20proces_2017_WEB_FINAL.pdf s. 9 (besøgt d. 10. maj 2019).

3) partens interesse i, at sagens afgørelse udsættes, findes at burde vige for væsentlige hensyn til offentlige eller private interesser, der taler imod en sådan udsættelse,

4) parten ikke har ret til aktindsigt efter reglerne i kapitel 4 med hensyn til de pågældende oplysninger,

5) den påtænkte afgørelse vil berøre en videre, ubestemt kreds af personer, virksomheder m.v., eller hvis forelæggelsen af oplysningerne eller vurderingerne for parten i øvrigt vil være forbundet med væsentlige vanskeligheder, eller

6) der ved lov er fastsat særlige bestemmelser, der sikrer parten adgang til at gøre sig bekendt med grundlaget for den påtænkte afgørelse og til at afgive en udtalelse til sagen, inden afgørelsen træffes.

Stk. 3. Vedkommende minister kan efter forhandling med justitsministeren fastsætte regler om, at nærmere angivne sagsområder, hvor bestemmelserne i stk. 2, nr. 1 eller 5, i almindelighed vil finde anvendelse, ikke skal være omfattet af bestemmelsen i stk. 1.”¹⁸

Skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20 har følgende ordlyd:

§ 19. ”Forinden told- og skatteforvaltningen træffer en afgørelse, skal der udarbejdes en sagsfremstilling. Dette gælder dog ikke, i det omfang afgørelsen træffes efter anmodning fra sagens parter og told- og skatteforvaltningen fuldt ud kan imødekomme anmodningen eller told- og skatteforvaltningen og sagens parter i øvrigt er enige om afgørelsen.

Stk. 2. Sagsfremstillingen skal indeholde en redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske forhold, der påtænkes tillagt betydning ved afgørelsen. Der skal endvidere oplyses om den afgørelse, som disse oplysninger efter forvaltningens vurdering fører til, med en begrundelse, der opfylder de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningsloven.

Stk. 3. Sagsfremstillingen skal sendes til udtalelse hos sagens parter med en svarfrist, der ikke uden parternes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra høringsskrivelsens datering, medmindre en anden frist er bestemt i lovgivningen. En part i sagen kan give afkald på denne høring.

Stk. 4. Hvis der foretages høring efter stk. 3, kan told- og skatteforvaltningen meddele sagens parter, at afgørelsen vil blive truffet som anført i sagsfremstillingen, medmindre den pågældende

¹⁸ Justitsministeriet. (2014). *Bekendtgørelse af forvaltningsloven*. LBK. nr. 433 af 22/04/2014.

over for told- og skatteforvaltningen fremkommer med en begrundet skriftlig eller mundtlig udtalelse imod afgørelsen inden for en nærmere angivet frist, der ikke uden den pågældendes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra skrivelsens datering, medmindre en anden frist er bestemt i lovgivningen. Har parterne ikke udtalt sig inden fristens udløb, kan afgørelsen træffes som varslet uden yderligere underretning.

Stk. 5. Kravet efter stk. 1-3 om udarbejdelse af en sagsfremstilling og høring, før der træffes en afgørelse, gælder dog ikke følgende typer af afgørelser:

- 1) Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et skatteankenævn, jf. § 5, stk. 1.
- 2) Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et vurderingsankenævn, jf. § 6, stk. 1.
- 3) Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af et motorankenævn, jf. § 7, stk. 1.
- 4) Afgørelser, hvis klage herover efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, eller efter § 4 a, stk. 1, jf. §§ 6 og 6 b, eller § 4 a, stk. 2, kan afgøres af skatteankeforvaltningen.
- 5) Afgørelser, hvis klage herover kan afgøres af Landsskatteretten, jf. § 35 b, stk. 1, 2. eller 3. pkt., stk. 3, 2. pkt., eller stk. 5 eller efter § 6 a, jf. § 6, stk. 2.
- 6) Afgørelser, hvis klage herover efter skatteministerens bestemmelse efter § 14, stk. 2, ikke afgøres af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten.
- 7) Afgørelser om bindende svar, jf. § 21, bortset fra bindende svar, der afgives af Skatterådet efter § 21, stk. 4.
- 8) Afgørelser om revisorerklæringspålæg efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 8.”

§ 20. ”Agter told- og skatteforvaltningen at træffe en afgørelse om ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat på et andet grundlag end det, der er selvangivet, skal den selvangivelsespligtige og eventuelt andre parter underrettes om den påtænkte afgørelse. Det samme gælder, i det omfang en selvangivelsespligtig har undladt at selvangive og ansættelsen som følge deraf skal ske skønsmæssigt. Underretningen skal opfylde de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningsloven.

Stk. 2. Den selvangivelsespligtige m.v. skal samtidig underrettes om, at afgørelsen vil blive truffet som varslet, medmindre den pågældende over for told- og skatteforvaltningen fremkommer med en begrundet skriftlig eller mundtlig udtalelse imod afgørelsen inden for en nærmere angivet frist, der ikke uden den pågældendes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra skrivelsens

datering, medmindre en anden frist er bestemt i lovgivningen. Har den selvangivelsespligtige m.v. ikke udtalt sig inden fristens udløb, kan afgørelsen træffes som varslet uden yderligere underretning.

Stk. 3. Underretning som nævnt i stk. 1 og 2 kan undlades, i det omfang afgørelsen træffes efter anmodning fra sagens parter og told- og skatteforvaltningen fuldt ud kan imødekomme anmodningen eller told- og skatteforvaltningen og sagens parter i øvrigt er enige om afgørelsen.

Stk. 4. Bestemmelserne i stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse, hvis told- og skatteforvaltningen agter at ændre en ejendomsvurdering eller agter at foretage en ejendomsvurdering, der med urette ikke er foretaget som led i den almindelige vurdering. I sådanne tilfælde tilkommer de rettigheder, der følger af stk. 1-3, ejendommens ejer og andre, der over for stat eller kommune hæfter for skatter, der opkræves på grundlag af den pågældende ejendomsvurdering, jf. § 35 a, stk. 2.”¹⁹

I forbindelse med ovenstående, følger det af databeskyttelsesforordningens²⁰ artikel 6 og 7, at skatteforvaltningen har pligt til at oplyse borgeren om alt det materiale, de indhenter om borgeren. Dette er gældende i forvaltningen såvel som ved domstolene.

8.5. Proportionalitetsprincippet

Proportionalitetsprincippet²¹ indebærer, at hvis et mål kan opfyldes med et mindre bebyrdende indgreb, må et mere bebyrdende indgreb ikke benyttes, da indgrebet overfor borgeren eller virksomheden skal være rimeligt i forhold til formålet.

Eftersom specialet har fokus på skattesager, er det værd at bemærke, at skatteforvaltningen har pligt til at forsøge at indhente oplysninger hos borgeren eller virksomheden, før skatteforvaltningen forsøger at indhente oplysningerne andetsteds fra.

8.6. Skatteforvaltningslovens §§ 14, 48 og 49

I specialet søges det undersøgt, hvor meget Skatteministeriet må supplere en sag, der kommer for domstolene, før sagen eventuelt vil skulle ugyldiggøres eller genoptages som følge af officialmaksimen.

¹⁹ Skatteministeriet. (2018). *Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven*. LBK. nr. 678 af 31/05/2018.

²⁰ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direktiv 95/46/EF (generel forordning om databeskyttelse).

²¹ Von Eyben, Bo: *Juridisk Ordbog*, 2008, s. 309, under ”proportionalitetsgrundsætning”.

Der er dog et tvist i dette, eftersom Skatteministeriet ikke må blande sig i sagsbehandlingen af en sag, der verserer i skatteforvaltningen. Nedenstående bestemmelse fastslår, at Skatteministeriet blandt andet ikke må træffe afgørelse angående ansættelse af skat, hvilket lovforarbejderne²², til nedenstående bestemmelse, støtter op om. Skatteforvaltningslovens § 14 angiver ikke, at Skatteministeriet ikke må belyse sagen yderligere, når denne kommer for domstolene. Ej heller fremgår der nogen begrænsninger i forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 14 om, at Skatteministeriet ikke må fremsætte nye spørgsmål, som ikke har været afprøvet ved Landsskatteretten. Det vil dog være i strid med officialmaksimen, hvis de nye oplysninger, der kommer frem i retssagen, hele tiden har været i Skatteforvaltningens besiddelse.

Skatteforvaltningslovens § 14 har følgende ordlyd:

§ 14. *”Der gælder følgende kompetencebegrænsninger:*

1) Skatteministeren kan ikke træffe afgørelse om en ansættelse af skat, en vurdering af fast ejendom eller en registrering af et køretøj, herunder om de med sådanne ansættelser forbundne bevillinger eller dispensationer.

2) Told- og skatteforvaltningen kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang Skatterådet, Landsskatteretten, skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn har taget stilling til sagen, jf. dog § 27, stk. 3, og § 32, stk. 3, og § 32 a, stk. 3.

3) Et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang Skatterådet eller Landsskatteretten har taget stilling til sagen.

4) Skatterådet kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang skatteankeforvaltningen eller Landsskatteretten har taget stilling til sagen.

Stk. 2. Skatteministeren kan bestemme, at told- og skatteforvaltningens og spillemyndighedens afgørelser ikke kan påklages til anden administrativ myndighed. Skatteministeren kan fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens, spillemyndighedens og skatteankeforvaltningens afgørelser i personalesager, herunder fastsætte regler om tidsfrister for indgivelse af klage.

²² Forslag til Skatteforvaltningsloven, lovforslag nr. 110, Folketingstidende 2004-2005 (2. samling), tillæg A, s. 4267 og s. 4271.

Stk. 3. Skatteministeren kan endvidere bestemme, at told- og skatteforvaltningens behandling af andre spørgsmål ikke kan påklages til anden administrativ myndighed.”²³

Men hvad sker der så, når sagen kommer for domstolene? For der vil Skatteministeriet være procespart. Spørgsmålet bliver herefter, om Skatteministeriets forbud mod at blande sig i sagsbehandlingen kan gøre, at Skatteministeriet slet ikke må fremsætte opfordringer mod borgeren eller virksomheden, da dette vil kunne ændre faktum i sagen og derved blive en indblanding i sagen.

Skatteforvaltningslovens § 48 har følgende ordlyd:

§ 48. *”Medmindre andet er bestemt efter anden lovgivning, kan en afgørelse truffet af en skattemyndighed først indbringes for domstolene, når afgørelsen er blevet prøvet eller afvist af klageinstansen på området. Retten kan dog tillade, at et nyt spørgsmål inddrages under retssagen, hvis det har en klar sammenhæng med det spørgsmål, som har givet grundlag for retssagen, og det må anses for undskyldeligt, at spørgsmålet ikke har været inddraget tidligere, eller der er grund til at antage, at en nægtelse af tilladelse vil medføre et uforholdsmæssigt retstab for parten.*

Stk. 2. Er der forløbet mere end 6 måneder efter den påklagede afgørelses indbringelse for den administrative klageinstans, kan afgørelsen dog indbringes for domstolene, selv om klageinstansen endnu ikke har truffet en afgørelse. Det gælder dog ikke, hvis klageren fra skatteankeforvaltningen har modtaget en sagsfremstilling med oplysninger om den afgørelse, som sagens oplysninger efter skatteankeforvaltningens vurdering fører til, jf. § 35 d, stk. 1, 2 eller 4, eller hvis klageren i øvrigt i forbindelse med en høring har modtaget oplysninger om den afgørelse, som sagens oplysninger efter skatteankeforvaltningens vurdering fører til.

Stk. 3. En endelig administrativ afgørelse kan ikke indbringes for domstolene senere end 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet, jf. dog stk. 4. Har klageinstansen afvist at behandle sagen, kan afvisningen ikke indbringes for domstolene senere end 3 måneder efter, at afvisningen er sket.

Stk. 4. En endelig administrativ afgørelse, hvorover der inden udløbet af fristen i stk. 3, 1. pkt., er indgivet klage til Folketingets Ombudsmand, kan ikke indbringes for domstolene, senere end 1 måned efter at Folketingets Ombudsmand har afsluttet sin behandling af sagen. Fristen kan dog aldrig være kortere end fristen efter stk. 3, 1. pkt.”²⁴

²³ Skatteministeriet. (2018). *Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven*. LBK. nr. 678 af 31/05/2018.

²⁴ Ibid.

§ 48 i skatteforvaltningsloven gælder alene en borgers eller virksomheds ønske om at fremsætte nye spørgsmål under en retssag, jf. SKATs juridiske vejledning 2019-1, A.A.10.3.4.²⁵

Derimod gælder skatteforvaltningslovens § 49 for Skatteministeriets mulighed for at indbringe skattespørgsmål for domstolene. Dog indeholder denne bestemmelse ingen krav i forhold til udnyttelse af administrativ rekurs. Dette betyder, at der ikke er noget til hinder for, at Skatteministeriet kan få prøvet spørgsmål, der ikke har været prøvet ved Landsskatteretten. Det skal bemærkes, at det er op til retten at tillade, om der må forelægges et nyt spørgsmål under retssagen.

Skatteforvaltningslovens § 49 har følgende ordlyd:

§ 49. "Spørgsmål, som er afgjort af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten, kan Skatteministeriet indbringe for domstolene, senest 3 måneder efter at klageinstansen har truffet afgørelse."²⁶

Retningslinjerne for inddragelse af nye spørgsmål under en retssag svarer til retsplejelovens § 383 betingelser for inddragelse af nye spørgsmål i en ankesag²⁷.

Retsplejelovens § 383 har følgende ordlyd:

§ 383. "Påstande og anbringender, som ikke har været gjort gældende i foregående instans, kan, hvis modparten protesterer, kun tages i betragtning med rettens tilladelse.

Stk. 2. Retten kan meddele tilladelse efter stk. 1, såfremt det anses for undskyldeligt, at de pågældende påstande og anbringender ikke tidligere er fremsat, eller der er grund til at antage, at nægtelse af tilladelse vil medføre et uforholdsmæssigt tab for parten. Ved anke til landsret kan tilladelse tillige meddeles, hvis modparten har tilstrækkelig mulighed for at varetage sine interesser.

Stk. 3. Er påstande, som ikke har været gjort gældende i foregående instans, ikke fremsat i ankestævningen eller i et rettidigt afgivet svarskrift, jf. § 375, kan retten, selv om modparten ikke

²⁵ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit A.A.10.3.4, *Inddragelse af nye spørgsmål i retssagen*, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1900385&chk=215961> (besøgt d. 29. april 2019).

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

protesterer, nægte fremsættelsen, såfremt de burde have været fremsat tidligere under anken. Det samme gælder anbringender, som ikke har været gjort gældende i foregående instans, og som ikke er fremsat under forberedelsen af anken.”²⁸

9. Det offentlige som procespart i retssager

Når det offentlige, for eksempel Skatteministeriet, er procespart i en retssag, kan dette ske på to måder: Enten ved at borgeren eller virksomheden lægger sag an, eller at det offentlige lægger sag an mod borgeren eller virksomheden.

I tilfælde hvor Skatteministeriet lægger sag an mod borgeren eller virksomheden, kan dette kun gøres, hvis sagen opfylder en af følgende betingelser²⁹: Sagen skal enten være principiel, eller særlige grunde skal tale for en retssag. Særlige grunde kan blandt andet være, hvis sagen drejer sig om et væsentligt beløb eller er af særlig betydning, selvom den ikke er principiel.

I forbindelse med eventuel anlæggelse af en retssag, skal Skatteministeriet i samråd med Kammeradvokaten overveje, hvorvidt en given sag overhovedet skal føres. Dette er også gældende, hvis det er borgeren eller virksomheden, som anlægger sag mod Skatteministeriet. Retten til at anke en afgørelse fra klageinstanserne er lovhjemlet i skatteforvaltningslovens §§ 48 og 49.

Frederik Waage citerer i sin bog *Det offentlige som procespart*, hvor Advokatrådets skatteretsudvalg udtaler fra 2011, at *”Skatteministeriet som offentlig myndighed ikke burde have nogen interesse i at vinde retssager”*³⁰. Frederik Waage anfører desuden, at Skatteretsudvalget mener, at Skatteministeriet alene burde have interesse i finde frem til den korrekte retsstilling. Det kan diskuteres, hvorvidt Skatteministeriet alene har interesse i at finde frem til den korrekte retsstilling, når Skatteministeriet hvert år vinder størstedelen af indbragte sager for domstolene³¹.

²⁸ Justitsministeriet. (2017). *Bekendtgørelse af lov om rettens pleje*. LBK. nr. 1101 af 22/09/2017.

²⁹ Retssagsvejledning, afsnit 1.1. *Hovedprincipperne*, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2249219> (besøgt d. 1. maj 2019).

³⁰ Waage, Frederik. *Det offentlige som procespart – Forvaltningsrettens virkning i civilprocessen*. 2017. S. 268.

³¹ 2016 Sagsstatistikker, s. 18, https://skatteankestyrelsen.dk/media/7487/sagsstatistikker-2016.pdf?fbclid=IwAR1PxGHesPv02wx4CM78dJTRM2v_QUD03C5pt4rplGUsdELBhvwY-u4495g (besøgt d. 1. maj 2019).

10. De danske klageinstanser samt det danske retssystem i dag

Eftersom der i specialet tages udgangspunkt i skattesager, er det vigtigt at bemærke, at disse sager starter i skatteforvaltningen.

Skatteforvaltningen³² består af syv specialiserede styrelser, der hver har et specialtområde, de løser opgaver indenfor. Disse syv kerneområder er: Gældsstyrelsen, Vurderingsstyrelsen, Skattestyrelsen, Toldstyrelsen, Motorstyrelsen, Udviklings- og Forenklingsstyrelsen og sidst Administrations- og Servicestyrelsen. Skatteforvaltningen selv hører under Skatteministeriets koncern.

Hvis en person er uenig i den skat, som Skatteforvaltningen har beregnet, kan man klage³³ til enten Skatteankenævnet eller Landsskatteretten. Dette foregår skriftligt og skal begrundes. Det er op til borgeren eller virksomheden selv, om man ønsker at klage til Skatteankenævnet eller om man ønsker at klage direkte til Landsskatteretten.

Skatteankenævnet består af medlemmer, som er valgt til at sidde i nævnet. Disse personer har oftest et andet arbejde eller profession. Klager man til Skatteankenævnet, kan man komme ud for, at Skatteankenævnet ændrer ansættelsen i sin helhed, uanset hvad klagen lød på.

Landsskatteretten er ikke en domstol, men derimod landets øverste administrative klageinstans, når det vedrører skatter, moms, afgifter, told og ejendomsvurderinger. Landsskatteretten er klageinstansen efter Skatteankenævnet. Hvis man klager til Landsskatteretten, indhenter denne alt relevant materiale, der er i sagen. Når sagsbehandleren har forberedt sagen, bliver dette sendt til rettens medlemmer til votering. Undervejs i sagens forberedelse har klageren eller dennes repræsentant mulighed for at henvende sig til sagsbehandleren for at udtale sig om sagen. Når Landsskatteretten har truffet sin afgørelse, fremsendes denne til klageren eller dennes repræsentant. For klageren er der også den mulighed at forelægge sin klage mundtligt for Landsskatterettens medlemmer, såfremt dette imødekommes af retten. Retten kan afholde sig fra

³² Om Skatteforvaltningen, <https://www.skatteforvaltningen.dk/om-skatteforvaltningen/> (besøgt d. 27. marts 2019).

³³ Skatteministeriet – Afsnit 11: SKAT – hvem, hvad, hvor?, <https://www.skm.dk/skattetal/analyser-og-rapporter/rapporter/2008/maj/skatten-i-danmark-i-2008/afsnit-11-skat-hvem,-hvad,-hvor#113> (besøgt d. 19. marts 2019).

at efterkomme klagerens ønske om et retsmøde. At klageren fremlægger sin klage for rettens medlemmer, sker oftest kun i store sager.

Skulle klageren være utilfreds med Landsskatterettens afgørelse, kan denne ankes videre til domstolene. Her vil Byretten som udgangspunkt være 1. instans. Hvis den pågældende sag ønskes henvist³⁴ fra Byretten til Landsretten, skal dette fremgå af stævningen til Byretten.

Byretten er første retsinstans³⁵. I Danmark findes der 24 byretter. Appellinstanser til byretterne er Landsretten, hvoraf der findes to. Disse benævnes Vestre Landsret og Østre Landsret. Vestre Landsret har sæde i Viborg, mens Østre Landsret har sæde i København. Højesteret er øverste instans i det danske retssystem og dermed sidste mulighed for at appellere. Før en sag kan indbringes for Højesteret, skal man søge om tilladelse hertil. Dette sker hos Procesbevillingsnævnet.

Når en klage bliver anket til en højere instans, vil den nye afgørelse få højere præjudikatværdi og dermed større betydning for fremtidige sager.

Domstolene har forskellige muligheder for at behandle en klage, som er anket fra eksempelvis Landsskatteretten. Den første mulighed er, at domstolen kan ophæve eller ugyldiggøre en tidligere afgørelse, hvis denne er forkert. Anden mulighed er, at domstolen kan hjemvise en afgørelse til fornyet behandling ved en tidligere instans. Tredje mulighed er, at domstolen kan stadfæste den tidligere instans' afgørelse. Disse tre muligheder benævnes desuden for realitetsbehandling³⁶.

³⁴ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit A.A. 10.3.1.1., *Hvornår har byretten eller landsretten kompetencen (sagligt værneting)* - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1900388&chk=215961> (besøgt d. 27. marts 2019).

³⁵ Det Danske Retssystem, <http://www.domstol.dk/om/publikationer/HtmlPublikationer/Profil/Profilbrochure%20-%20DK/kap03.html> (besøgt d. 27. marts 2019).

³⁶ Afgørelsestyper og omgørelsesprocent, <https://ast.dk/tal-og-undersogelser/statistik/begreber-fra-statistikken> (besøgt d. 1. maj 2019).

11. Analyse af officialmaksimen, forhandlingsprincippet og kontradiktionsprincippet

11.1. Journal nr.: 11- 01479 – kendelse af 2. maj 2012 (også refereret til som henholdsvis SKM2014.605.ØLR og SKM2016.10.HR)

SKM.2016.10 omhandler, hvorvidt en privatpersons skattepligt til Danmark var genindtrådt, efter vedkommende var fraflyttet Danmark pr. 1. februar 2006 og d. 5. juli 2006 erhvervede sig et sommerhus i Danmark.

11.1.1 Sagens oplysninger

Af sagens oplysninger³⁷ fremgår det, at klageren meldte flytning d. 1. februar 2006, og i forbindelse hermed solgte sin ejerlejlighed. Dermed ville klagerens fulde skattepligt til Danmark ophøre, hvilket SKAT anerkendte.

D. 5. juli 2006 erhverver klageren sig et sommerhus, som ligger ca. 8 km fra virksomhed(1) A/S' forretningsadresse. Det oplyses desuden, at sommerhuset hidtil ikke har haft karakter som helårsbolig, men derimod som fritidsbolig beliggende i et sommerhusområde. I september 2009 forsøger klageren at klargøre salg af sommerhuset, og i december 2010 bliver det sat til salg. Det bliver dog ikke solgt, og i november 2011 bliver prisen sat ned. Af sagens oplysninger fremgår det ikke, hvorvidt sommerhuset bliver solgt.

Klageren bliver d. 5. juli 2007 far til to tvillingedrenge, men forbliver, som hidtil, ugift.

Ifølge folkeregisteret har tvillingedrengenes moder, person(4), haft adresse i sommerhuset, hvilket har været en fejl. De registrerede ændringer i folkeregistret viser, at person(4) har boet på anden adresse fra april 2006 og til maj 2010.

I perioden fra 1. juni 2007 til sommeren 2010, har klageren haft rådighed over to biler i Danmark.

11.1.2. Klagerens påstande

Klagerens repræsentant nedlagde påstand om, at borgerens fulde skattepligt ikke var indtrådt på noget tidspunkt d. 5. juli 2006 eller senere, eftersom den subjektive kvalifikation for indkomståret

³⁷ Sagens oplysninger, <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk/ShowDoc.aspx?schultzlink=dom-lsr-11-01479#g5> (besøgt d. 10. april 2019).

2006 blev gennemført udenfor fristerne, jf. skatteforvaltningslovens § 26, og lagt ind i indkomstårernes skatteansættelser for 2007, 2008 og 2009, og derved blev SKATs afgørelser for indkomstårene 2007, 2008 og 2009 ugyldigt foretaget, og burde derfor annulleres. Til støtte for denne påstand hævder klageren at have afhændet sin helårsbolig pr. 1. februar 2006 og derefter være flyttet til England, hvor klageren etablerede bopæl samt domicil. I forbindelse med flytningen til England, opgav klageren sin fulde skattepligt til Danmark, hvilket SKAT godkendte.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 har følgende ordlyd:

§ 26. *”Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.*

Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Skatteministeren kan for grupper af skattepligtige fastsætte kortere frister end angivet i 1. og 2. pkt.”³⁸

Klagerens repræsentant hævdede desuden, at blot fordi klageren erhvervede sig et sommerhus i Danmark, betød dette ikke, at klageren havde til hensigt at have hjemsted i Danmark, jf. kildeskattelovens §§ 1 og 7. Klagerens repræsentant begrundede desuden, at selvom klageren havde haft en helårsbolig i Danmark, så ville den fulde skattepligt ikke indtræde førend klageren havde til hensigt at have hjemsted i Danmark, jf. kildeskattelovens § 5, stk. 1, nr. 1. Hertil gør klagerens repræsentant det gældende, at klageren udelukkende havde anvendt sommerhuset som turist i ferierne. I forbindelse med arbejde overnattede klageren på hotel eller hos selskabets advokat og enkelte gange hos klagerens forældre.

Kildeskattelovens § 1 har følgende ordlyd:

§ 1. *”(* 8) Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:*

³⁸ Skatteministeriet. (2011). *Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven. LBK. nr. 175 af 23/02/2011*. Bestemmelsen har samme ordlyd, som § 26 har i dag.

1. personer, der har bopæl her i landet,
2. personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,
3. danske statsborgere, der uden at være omfattet af bestemmelserne under nr. 1 og 2 gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her, medmindre de godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet. Udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været skattepligtig her i landet i medfør af bestemmelserne i nærværende paragraf, sidestilles i denne forbindelse med dansk statsborger,
4. danske statsborgere, som af den danske stat eller kommuner er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmeværende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn er danske statsborgere, og de ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer,
5. dødsboer, der skiftes her i landet.”³⁹

Kildeskattelovens § 7 har følgende ordlyd:

§ 7. "(* 8) For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.”⁴⁰

Klagerens repræsentant nedlagde desuden påstand om, at klageren og person(4) ikke kendte hinanden ved klagerens flytning i februar 2006 og heller aldrig havde boet sammen. Selvom de fik to børn sammen, har disse børn aldrig haft ophold hos klagerens eller hans husstand. At person(4) skulle have folkeregisteradresse i klagerens sommerhus, hævdes derfor at have været en myndighedsfejl. Person(4) hævder at have boet på henholdsvis gods(1) og gods(2), som er ejet af hendes far.

³⁹ Skatteministeriet. (1995). *Bekendtgørelse af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (* 1)*. LBK. nr. 519 af 22/06/1995. Bestemmelsen har samme ordlyd, som § 1 har i dag.

⁴⁰ Skatteministeriet. (1995). *Bekendtgørelse af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (* 1)*. LBK. nr. 519 af 22/06/1995. Bestemmelsen har samme ordlyd, som § 7 har i dag.

Herudover gøres det gældende, at klagerens virke som virksomhed(1)-koncernens idéskaber- og udvikler ikke sker i Danmark, men med udlandet som centrum.

Klagerens repræsentant nedlægger påstand om, at klageren sjældent brugte sine kreditkort, og endnu sjældnere sine danske konti. Desuden viser kontoudtog, at klagerens ophold i Danmark har været yderst begrænsede og kun er sket i forbindelse med arbejde i Danmark.

Endvidere hævder klageren at have opholdt sig mere end 90 dage årligt i England, hvilket hans status som "resident"⁴¹ bekræfter i og med, at klageren kun kan få denne status, såfremt han opholder sig i England i mere end 183 dage eller mere i løbet af et skatteår, *eller* han besøger England regelmæssigt og efter fire skatteår, skal han mindst opholde sig i England 91 dage for hvert skatteår⁴².

11.1.3. SKATs afgørelse og begrundelse herfor

I SKATs afgørelse blev klageren anset for fuld skattepligtig til Danmark fra d. 5. juli 2006, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 samt § 7, stk. 1.

I SKATs afgørelse blev der blandt andet lagt vægt på, *at* klageren, i forbindelse med arbejde i Danmark, havde overnattet i sommerhuset. *At* klagerens løn i Danmark udgjorde 20 % af klagerens samlede årsløn, *at* sommerhuset lå tæt på virksomhedens adresse, *at* sommerhuset var egnet som helårsbolig på lige fod med enhver anden bopæl, *at* klageren anvendte sommerhuset til overnatning i forbindelse med arbejde udført i Danmark, *at* klageren havde de største personlige og økonomiske relationer til Danmark, *at* klageren var involveret i selskaber, som alle var hjemmehørende i Danmark, bortset fra ét i Spanien, og *at* klageren havde to biler indregistreret i Danmark.

SKAT gør desuden gældende, at klageren først havde lejet en lejlighed i England fra 1. januar 2010, og at klageren indtil da udelukkende havde haft c/o-adresser. Herudover mener SKAT, at klagerens valgte beskatningsform i England fastslår, at ophold i England ikke må overstige 90 dage, samt at klagerens kontoudtog ikke indikerer andet, end at opholdende i England må anses for yderst begrænsede.

⁴¹ Work out your residence status, <https://www.gov.uk/tax-foreign-income/residence> besøgt d. 10. April 2019).

⁴² HMRCs guidance "Liability to tax in the United Kingdom".

11.1.4. Landsskatterettens afgørelse og begrundelse herfor

I Landsskatterettens afgørelse blev klagerens skattepligt til Danmark ikke anset for genindtrådt d. 5. juli 2006. Dette betød også, at klageren ikke kunne anses for fuld skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7, stk. 1, i årene 2007, 2008 og 2009.

Hertil fandt Landsskatteretten desuden, at klageren måtte anses for begrænset skattepligtig til Danmark i indkomståret 2008 for yderligere løn fra virksomhed(1) A/S, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1.

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

§ 2. *”Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke omfattes af bestemmelserne i § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer*

- *a) oppebærer indkomst af den i § 43, stk. 1, nævnte art for virksomhed udført her i landet. Virksomhed udført her i landet omfatter også arbejde udført ombord på et luftfartøj med hjemsted her i landet. Et luftfartøj, som har hjemsted på Færøerne, i Grønland eller i udlandet, og som uden besætning overtages til befragtning af et dansk luftfartsselskab, sidestilles med et luftfartøj med hjemsted her i landet. Et luftfartøj med hjemsted her i landet, som uden besætning overtages til befragtning af et udenlandsk luftfartsselskab, anses ikke som luftfartøj med hjemsted her i landet,..”⁴³*

Grunden til, at Landsskatteretten fandt frem til, at klagerens skattepligt til Danmark ikke kunne anses for genindtrådt d. 5. juli 2006 skyldes, at Landsskatteretten i høj grad vægtede sommerhusets anvendelse som udelukkende sommerhus og ikke som helårsbolig. Landsskatteretten udtaler: *”at klagerens ophold i sommerhuset ikke har haft karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, men af kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.”⁴⁴*

⁴³ Skatteministeriet. (1995). *Bekendtgørelse af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (* 1). LBK. nr. 519 af 22/06/1995.* Bestemmelsen har IKKE samme ordlyd, som § 2 har i dag.

⁴⁴ Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse, <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk/ShowDoc.aspx?schultzlink=dom-lsr-11-01479#q7> (besøgt d. 9. april 2019).

11.1.5. Landsrettens afgørelse og begrundelse herfor

Klageren afgiver forklaring til Landsretten om, at han og hans revisorer samarbejdede med SKAT i forbindelse med SKATs gennemgang af virksomhed H1.1 A/S. Som anmodet af SKAT, fremsendte klageren og revisorer materiale.

I forbindelse med en aktindsigt, opdager klageren, at SKAT forud for diverse anmodninger, allerede var bekendt med det forelagte materiale. Yderligere var SKAT i besiddelse af flere oplysninger, som SKAT selv havde indhentet blandt andet fra skattemyndigheder i udlandet, hvor nogle af oplysningerne gav klageren det indtryk, at han blev kriminaliseret, og derfor valgte klageren ikke at udlevere yderligere materiale.

Endvidere forklarer klageren, at han i sommerhuset havde haft indbrud, hvorfor han havde valgt at få installeret automatisk lys, som skulle tænde om aftenen. Derudover blev der installeret et alarmsystem, som TDC-udgiften vedrører. Sommerhuset blev desuden opvarmet til 10-15 grader i de perioder, hvor klageren ikke opholdt sig i sommerhuset. Efter købet af sommerhuset, abonnerede klageren på en Canal Digital satellitservice, som klageren også kunne anvende i udlandet. Klageren forklarer desuden, at han ikke havde kigget på andre sommerhuse forud for købet af det pågældende sommerhus.

Desuden angiver klageren, at han har opgjort arbejde i Danmark til 6 dage i 2007, 14 dage i 2008 og 11 dage i 2009.

I forklaringen til Landsretten fortæller klageren, at han boede hos sin gode ven, VM, det første 1½ år, hvor klageren betalte kontant for husleje, og de ikke udarbejdede en lejekontrakt. Efter uenigheder flyttede klageren hen til OA, der er fotograf for H1.1 A/S, på OA's adresse. Sammen flyttede de til en anden adresse, hvor de boede indtil 2010. Også i dette tilfælde betalte klageren kontant til husleje. Herefter flyttede klageren alene til sin fjerde adresse i England, og efter noget tid flyttede klageren sammen med en veninde, OD.

Landsretten finder, at sommerhuset har været egnet som helårsbolig for klageren, eftersom sommerhuset havde en størrelse og stand, som muliggjorde helårsbeboelse. At sommerhuset ifølge lovgivningen ikke måtte anvendes som helårsbolig er sagen underordnet, mener Landsretten. Af elforbruget fremgår det, at der har været et betydeligt elforbrug på henholdsvis 14.065 kWh, 17.094

kWh og 17.094 kWh fra d. 1. august 2006 til d. 31. juli 2009. (red. Det virker usandsynligt, at elforbruget i to på hinanden følgende år er fuldstændig identiske).

Det lægges til grund, at skattemyndighederne har forsøgt at indhente dokumentation vedrørende klagerens boligforhold i udlandet. Hertil har skattemyndighederne efterspurgt oplysninger og dokumentation for klagerens bankkonti og hævnings heraf, hvilket klageren ikke anses for at have imødekommet. Fra klagerens danske bankkonti kan det udledes af Landsretten, at der er blevet foretaget en række betalinger i Danmark, som ikke er sammenhængende med klagerens skøn af ophold i Danmark.

Landsretten fastslår, at klager ej heller har imødekommet Skatteministeriets opfordring om redegørelse for mobilforbrug i Danmark og i udlandet. Dog har SONOFON udstedt en brugerspecifikation, som viser et stort forbrug i Danmark i maj og juni 2008.

Yderligere lægger Landsretten til grund, at klageren har haft to biler til rådighed i Danmark, og at disse biler har været benyttet i et stort omfang.

Ud fra ovenstående konkluderer Landsretten, at klageren har opholdt sig i Danmark i et meget større omfang end angivet af klageren. Hertil mener Landsretten, at klageren har anvendt sommerhuset i forbindelse med arbejde i Danmark. Derfor finder Landsretten, at klagerens fulde skattepligt genindtrådte d. 5. juli 2006.

11.1.6. Højesterets afgørelse og begrundelse herfor

Højesteret stadfæster Landsrettens afgørelse. Overordnet begrundes Højesteret sin afgørelse med samme begrundelser som Landsretten.

Navnlig, at sommerhuset har været udstyret med internet, telefon og kabel-tv, samt at der forelå et højt elforbrug. Herudover lagde Højesteret vægt på, at de to biler, som klageren havde til rådighed, tilsammen kørte ca. 3.000 km månedligt. Slutteligt mener Højesteret, at klageren har opholdt sig i Danmark i et meget større omfang end oplyst af klageren og, at opholdet i Danmark har haft karakter af varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

Til støtte for ovennævnte afgørelse, har Højesteret indhentet supplerende forklaringer fra klageren selv samt vidner.

Klageren har, i forbindelse med afgivelse af forklaring, fremlagt kontoudtog fra diverse konti i henholdsvis Danmark og England. På grundlag af disse bankkontoudtog og flybilletter, har klageren udarbejdet en tidslinje over, hvor han har opholdt sig og hvor længe. Klageren nævner desuden, at han først i forbindelse med retssagen ved Højesteret, havde besluttet sig for at fremlægge diverse oplysninger om hans ophold og færdene, da han følte, at tilbageholdelsen af disse oplysninger, havde skadet ham hidtil, til trods for følelsen af at være blevet kriminaliseret af SKAT.

11.1.7. Delkonklusion

Flere ting i Højesterets begrundelse kan give anledning til undring. Først og fremmest lægger Højesteret i deres afgørelse vægt på, at klageren havde to biler til rådighed, som tilsammen kørte 3.000 km månedligt. Hvad der ikke vides er, om klageren eventuelt lånte disse biler ud, når han ikke opholdt sig i Danmark. Dette kan have haft betydning for bilernes kilometerforbrug. Højesteret lægger derudover ikke vægt på klagerens egen udarbejdede tidslinje for, hvor han har opholdt sig og i hvor lang tid. Denne tidslinje støttes op af flybilletter og bankkonti-udskrifter. Højesteret nævner ikke noget om, hvorfor de ikke lægger vægt på disse informationer.

I forhold til officialmaksimen er det SKAT, som er underlagt denne og har pligt til at indhente alle fornødne oplysninger, førend de træffer en afgørelse vedrørende klagerens fulde skattepligt.

Ud fra den aktindsigt, som klageren får i forbindelse med anmodninger fra SKAT, før de træffer afgørelse, føler klageren sig kriminaliseret af SKAT, og vælger herefter at stoppe med at imødekomme anmodninger fra SKATs side. Selvom SKAT forsøger at indhente alle relevante oplysninger vedrørende klageren til brug for at træffe en korrekt og gyldig afgørelse angående hans fulde skattepligt, formår SKAT det ikke, men træffer alligevel afgørelse herom. Men hvordan ved man, om den pågældende skattemyndighed har alle fornødne oplysninger til at træffe en afgørelse? SKAT vælger i dette tilfælde alligevel at træffe afgørelse, så man må gå ud fra, at SKAT har følt, at de har haft tilstrækkelig med oplysninger, til at de kunne træffe en afgørelse. Eller valgte SKAT at træffe afgørelse på et utilstrækkeligt oplyst grundlag, når SKAT blandt andet havde anmodet om dokumentation for klagerens adresser i England og ikke fik disse? Hvis SKAT ønsker en bestemt oplysning forud for deres afgørelse, og ikke får denne, kan man så tale om, at sagen er belyst tilstrækkelig til, at SKAT kan træffe afgørelse uden denne oplysning? I denne sag bliver der ikke sat spørgsmålstejn ved, om sagen har været tilstrækkelig oplyst, og derfor kan man kun argumentere

for og imod, at officialmaksimen har været opfyldt. Dog tyder noget på, at SKAT har anset sagen for tilstrækkelig belyst til at kunne træffe afgørelse, eftersom både Landsretten og Højesteret finder frem til samme afgørelse, og først i Højesteret bliver alle oplysninger fremlagt. Og dog: Landsskatteretten omstøder SKATs afgørelse med den begrundelse, at sommerhuset ikke kan anses for en helårsbolig, fordi det er vurderet til udelukkende at have karakter af et sommerhus som følge af klagerens oplyste ophold i Danmark. Hvis samme oplysninger har været fremlagt for både SKAT og Landsskatteretten, så er det en smule spekulativt, hvorfor de ikke finder frem til samme afgørelse. I og med at der ikke foreligger nogle generelle retningslinjer for, hvornår officialmaksimen anses for opfyldt, så er det op til den enkelte forvaltningsmyndighed at sikre sig, at de har det fornødne oplysningsgrundlag for at kunne træffe afgørelse. Hertil har klageren mulighed for at klage til Ombudsmanden, hvis klageren ikke mente, at SKAT, i dette tilfælde, havde det nødvendige oplysningsgrundlag førend de traf afgørelse. Dette valgte klageren dog ikke at gøre.

I ovennævnte sag kan man udelukkende argumentere for og imod SKATs opfyldelse af officialmaksimen ud fra, at det ikke har været muligt at få aktindsigt i sagen og se de reelle oplysninger. Der kan dog argumenteres for, at i og med klageren ikke fremlagde alle nødvendige dokumenter til brug for skattemyndighedernes afgørelse, at skattemyndighederne kunne have meddelt klageren, at sagen ikke kunne færdigbehandles, før alle oplysningerne var forelagt dem, således der indtrådte processuel skadevirkning⁴⁵. Man kan desuden argumentere for, at Landsskatterettens afgørelse burde være korrekt, eftersom Landsskatteretten skal indhente alt relevant materiale i sagen, før de vurderer sagen og træffer afgørelse.

Når en sag skal afgøres ved domstolene, er det kontradiktionsprincippet, der er i spil. Det må antages, at princippet har fundet anvendelse i forbindelse med de retssager, som sagen har gennemgået. Ud fra Skatteministeriets påstande, har klageren haft mulighed for at udtale sig om sagen og herefter afgive forklaring af sin version til domstolene.

Hvorvidt SKAT har gjort klageren bekendt med de oplysninger, der lå til grund for deres afgørelse forud for deres afgørelse, vides ikke, da det ikke fremgår af sagen.

⁴⁵ 6 – Processuel eller bevismæssig skadevirkning, http://www.ombudsmanden.dk/myndighedsguiden/generel_forvaltningsret/officialprincippet/ (besøgt d. 7. maj 2019).

I forhold til forhandlingsprincippet må det antages, at Skatteministeriet og klageren selv er fremkommet med alt relevant processtof i sagen. Man kan argumentere for, at hvis klageren havde haft mulighed for at dokumentere, at elforbruget f.eks. skyldtes el-opvarmning, så kunne dette muligvis have haft indflydelse på vurderingen af sommerhusets karakter. En anden påstand, som klageren kunne have gjort brug af er, at det i 2006 var forholdsvis almindeligt at have blandt andet kabel-tv⁴⁶.

Sagen kunne muligvis have været undgået, hvis klageren havde henvendt sig til Solvit i England forud for, at sagen kommer i retten. Solvit⁴⁷ er en tjeneste, som har til formål at hjælpe borgere og virksomheder overfor offentlige myndigheder i EU, forudsat at problemstillingen falder ind under Solvits område.

11.2. Journal nr. 09-03401 – kendelse af 19. august 2011 (også refereret til som SKM2012.686.BR og SKM2014.325.ØLR)

Sagen omhandler en tvist mellem klager og Skatteministeriet angående SKATs ansættelse af klagerens skattepligtige indkomst, hvor SKAT forhøjede denne på baggrund af et negativt privatforbrug fra klagerens side i indkomstårene 2004, 2005 og 2006. Klageren mener, at SKATs afgørelse skal tilsidesættes som følge af formelle fejl, jf. officialmaksimen.

11.2.1. Sagens oplysninger⁴⁸

Klageren overtog sine forældres ejendom i 1989 og boede der sammen med dem under sagen. Herudover har klageren drevet egen virksomhed(1) siden 1990. I foråret 2006 overdragede klageren virksomhed(1) til virksomhed(2), som var ejet af virksomhed(3), og denne ejede klagerens søster. I forbindelse hermed blev klageren ansat i virksomhed(2).

SKAT har 10 gange anmodet om regnskabsmateriale, og kun ved fem af henvendelserne fået indsendt delvise regnskabsdokumenter, deriblandt bilag og kontospecifikationer.

⁴⁶ Kabel-tv,

[http://denstoredanske.dk/It, teknik og naturvidenskab/Elektronik, teletrafik og kommunikation/Elektronik, radio og tv/kabel-tv](http://denstoredanske.dk/It,_teknik_og_naturvidenskab/Elektronik,_teletrafik_og_kommunikation/Elektronik,_radio_og_tv/kabel-tv) (besøgt d. 13. maj 2019).

⁴⁷ Forside, http://ec.europa.eu/solvit/index_da.htm (besøgt d. 13. maj 2019).

⁴⁸ Sagens oplysninger, <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk/showdoc.aspx?q=09-03401&docId=dom-lsr-09-03401-full> (besøgt d. 15. april 2019).

Klageren har gentagne gange været indkaldt til møde hos SKAT, men aldrig mødt op til de aftalte møder. Dog mødte klageren op med sin repræsentant til et møde med Skatteankenævnet d. 19. marts 2009.

I forbindelse med SKATs gennemgang af klagerens regnskaber, har SKAT konstateret, at nummerrækkefølgen for udstedte fakturaer ikke stemmer overens for årene 2004 og 2005. Herudover har SKAT fundet frem til, at der er momsdimensioner for fakturaer i 2005. Ej heller her har klageren indsendt skatteregnskab og tilhørende materiale for regnskabsåret 2006.

I sagen ved Landsskatteretten har klagerens repræsentant indsendt korrigerede regnskaber for årene 2004, 2005 og 2006. Skatteankenævnet har udtalt, efter at være blevet forelagt de nye korrigerede regnskaber, at disse ikke kunne anses for fyldestgørende. I forbindelse hermed har klagerens repræsentant indsendt yderligere nye regnskaber, herunder bilag, bogføringsmateriale og de manglende fakturaer for 2004 og 2005.

11.2.2. Klagerens påstande

Klagerens repræsentant mener, at skatteforhøjelserne skal bortfalde, og at afgørelserne for 2004, 2005 og 2006 skal kendes ugyldige, eftersom skattecentret ikke gav en tilstrækkelig begrundelse, jf. forvaltningslovens §§ 22-24 om begrundelse for afgørelser.

Forvaltningslovens §§ 22-24 har følgende ordlyd:

§ 22. *”En afgørelse skal, når den meddeles skriftligt, være ledsaget af en begrundelse, medmindre afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold.”*

§ 23. *”Den, der har fået en afgørelse meddelt mundtligt, kan forlange at få en skriftlig begrundelse for afgørelsen, medmindre afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold. En begæring herom skal fremsættes over for myndigheden inden 14 dage efter, at parten har modtaget underretning om afgørelsen.*

Stk. 2. En begæring om skriftlig begrundelse efter stk. 1 skal besvares snarest muligt. Hvis begæringen ikke er besvaret inden 14 dage efter, at begæringen er modtaget af vedkommende myndighed, skal denne underrette parten om grunden hertil samt om, hvornår begæringen kan forventes besvaret.”

§ 24. "En begrundelse for en afgørelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet. I det omfang, afgørelsen efter disse regler beror på et administrativt skøn, skal begrundelsen tillige angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.

Stk. 2. Begrundelsen skal endvidere om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning for afgørelsen.

Stk. 3. § 24, stk. 1, 2. pkt., og stk. 2, gælder ikke i de sager, der er nævnt i § 9, stk. 4. Begrundelsens indhold kan i øvrigt begrænses i det omfang, hvori partens interesse i at kunne benytte kendskab til denne til varetagelse af sit tarv findes at burde vige for afgørende hensyn til den pågældende selv eller til andre private eller offentlige interesser, jfr. § 15."⁴⁹

Herudover mener klageren samt dennes repræsentant, at der ikke er blevet foretaget en tilstrækkelig undersøgelse af sagen. Dette er begrundet i, at SKAT ikke har givet en begrundelse for de skønsmæssige indkomstforhøjelser, og at SKAT ikke har inddraget fyldestgørende kriterier for vurderingen af størrelsen på de skønsmæssige indkomstforhøjelser.

Desforuden mener klagerens repræsentant, at SKAT ikke har henvist til de korrekte regler, og dermed har klageren ikke haft mulighed for at imødekomme SKATs agterskrivelser. Klagerens repræsentant henviser til dom SKM2003.248.ØLD, hvor manglende begrundelse medfører, at sagens afgørelse bliver ugyldiggjort.

11.2.3. Skatteankenævnets afgørelse og begrundelse herfor

Skatteankenævnet stadfæster SKATs afgørelse om skønsmæssig forhøjelse, og derved udgør privatforbrugene 150.000 kr. Dette anser Skatteankenævnet for passende, taget klagerens civilstatus og boligforhold i betragtning.

Til støtte herfor nævner Skatteankenævnet, at klagerens bogføringsspor er tilrettelagt på en måde, således at der ikke er et fyldestgørende kontrolspor.

⁴⁹ Justitsministeriet. (2007). *Bekendtgørelse af forvaltningsloven*. LBK. nr. 1365 af 07/12/2007.

11.2.4. Landsskatterettens afgørelse og begrundelse herfor

Landsskatteretten godkender skattemyndighedernes skøn over klagerens privatforbrug og stadfæster derfor Skatteankenævnets afgørelse.

Landsskatteretten begrundet blandt andet deres beslutning med, at selvom SKAT ikke opfyldte alle kravene i forvaltningslovens § 24, da de begrundede deres afgørelse, indeholdt SKATs afgørelse alligevel det, som var vigtigst for afgørelsen, nemlig klagerens negative privatforbrug. Dette anser Landsskatteretten for at have opfyldt forvaltningslovens § 24's kriterie om, at når der er tale om et administrativt skøn, skal begrundelsen angive de hovedhensyn, som var bestemmende for skønsudøvelsen.

Landsskatteretten nævner desuden, at SKAT har forsøgt at opfylde officialmaksimen, eftersom SKAT adskillige gange har forsøgt at indhente oplysninger fra klageren og dennes revisor. Landsskatteretten fastslår hermed, at det ikke er skattemyndighedernes ansvar, at klageren og dennes revisor ikke har indsendt de nødvendige dokumenter.

Landsskatteretten afviser klagerens repræsentants påstand om, at SKATs afgørelse skal ugyldiggøres som følge af formelle fejl, eftersom Landsskatteretten ikke mener, at der i sagen foreligger en begrundelsesmangel af en sådan karakter, at det medfører ugyldighed.

I spørgsmålet om en skønsmæssig ansættelse af klagerens indkomst, lægger Landsskatteretten til grund, at hvis et regnskab ikke opfylder kravene som nævnt i skattekontrollovens §§ 1 og 3, kan skattemyndighederne fastsætte indkomsten skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 5.

Skattekontrollovens § 5, stk. 3, har følgende ordlyd:

§ 5. *"Foreligger en selvangivelse ikke på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt."*⁵⁰

Landsskatteretten fastslår, at kravene til regnskabsgrundlaget ikke er opfyldt, og derfor kan klagerens daværende virksomhed(1)'s regnskabsmateriale ikke danne grundlaget for en præcis opgørelse af indkomsten. Dermed har SKAT været nødsaget til at tilsidesætte virksomhed(1)'s regnskab, og i stedet fastsætte indkomsten ud fra et skøn.

⁵⁰ Skatteministeriet. (2011). *Bekendtgørelse af skattekontrolloven*. LBK. nr. 819 af 27/06/2011.

11.2.5. Byrettens afgørelse og begrundelse herfor

Byretten angiver, at denne ikke tilsidesætter SKATs skøn af klagerens skattepligtige indkomst, hverken på grundlag af officialmaksimen, fejlagtig beregningsmetode eller skøn under regel. Herudover mener Byretten ikke, at klagerens regnskab for virksomhed(1) kan godtgøre, at skattemyndighedernes afgørelse er urigtig, da regnskabet mangler sammenhæng mellem årene.

Til støtte herfor nævner Byretten, at der i forhold til officialmaksimen ikke er tale om en væsentlig mangel, der kan ugyldiggøre SKATs afgørelse. Herudover mener Byretten, at det kan fastslås, at SKAT har anmodet om supplerende oplysninger til brug for sagens afgørelse samt indkaldt klageren til møder, men at SKAT aldrig har modtaget disse oplysninger, og at klageren aldrig er mødt op til disse møder, på nær ét. Klageren har i sin forklaring til retten bekræftet dette. At både Skatteankenævnet og Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse, viser også, at SKAT har forsøgt efter bedste evne at belyse sagen og derfra afgjort sagen.

Angående den formelle fejl af SKATs henvisning til den forkerte lov og paragraf i statskatteloven § 4 i deres afgørelse, finder Byretten, at denne mangel ikke anses for at have været væsentligt nok til, at afgørelsen kunne kendes som ugyldig, eftersom SKAT har godtgjort, hvilke kriterier der er indgået i vurderingen, og at Skatteankenævnet og Landsskatteretten begge har anført den korrekte lov og paragraf i deres afgørelser, som er skattekontrollovens § 5, stk. 3.

Efter SKAT forhøjede klagerens skattepligtige indkomst for årene 2004, 2005 og 2006, gør Byretten det gældende, at klageren derefter bærer bevisbyrden i forhold til, om skønnene er blevet udøvet på et forkert grundlag, eller om skønnene har givet et urimeligt resultat, jf. SKM2009.37.HR. Byretten mener imidlertid ikke, at klageren har løftet denne bevisbyrde, eftersom de nye fremlagte regnskaber ikke indeholder en indre sammenhæng og samtidig ikke opfylder gældende regnskabskrav. Derved kan de nye fremlagte regnskaber ikke anvendes til opgørelse af klagerens indkomst. Det fremgår desuden af de supplerende oplysninger til Byretten, at klageren i samråd med sin advokat oplyste til Skatteankenævnet, at de kunne indsende nye udarbejdede regnskaber, og derfor anmodede klagerens repræsentant om udsættelse af sagens behandling. I den forbindelse gav Skatteankenævnet udsættelse til d. 15. juni 2009, og derefter forlængede de fristen til d. 1. august 2009. Skatteankenævnet modtog aldrig de lovede regnskaber.

Herudover anfører Skatteministeriet, at de nye fremlagte regnskaber ikke har været udarbejdet som løbende bogføring, men at de derimod har været klagerens revisors forsøg på at rekonstruere regnskaber for årene 2004, 2005 og 2006.

11.2.6. Landsrettens afgørelse og begrundelse herfor

Landsretten stadfæster Byrettens dom, og begrundet overordnet sine argumenter med de samme som Byretten.

Hovedsagelig at klagerens forelagte regnskabsmateriale for SKAT var ufyldstgørende, og at SKAT var berettiget til at foretage et skøn over klagerens indkomst for henholdsvis 2004, 2005 og 2006.

I spørgsmålet angående urimeligheden eller forkert grundlag for de skønsmæssige skatteansættelser, finder Landsretten ikke, at klageren har løftet denne bevisbyrde. Til støtte for dette nævner Landsretten, at der fortsat er stor uklarhed angående grundlaget for bogføringen af varedebitorer. Dette til trods for, at klageren har påberåbt øget gældsætning og fremlagt årsrapporter med ændringer i note 1 om årenes omsætning. I forklaringen givet af klageren, nævner han, at han hele tiden var bagefter økonomisk og kæmpede for at være i stand til at kunne betale sin kreditorer. Når klageren ikke tjente nok til at dække sit privatforbrug, så skubbede han blot betalingerne til kreditorerne. Herudover nævner klageren, at hans gæld var meget større, end SKAT fejlagtigt ansatte den til. Hertil forklarer han, at revisoren og klageren selv fandt alle fakturaer og bogførte disse.

I spørgsmålet om behandlingen af klagerens sag, finder Landsretten ikke, at der er begået sagsbehandlingsfejl, som kunne have medført tilsidesættelse af SKATs skønsmæssige skatteansættelser eller hjemvisning til fornyet behandling. Herudover mener Landsretten ikke, at den forkerte paragrafhenvielse i SKATs afgørelse har været af væsentlig betydning i forhold til, at afgørelsen kunne ugyldiggøres. Landsretten anser officialmaksimen for opfyldt fra SKATs side.

11.2.7. Delkonklusion vedrørende SKM2014.325.ØLR

I denne sag anser alle involverede instanser officialmaksimen for opfyldt fra SKATs side. Dette begrundes i, der fra SKATs side er forsøgt at indhente supplerende nødvendige oplysninger for, at SKAT har kunnet træffe en korrekt afgørelse. Klageren har ikke imødekommet meget af det forespurgt fra SKAT. Da sagen er i behandling ved Landsskatteretten, finder Landsskatteretten frem til, at det ikke kan lægges skattemyndighederne til last, at klageren ikke imødekommer de

anmodninger, som vedkommende får, for at skattemyndigheden kan træffe en afgørelse, der opfylder officialmaksimen.

Eftersom de for SKAT forelagte nye regnskaber ikke har været fyldestgørende, har SKAT været nødsaget til at foretage en skønsmæssig skatteansættelse af klagerens skattepligtige indkomst, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3. Klageren har forsøgt at få SKATs afgørelse ugyldiggjort som følge af en formel fejl, nemlig at SKAT i deres afgørelse henviste til en forkert paragraf (§ 4) i skattekontrolloven. Alle involverede instanser har ikke anset denne fejl for væsentlig nok til at kunne ugyldiggøre SKATs afgørelse, eftersom både Skatteankenævnet og Landskatteretten havde anført den korrekte paragraf i deres afgørelser.

Angående forhandlingsprincippet opfyldelse, må det antages at være opfyldt, da klageren også selv fremkommer med supplerende materiale, heriblandt nye regnskaber samt uddybende forklaring til Landsretten. At henholdsvis Byretten og Landsretten ikke finder det fremlagte materiale for fyldestgørende, har ingen betydning for selve forhandlingsprincippet opfyldelse.

I forhold til kontradiktionsprincippet, må det fastslås, at en forvaltningsmyndighed ikke kan gøre parten bekendt med fremlagt materiale, som de ikke besidder eller først kommer i besiddelse af meget sent i sagens forløb. I dette tilfælde kan skattemyndighederne ikke gøre klageren bekendt med materiale, som kun klageren selv besidder, og skattemyndighederne ikke kender til. Da skattemyndighederne udarbejder et skøn over klagerens skattepligtige indkomst, informeres klageren også. Om klageren bliver informeret forud for selve SKATs afgørelse, fremgår ikke af de forskellige resuméer af sagen.

11.3. [Journal nr.: 12-0221443 – kendelse af 20. januar 2014 \(også refereret til som SKM2015.310.BR\)](#)

Sagen omhandler en tvist vedrørende SKATs afgørelse af et beløb, som klageren var skattepligtig af samt om SKAT har opfyldt officialmaksimen.

11.3.1. Sagens oplysninger⁵¹

Klageren blev af SKAT anset for skattepligtig af et beløb, som ikke stemte overens med klagerens forventninger.

Klagerens bror stiftede og ejede virksomhed(2), og i maj 2007 stifter denne virksomhed et nyt selskab, virksomhed(1). Formålet med virksomhed(1) var, at selskabet skulle videreføre virksomhed(3)'s aktiviteter, som bestod i at drive tøjbutik.

Virksomhed(2) havde til formål at indkøbe varer i henholdsvis England og Frankrig, og viderefakturerede derefter varerne til virksomhed(1). Varerne blev betalt fra klagerens private konto, hvorefter selskaberne indbetalte acantobeløb til klageren.

Før SKAT traf afgørelse angående det skattepligtige beløb, gennemgik SKAT klagerens private konto og virksomhed(1)'s bankkonto samt inkluderede tilgængelige kassebilag. Her fandt SKAT frem til, at der var overført flere penge fra virksomhed(1), end klageren havde betalt varer for.

SKAT anså det samlede beløb, som var overført fra virksomhed(1) til klageren, for maskeret udlodning, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1 og statsskattelovens § 4.

Ligningslovens § 16 A, stk. 1 har følgende ordlyd:

§ 16. *"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4."*⁵²

Statsskattelovens § 4 har følgende ordlyd:

§ 4. *"Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f.Eks.:*

a. af Agerbrug, Skovbrug, Industri, Handel, Haandværk, Fabrikdrift, Søfart, Fiskeri eller hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som

⁵¹ Sagens oplysninger, <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk/showdoc.aspx?q=12-0221443&docId=dom-lsr-12-0221443-full> (besøgt d. 15. april 2019).

⁵² Skatteministeriet. (2013). *Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)*. LBK. nr. 405 af 22/04/2013.

Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art;

b. af Bortforpagtning, Bortfæstning eller Udleje af rørligt og urørligt Gods, saavel som af vederlagsfri Benyttelse af andres rørlige eller urørlige Gods. Lejeværdien af Bolig i den skattepligtiges egen Ejendom beregnes som Indtægt for ham, hvad enten han har gjort Brug af sin Beboelsesret eller ej; Værdien ansættes til det Beløb, som ved Udleje kunde opnaas i Leje af vedkommende Ejendom eller Lejlighed, dog at den, naar særlige Forhold maatte gøre denne Maalestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;

c. af et Embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning, Sportler, Embedsbolig, Naturalydelser, Emolumenter, Kontorholdsgodtgørelse (med Hensyn til Kontorudgifter jfr. § 6b.), samt Pension, Ventepenge, Gaver (jfr. dog herved Bestemmelsen i § 5b.), Understøttelser, Klosterhævning, Livrente, Overlevelsesrente, Aftægt og deslige;”⁵³

Det fremgår desuden af netbanksudskrifter, at klagerens mor havde fuldmagt til at disponere over og forespørge klagerens private konto.

Af sagens oplysninger, er der fremlagt selskabsrapporter for hver af virksomhederne, oversigt over ind- og udbetalinger fra konti samt en masse regnskabsbilag.

Klageren forklarer gennem sin revisor, at virksomhederne ikke selv rådede over en konto i samme bank som klageren, og at betalinger til udlandet gik meget hurtigere ved, at varerne blev betalt fra klagerens private konto i første omgang.

SKAT har ikke kunnet afstemme mellemregningerne, da SKAT forgæves har forsøgt at indhente dokumentation for disse mellemregninger, og har derfor fundet frem til, at der er overført flere penge til klageren fra virksomhed(1), end klageren har betalt for varer.

Klagerens far forklarer, at der forelå en mellemregning mellem selskaberne og klageren. Dog har SKAT aldrig modtaget denne.

⁵³ Skatteministeriet. (1922). *Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten. LOV nr. 149 af 10/04/1922.*

Af SKATs oplysninger fremgår det, at virksomhed(1) blev begæret opløst d. 2. marts 2009 af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eftersom der ikke var indsendt regnskab.

SKAT træffer derfor afgørelse om, at klageren anses for at være skattepligtig af overførsler fra virksomhed(1), eftersom dette menes at være maskeret udlodning med et beløb på 852.949 kr.

11.3.2. Klagerens påstande

Klageren påstår, at der skal ske nedsættelse af vedkommendes skatteansættelse for indkomståret 2008.

Klageren mener ikke, at der er grundlag for at gennemføre en forhøjelse af skatteansættelsen for 2008 med 261.449 kr., jf. statsskattelovens § 4. Dette er ud fra, at SKAT forud for d. 1. maj 2012 ikke har varslet klageren om, at forhøjelsen ændres fra aktieindkomst til personlig indkomst, jf. ligningslovens § 16A, stk. 1, og personskattelovens §§ 3 og 4A. Derfor mener klageren, at forhøjelsen må anses for ugyldig ifølge skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1.

Personskattelovens §§ 3 og 4A har følgende ordlyd:

§ 3. *”Personlig indkomst omfatter alle de indkomster, der indgår i den skattepligtige indkomst, og som ikke er kapitalindkomst.*

Stk. 2. Ved opgørelsen af den personlige indkomst fradrages

- 1) udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, dog med undtagelse af de i § 4, stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 8, og ligningslovens §§ 9 G og 13 nævnte udgifter,*
- 2) udgifter, som nævnt i ligningslovens §§ 8, stk. 1, 8 B, 8 C, 8 K, 8 L, 8 N, 14, stk. 1, 14 F og 30 A, og overført indkomst efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 3-5, ved selvstændig erhvervsvirksomhed,*
- 3) bidrag og præmier til pensionsordninger m.v. i samme omfang som nævnt i pensionsbeskatningslovens §§ 18 og 52, jf. dog § 4 a, stk. 3,*
- 4) henlæggelser efter investeringsfondsloven,*
- 5) forskelsbeløb og nedskrivning på husdyrbesætninger efter lov om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger §§ 2 og 8,*
- 6) nedskrivning af varelager efter varelagerlovens § 1, stk. 4,*

- 7) arbejdsmarkedsbidrag og obligatoriske udenlandske sociale bidrag i samme omfang som nævnt i ligningslovens § 8 M,
- 8) henlæggelser efter § 22 b og § 22 d i virksomhedsskatteloven,
- 9) udgifter, der er fradragsberettigede efter ligningslovens § 9 B,
- 10) tilbagebetalt skattepligtig kontanthjælp i samme omfang som nævnt i ligningslovens § 8 O,
- 11) skattemæssige afskrivninger, tab og fradrag efter afskrivningsloven og statsskatteloven for selvstændige erhvervsdrivende og
- 12) indskud på iværksætterkonto efter lov om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto.”

§ 4 a. ”Aktieindkomst omfatter det samlede beløb af:

- 1) aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A samt beløb omfattet af virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4, 3. pkt., fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h, 4 eller 5 a, eller som er eller har været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19,
- 2) afståelsessummer efter ligningslovens § 16 B samt beløb omfattet af § 4, stk. 4, 2. pkt., i lov om skattefri virksomhedsomdannelse fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h, 4 eller 5 a, eller som er eller har været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19,
- 3) den del af udlodninger fra udloddende investeringsforeninger, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 1, der opgøres som forskellen mellem på den ene side den skattepligtige del af udlodningerne og på den anden side den del af udlodningerne, som hidrører fra foreningens nettoindtægter omfattet af ligningslovens § 16 C, stk. 3, nr. 1-5, 7 og 8, nedsat efter ligningslovens § 16 C, stk. 4, 1. pkt., stk. 5, nr. 1, og stk. 6, jf. stk. 4, 1. pkt.,³⁾
- 4) fortjeneste og tab efter aktieavancebeskatningslovens §§ 12-14, fortjeneste efter aktieavancebeskatningslovens § 17 A, stk. 2, nr. 1, og tab efter aktieavancebeskatningslovens § 17 A.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 1-4, omfatter ikke udbytter og fortjenester samt afståelsessummer efter ligningslovens § 16 B vedrørende aktier som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 19. Stk. 1 omfatter heller ikke udbytte efter ligningslovens § 16 A, stk. 5.

Stk. 3. En skattepligtig, der i forbindelse med afståelse af aktierne i et selskab, hvori den pågældende har været hovedaktionær, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, har oprettet en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningslovens § 15 A, kan i det eller de indkomstår, hvori aktierne er afstået, vælge helt eller delvis at fradrage bidrag eller præmier til pensionsordningen i aktieindkomsten. Fradrag kan kun foretages, hvis aktieindkomsten opgjort efter stk. 1 og 2 er positiv, og fradraget kan ikke overstige aktieindkomsten opgjort efter stk. 1 og 2. Beløb, som fradrages i aktieindkomsten, kan ikke tillige fradrages i den personlige indkomst efter § 3, stk. 2, nr. 3. En skattepligtig, som vælger at foretage fradrag i aktieindkomsten, skal give told- og skatteforvaltningen meddelelse herom. Meddelelsen skal indeholde oplysninger om størrelsen af det fradrag, der ønskes foretaget i aktieindkomsten. En skattepligtig kan omgøre sin beslutning om at foretage fradrag i aktieindkomsten, hvis tilkendegivelse herom sker til told- og skatteforvaltningen senest den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Stk. 4. Aktieindkomst indgår ikke i den skattepligtige indkomst.”⁵⁴

Klageren gør desuden gældende, at SKAT og Skatteankenævnets opgørelser ikke er korrekte, da disse organer ikke har medtaget alle af klageren afholdte udgifter i forbindelse med virksomhed(1) og (2). Herforuden gør klageren det gældende, at vedkommendes konto udelukkende har været anvendt som mellemregning mellem virksomhed(1) og leverandørerne af varerne.

11.3.3. Skatteankenævnets afgørelse og begrundelse herfor

Klageren mener, at SKATs foretagne udlodningsbeskatning skal nedsættes til 0.

Skatteankenævnet finder frem til, at klageren er skattepligtig af overførsler fra virksomhed(1) med et beløb på 261.449 kr., jf. statskattelovens § 4.

Til støtte herfor nævner Skatteankenævnet, at der slet ikke kan ske udlodningsbeskatning hos klageren, men at en eventuel udlodningsbeskatning skal ske hos klagerens bror, person(1).

I forbindelse med, at sagen verserer for Skatteankenævnet, bliver der for Skatteankenævnet fremlagt yderligere regnskabsmateriale af klageren, som ikke var forelagt SKAT. I forbindelse hermed og andre fremlagte bilag, finder Skatteankenævnet, at der stadig foreligger et større

⁵⁴ Skatteministeriet. (2013). *Bekendtgørelse af lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven)*. LBK. nr. 382 af 08/04/2013.

udbetalt beløb til klageren fra virksomhed(1), end klageren har betalt varer for. Dette beløb ansættes til 261.449 kr., og anses for at være skattepligtig, jf. statsskattelovens § 4.

11.3.4. Landsskatterettens afgørelse og begrundelse herfor

Landsskatteretten stadfæster Skatteankenævnets afgørelse.

Til støtte herfor, gør Landsskatteretten det gældende, at Skatteankenævnet ikke er bundet af fristreglerne i skatteforvaltningslovens § 26.

Landsskatteretten gør desuden gældende, at der ikke foreligger dokumenter, som kunne dokumentere, at overførslerne til klagerens konto rent faktisk er anvendt til betaling af diverse vareindkøb. Derfor anser Landsskatteretten, at overførslerne til klageren skal betragtes som skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4.

11.3.5. Byrettens afgørelse og begrundelse herfor

Byretten finder, at klagerens skatteansættelse for indkomståret 2008 skal hjemvises til SKAT til fornyet behandling.

Til støtte herfor finder Byretten, at der har været indsendt regnskabsmateriale til SKAT, som burde have været inddraget i sagsbehandlingen. Byretten finder, at klageren og dennes mors forklaringer til retten godtgør, at der har været indsendt tilstrækkeligt regnskabsmateriale.

Hermed kan det fastslås, at officialmaksimen i dette tilfælde ikke blev opfyldt af SKAT, eftersom Byretten finder, at SKAT ikke havde afgjort sagen ud fra et tilstrækkeligt oplysningsgrundlag, selvom SKAT var i besiddelse af andet regnskabsmateriale, som de ikke inddrog i afgørelsen.

11.3.6. Delkonklusion

Byretten finder ikke, at SKAT har opfyldt officialmaksimen. Ej heller at Skatteankenævnet eller Landsskatteretten har anset officialmaksimen for opfyldt. Grunden til, at Byretten ikke finder officialmaksimen for opfyldt, er at SKAT ikke har medtaget noget bestemt regnskabsmateriale, som SKAT burde have inddraget i forbindelse med sagsbehandlingen.

I denne sag fremlægger klageren og dennes mor forklaringer, som Byretten tager til sig. Dette er med til at opfylde forhandlingsprincippet, idet parterne bedst ved, hvori deres uenighed består, og derfor bedst selv kan fremlægge oplysninger i sagen.

I denne sag antages kontradiktionsprincippet at være opfyldt, fordi det af domsreferaterne fremgår, at hverken klageren eller Skatteministeriet opponerer mod manglende sagsoplysninger.

12. Analyse af Skatteministeriets mulighed for at supplere en retssag

12.1. SKM2007.519.VLR

Landsskatteretten udtaler vedrørende sagens tvist, at:

"Sagen vedrører spørgsmålet om, hvornår en selvskyldnerkaution påtaget i forbindelse med investering i et kommanditselskab skal anses for endeligt at påhvile klageren og medtages ved opgørelsen af fradragkontoen".⁵⁵

Hertil skal nævnes, at ovenstående vedrørte tvisten i Landsskatteretten, hvorimod Landsretten skulle tage stilling til et helt andet spørgsmål. Om Skatteministeriet skulle anerkende, at sagsøgerens, A, personlige indkomst skulle nedsættes med 101.487 kr. for indkomståret 1999. Yderligere skulle Landsretten tage stilling til, hvorvidt Skatteministeriet måtte indgive et nyt anbringende i svarskriftet til Landsretten.

Skatteministeriet anførte i svarskriftet til Landsretten som et anbringende, at de ikke mente, at kommanditselskabet havde indgået en endelig og bindende aftale vedrørende køb af en ejendom for indkomståret 1999. Dertil mener Skatteministeriet ikke, at den såkaldte omstridte kaution kunne indgå på fradragkontoen.

Sagsøgeren, A, protesterede mod det nye anbringende i retssagen. A anførte ligeledes, at Skatteministeriets nye anbringende ikke havde været prøvet ved den skattemyndighed, som havde rejst sagen. Ej heller havde det nye anbringende været prøvet ved de to efterfølgende klageinstanser. Derfor mente A, at Landsretten ikke havde noget faktisk retligt grundlag for at kunne tage stilling til det nye anbringende i sagen.

Skatteministeriet anfører, at der ikke i skatteforvaltningslovens § 48, eller andre bestemmelser i det hele taget, er nogle bestemmelser, som fastslår, at Skatteministeriet ikke må påberåbe sig nye anbringender. Skatteministeriet fastslog desuden, at de gerne må påberåbe sig et nyt anbringende

⁵⁵ Retssag – civilproces – nyt anbringende, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1653747&fbclid=IwAR0gT0BQvmgHQHvzPy1VidAFLU5XUIXz76UgVxgutX-gRLG1bXue5OYy-5Y>, (besøgt d. 24. april 2019).

i en sag, også selvom det pågældende anbringende ikke har været prøvet hos den administrative klageinstans. Skatteministerien anførte desuden, at anbringendet i sagen kun var til ekstra støtte for deres frifindelsespåstand.

Skatteforvaltningslovens § 48 har følgende ordlyd:

§ 48. *”Medmindre andet er bestemt efter anden lovgivning, kan en afgørelse truffet af en skattemyndighed først indbringes for domstolene, når afgørelsen er blevet prøvet eller afvist af den øverste administrative klageinstans på området. Retten kan dog tillade, at et nyt spørgsmål inddrages under retssagen, hvis det har en klar sammenhæng med det spørgsmål, som har givet grundlag for retssagen, og det må anses for undskyldeligt, at spørgsmålet ikke har været inddraget tidligere, eller der er grund til at antage, at en nægtelse af tilladelse vil medføre et uforholdsmæssigt retstab for parten.*

Stk. 2. Er der forløbet mere end 6 måneder efter den påklagede afgørelses indbringelse for den endelige administrative instans, kan afgørelsen dog indbringes for domstolene, selv om den endelige administrative instans endnu ikke har truffet en afgørelse.

Stk. 3. En endelig administrativ afgørelse kan ikke indbringes for domstolene senere end 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet. Har den endelige administrative instans afvist at behandle sagen, kan afvisningen ikke indbringes for domstolene senere end 3 måneder efter, at afvisningen er sket.”⁵⁶

12.1.1. Landsrettens afgørelse og begrundelse herfor

Landsretten afgjorde, at Skatteministeriet gerne måtte fremsætte det nye anbringende vedrørende, at kommanditselskabet ikke havde indgået en aftale og derfor heller ikke havde mulighed for fradrag. Til støtte herfor, nævner Landsretten, at Skatteministeriet fremsatte anbringendet under sagens forberedelse, og at der ikke forelå hjemmel, som kunne afholde Skatteministeriet fra at fremsætte anbringendet.

12.1.2. Delkonklusion

Denne sag støtter op om, hvornår Skatteministeriet må fremsætte et nyt anbringende, som er med til at supplere grundlaget for en afgørelse. I dette tilfælde havde Skatteministeriet fremsat det nye

⁵⁶ Skatteministeriet. (2006). *Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven. LBK. nr. 907 af 28/08/2006*. Stk. 1 har samme ordlyd som i dag.

anbringende i svarskriftet til Landsretten under sagens forberedelse, og Landsretten tillod dette. Eftersom anbringendet havde klar sammenhæng med det spørgsmål, som gav grundlag for retssagen, kan det antages, at Landsretten delte samme holdning, hvorfor de tillod det.

Men hvilke kriterier er der, før det kan fastlægges, at et nyt spørgsmål har klar sammenhæng med det spørgsmål, som gav grundlag for retssagen? Skatteministeriet hævdede, at det nye anbringende skulle støtte deres frifindelsespåstand angående A's personlige indkomst. Det fremgår ikke af domsreferatet, om Landsretten mente, at Skatteministeriets nye anbringende var i klar sammenhæng med frifindelsespåstanden. Man kan derfor antage, uden at kende alle sagens oplysninger, at A havde kautioneret for kommanditselskabets ønskede investering om at købe en ejendom, hvorefter A havde fradraget denne kautionsudgift på sin egen personlige indkomst. Men hvis aftalen om købet af ejendommen ikke var endelig og bindende, så er kautionen det heller ikke, hvorfor det må anses for forkert af A, at vedkommende allerede i 1999 havde fradraget for en udgift, som A endnu ikke besad på daværende tidspunkt. Der kan argumenteres for, at A's personlige indkomst havde klar relation til det fradrag, som A ønskede at anvende i 1999, men som Skatteministeriet ikke mente var endeligt, i og med aftale om køb af ejendommen heller ikke var endelig. Det kan dog undre, at Skatteministeriet fremhæver skatteforvaltningslovens § 48, når denne bestemmelse ikke er gældende for Skatteministeriet, men kun for borgere og virksomheder.

Et helt andet spørgsmål er, om det kan anses for undskyldeligt, at Skatteministeriet ikke fremsatte det nye anbringende tidligere i sagsforløbet. Dette tog Landsretten ikke stilling til ud fra det, som domsreferatet angiver, men det kan ikke siges med sikkerhed, hvorvidt retten også tog stilling til dette spørgsmål.

[12.2. SKM2011.242.HR](#)

SKM2011.242 omhandler blandt andet, hvorvidt Skatteministeriet havde mulighed for at nedlægge påstand om et spørgsmål, som ikke havde været prøvet ved Landsskatteretten. Skatteministeriet ønskede en selvstændig dom af den skattemæssige ansættelse af sagsøgeren, A, i forbindelse med, om skattemyndighederne havde ansat den korrekte skattepligtige værdi af A's fri bolig ifølge ligningslovens § 16, stk. 9, og om rette regler var anvendt.

I første omgang påklagede A sammen med selskabet H1 A/S SKATs afgørelse til Skatteankenævnet, og derefter Landsskatteretten, da disse var uenig i skatteansættelsen angående årene 2000 og 2001.

Skatteforvaltningen fandt, at A havde en indflydelsesrig position i det selskab, som A var ansat i og lejede bolig hos. Skatteforvaltningen antog ligeledes, at A havde stor indflydelse på sin egen aflønningsform.

12.2.1. Sagens oplysninger

A blev ansat ved selskabet H1 ApS i 1999, og boede i den forbindelse i en lejet bolig ejet af selskabet.

Da ligningsmyndigheden gennemgik selskabets regnskaber for indkomstårene 2000 og 2001, fandt myndigheden frem til, *at* selskabet havde afholdt udgifter for A, *at* selskabet havde stillet nogle frie goder til rådighed for A, og *at* A havde haft bestemmende indflydelse på sin egen aflønning. Derfor ændrede ligningsmyndigheden skatteansættelsen i selskabet.

Ligningsmyndigheden anså selskabet for skattepligtigt af manglende lejeindtægter fra A. Som effekt heraf ændrede ligningsmyndigheden desuden A's skattepligtige indkomst med tilsvarende beløb som selskabet.

Selskabet påklagede ligningsmyndighedens afgørelse til Landsskatteretten, hvor A påklagede ligningsmyndighedens afgørelse til Skatteankenævnet.

Der findes lejekontrakt mellem selskabet og A. Denne er underskrevet af selskabets direktør, som også er far til A. Af lejekontrakten fremgår det, at der er tale om et mindre areal af huset og en tilsvarende lille husleje.

Yderligere kan det nævnes, at A oprindeligt deltog i selskabets bestyrelse, indtil A's ægtefælle overtog pladsen ultimo 2000.

12.2.2. Klagerens påstande

A klagede over, *"at Skatteankenævnet har anset klageren for at have bestemmende indflydelse på egen aflønning i forhold til fastsættelse af værdi af fri bolig. Desuden er der klaget over værdiansættelsen."*⁵⁷

A nedlagde ved Højesteret desuden påstand om, at han ikke var omfattet af ligningsloven § 16, stk. 9.

⁵⁷ Beskatning – fri bolig – indflydelse egen aflønningsform – skatteproces – domstolene – myndighed inddrog nye spørgsmål, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1943181> (besøgt d. 29. april 2019).

Ligningslovens § 16, stk. 9 har følgende ordlyd:

§ 16. *”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-13 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.*

Stk. 9. Stk. 7 og 8 omfatter ikke boliger, der er stillet til rådighed som led i et ansættelsesforhold, hvis den ansatte er direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform...”⁵⁸

12.2.3. Skatteankenævnets afgørelse og begrundelse herfor

Skatteankenævnet ændrer i skatteansættelsen, som ligningsmyndigheden har lavet. Derudover stadfæstes ligningsmyndighedens afgørelse.

Skatteankenævnet mener, at A har haft en position og indflydelse på selskabets dispositioner, og Skatteankenævnet antager ligeledes, at A har haft en central indflydelse på sin egen aflønning. Til støtte herfor nævner Skatteankenævnet, at selskabets bestyrelse og direktion blandt andet består af A's nærmeste familiemedlemmer, at huset er indrettet med kostbare møbler, og at A har kunnet bruge ca. 133.000 kr. af selskabets midler til blandt andet rejser, gaver og bryllup med sin ægtefælle, DA.

12.2.4. Landsskatterettens afgørelse og begrundelse herfor

Landsskatteretten stadfæster ligningsmyndighedens afgørelse samt Skatteankenævnets afgørelse.

Som støtte herfor gør Landsskatteretten det gældende, at selskabet havde udlejet store dele eller hovedparten af huset til A. Landsskatteretten nævner, at eftersom selskabet kun har medtaget lejeindtægter for en mindre del af huset, skal der medregnes for den resterende del af huset, som

⁵⁸ Skatteministeriet. (2010). *Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)*. LBK. nr. 1365 af 29/11/2010. Bestemmelsen har overordnet samme ordlyd som i dag.

Landsskatteretten mener, at A har lejet. Dette skal medregnes i selskabets skattepligtige indkomst for henholdsvis 2000 og 2001, jf. statsskattelovens § 4.

Landsskatteretten er enig med Skatteankenævnets skønsansættelse for benyttelsen af den fri bolig, inventar m.m.

12.2.5. Landsrettens afgørelse og begrundelse herfor

Landsretten stadfæster Landsskatterettens afgørelse. Til støtte herfor nævner Landsretten, at samme påstande som Skatteankenævnet og Landsskatteretten, samt at A fik den højeste løn i selskabet i årene 2000, 2002 og 2003.

I forhold til spørgsmålet vedrørende Skatteministeriets ønske om en selvstændig dom, bemærker Landsretten, at skatteforvaltningsloven ikke er en hindring for, at påstanden kan tages under realitetsbehandling. Landsretten finder ikke, at Skatteministeriet handler i strid med egen praksis, hvorfor Landsretten ikke ser nogen grund til at afvise ønsket om en selvstændig dom.

12.2.6. Højesterets afgørelse og begrundelse herfor

Højesteret stadfæster Landsrettens afgørelse om, at værdien af A's fri bolig skal ansættes efter ligningslovens § 16, stk. 9.

I Skatteministeriets selvstændige påstand om A's forhøjelse, nævner Højesteret, at:

*”Skatteministeriets adgang til at nedlægge selvstændige påstande under skattesager ved domstolene om den korrekte ansættelse af en persons skat beror som udgangspunkt på almindelige skatteprocessuelle og retsplejemæssige regler og principper. Denne adgang for Skatteministeriet er ikke omfattet af de begrænsninger, som følger af skatteforvaltningslovens § 48. Ved dommen gengivet i UfR 1996.1021 fastslog Højesteret, at § 31 i den tidligere gældende skattestyrelseslov alene gjaldt for skatteyderens indbringelse af en sag for domstolene og dermed ikke for Skatteministeriet. Skatteforvaltningslovens § 48 viderefører uændret denne bestemmelse, og der er ikke grundlag for at antage, at bestemmelsen blev udvidet til tillige at gælde for Skatteministeriet.”*⁵⁹

Højesteret fastslår desuden, at Skatteministeriet er procespart, når en sag fra skatteforvaltningen indbringes for domstolene. Det fastslås desuden, at hverken § 1 eller § 14, stk. 1 i

⁵⁹ Beskatning – fri bolig – indflydelse egen aflønningsform – skatteproces – domstolene – myndighed inddrog nye spørgsmål, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1943166&lang=da> (besøgt d. 29. april 2019).

skatteforvaltningsloven indeholder begrænsninger, som medfører, at Skatteministeriet ikke må nedlægge nye påstande for domstolene.

I dette tilfælde nævner Højesteret, at Skatteministeriet ikke har handlet i strid med egen praksis, som ellers fastslår, at Skatteministeriet kun må nedlægge nye skærpede påstande, hvis der er tale om principielle grunde.

Højesteret finder, at A's lønindkomst i indkomståret 2000 skulle forhøjes i forbindelse med, at selskabet havde betalt for A's private bryllupsfest. Højesteret anså derfor, at A i år 2000 havde modtaget yderligere løn fra selskabet i form af A's private bryllupsfest.

I sammenhæng med ovenstående nævner Højesteret, at eftersom arrangementet med karakter af privat bryllupsfest først kom til Skatteministeriets kendskab efter nedlæggelse af påstanden, havde Skatteministeriet ikke haft mulighed for at ændre A's skattepligtige indkomst indenfor fristen, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 samt stk. 2⁶⁰.

12.2.7. Delkonklusion

I denne dom gøres det klart fra Landsretten og Højesterets side, at så længe Skatteministeriet ikke handler i strid med egen praksis, kan Skatteministeriet til hver en tid nedlægge nye skærpede påstande, hvis der er tale om principielle grunde. I dette tilfælde betyder det, at Skatteministeriet gerne må fremlægge påstand om en selvstændig dom vedrørende A's skatteansættelse, selvom spørgsmålet ikke blev behandlet ved Landsskatteretten.

Ud fra ovenstående dom kan det altså konkluderes, at skatteforvaltningslovens §§ 1, 14 og 48 ikke er til hinder for, at Skatteministeriet må supplere oplysningsgrundlaget i en sag, der er kommet for domstolene.

⁶⁰ Skatteministeriet. (2011). *Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven. LBK. nr. 175 af 23/02/2011.*

13. Analyse af myndighedernes adgang til at supplere oplysningsgrundlaget i retssager, før en tidligere instans' afgørelse bør anses for ugyldig som følge af formelle mangler i henhold til officialmaksimen

Det har ikke været muligt at finde afgørelser eller domme, som belyser denne problemstilling ud fra et skatteretligt perspektiv, hvorfor det antages i specialets udarbejdelse, at det er en teoretisk problemstilling, som kun kan analyseres ud fra et teoretisk synspunkt.

Det må lægges til grund, at hvis Skatteministeriet supplerer oplysningsgrundlaget under retssagen med nye oplysninger, som skatteforvaltningen allerede havde kendskab til i forbindelse med SKATs behandling og afgørelse af sagen, kan dette naturligvis give anledning til skepsis over for, om officialmaksimen i første omgang var overholdt fra skatteforvaltningens side.

Af SKATs juridiske vejledning 2019-1 fremgår det, at Skatteministeriet kun har mulighed for at få afprøvet spørgsmål ved domstolene i henhold til skatteforvaltningslovens § 49. Denne bestemmelse fastslår klart, at Skatteministeriet kun må *indbringe* spørgsmål for domstolene, hvis samme spørgsmål tidligere er blevet afgjort af enten skatteforvaltningen eller et ankenævn hertil. Dog nævner SKATs juridiske vejledning 2019-1 afsnit A.A.10.3.4., at: "... SFL § 49, som ikke indeholder krav om udnyttelse af administrativ rekurs. Skatteministeriet er således ikke afskåret fra at få prøvet spørgsmål, der ikke har været påkendt af Landsskatteretten."⁶¹ Dette vil sige, at Skatteministeriet ikke må indbringe en sag for domstolene, som ikke er samme sag, som skatteforvaltningen afgjorde. Skatteministeriet må derimod gerne forelægge nye spørgsmål, anbringender og påstande for domstolene, når sagen er nået i retten. Dette kan kun gøres, hvis retten vælger at tillade nye spørgsmål, anbringender eller påstande, jf. retsplejelovens § 383. Ovenstående har den betydning, at det bliver retten, som afgør, om et nyt spørgsmål, anbringende eller en ny påstand må fremlægges. Desuden betyder dette også, at hvis retten eksempelvis tillader sådant, så tager retten indirekte stilling til om officialmaksimen er overholdt. Dette aspekt kan måske have indflydelse på, hvorfor der ikke umiddelbart findes retspraksis på området, som tager stilling til problemstillingen i dette afsnit.

⁶¹ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit A.A.10.3.4., *Inddragelse af nye spørgsmål i retssagen*, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1900385&chk=215961> (besøgt d. 9. maj 2019).

Nedenstående eksempler vil illustrere, hvornår det bør kunne forekomme, at en tidligere instans' afgørelse bør anses for ugyldig, såfremt at Skatteministeriet supplerer oplysningsgrundlaget for sagen ved domstolene.

Et eksempel på konsekvensen af officialmaksimens manglende opfyldelse kunne være, at der i en sag foreligger oplysninger, som skatteforvaltningen ikke medtager i forbindelse med afgørelsen af sagen, men som er af væsentlig betydning for sagen. Hvis borgeren eller virksomheden anker sagens afgørelse til domstolene, og Skatteministeriet i den forbindelse fremlægger et anbringende og får tilladelse hertil, som er den oplysning, skatteforvaltningen i første omgang ikke medtog i forbindelse med, at de traf afgørelse, vil dette teoretisk set kunne have den konsekvens, at sagens tidligere afgørelse bør anses for ugyldig af domstolene.

Et andet eksempel på, at en tidligere instans' afgørelse bør anses for ugyldig som følge af officialmaksimen kan være, hvis der i en sag er utilstrækkelig sagsoplysning. Hvis skatteforvaltningen skulle afgøre, hvorvidt en borger var skattepligtig til Danmark eller ej, skulle skatteforvaltningen i den forbindelse indhente oplysninger omkring borgerens boligforhold i ind- og udland. Efter skatteforvaltningen havde vurderet disse oplysninger, træffer de afgørelse om borgerens skattepligt. I dette eksempel kunne oplysningerne, som skatteforvaltningen havde indhentet, vise sig at være ufyldestgørende for sagens afgørelse. Hvis sagen blev anket videre til domstolene, og der i den forbindelse blev klarlagt fra Skatteministeriets side, at skatteforvaltningen ikke havde indhentet alle relevante oplysninger til brug for, at de traf afgørelse, så kunne Skatteministeriet fremlægge disse nye oplysninger for retten, og så burde retten anse skatteforvaltningens afgørelse for ugyldig som følge af officialmaksimen og hjemvise denne til fornyet behandling, så skatteforvaltningen kunne indhente alle relevante oplysninger, og sikre sig, at disse var korrekte, før de traf ny afgørelse.

Ovenstående situationer er dog meget usandsynlige i virkelighedens verden, eftersom der er mange skatteorganer, som skal sørge for, at alle regler bliver overholdt i forbindelse med en sagsbehandling. Som nævnt i afsnit 8.2. om officialmaksimen, har borgeren eller virksomheden også mulighed for at klage til Ombudsmanden, hvis borgeren eller virksomheden ikke mener, at sagsbehandlingen er sket på en tilfredsstillende måde. Ombudsmanden kan ved en klage nærstudere sagen og dennes behandling og herefter udtale sig. Retssystemet i Danmark er

opbygget på en sådan måde, at der ikke bør ske fejl i forhold til en sag, der kommer for domstolene. Dog skal man have forhandlingsprincippet in mente, eftersom domstolene skal følge dette, og kun tage stilling til det spørgsmål, som bliver forelagt retten. Dette betyder, at domstolene ikke kan tage stilling til om officialmaksimen er opfyldt fra skatteforvaltningens side, hvis dette ikke er et spørgsmål, som forelægges retten.

I relation til ovenstående udtaler Frederik Waage, at: *"Borgernes advokater har også været ude med kritik. Bl.a. i Ugeskrift for Retsvæsen, hvor det er blevet kritiseret, at Kammeradvokaten tilbageholder dokumenter af betydning for sagerne, som kun den offentlige myndighed har adgang til."*⁶² Denne udtalelse kan give anledning til bekymring, fordi tilbageholdelse af relevante oplysninger påvirker opfyldelse af officialmaksimen. Hvis dette er aktuelt i sager, hvor Skatteministeriet optræder som procespart i skattesager ved domstolene, bør en tidligere instans' afgørelse anses for ugyldig, hvis skatteforvaltningen eller Skatteministeriet fremlægger nye oplysninger, som bliver relevante i forhold til sagens udfald.

14. Konklusion

Ud fra en gennemgang og analyse af retspraksis vedrørende officialmaksimen, vurderes det, at skatteforvaltningen til hver en tid har pligt til at overholde dette princip i forhold til at kunne fortolke oplysninger og derved træffe en korrekt afgørelse om enten borgeren eller virksomheden.

I SKM2016.10.H bliver der ikke taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt officialmaksimen har været opfyldt. Det vurderes, at skatteforvaltningen gennem hele sagsforløbet har indhentet alle fornødne og relevante oplysninger og i den forbindelse opfyldt officialmaksimen. Det kan dog undre, at når skattemyndighederne forsøger at indhente oplysninger vedrørende klagerens boligforhold i England og ikke anser disse opfordringer for imødekommet, at skattemyndighederne så alligevel vælger at træffe afgørelse i sagen. For kan officialmaksimen så anses for opfyldt? Man må antage, at skatteforvaltningen har ment, at oplysninger vedrørende klagerens boligforhold i England har været af væsentlig betydning for, om klageren havde taget ophold i Danmark eller England, siden skatteforvaltningen har efterspurgt disse. Det er væsentligt i denne forbindelse at påpege, at en

⁶² Borgere står svagt i retssager mod det offentlige, https://www.djoefbladet.dk/Artikler/2017/6/Borgere%20st%C3%A5r%20urimeligt%20svagt%20i%20retssager%20mod%20det%20offentlige.aspx?fbclid=IwAR1VtzTtlfHWmw27MPg_6Wcvm54svqi-C7ZwbN9TsOtLshC3xcGzWEIABHk (besøgt d. 10. maj 2019).

borger først anses for skattepligtig til Danmark, når borgeren tager ophold i Danmark, jf. kildeskattelovens § 7. Selvom klageren i Højesteretssagen angiver sine adresser i hans ophold i England, bliver der ikke lagt vægt på dette.

I SKM2014.325.ØLR anser alle involverede instanser officialmaksimen for opfyldt, i og med at skatteforvaltningen gentagne gange har forsøgt, uden held, at indhente dokumentation fra klageren om virksomhedens regnskaber i årene 2004, 2005 og 2006. For at kunne træffe en korrekt afgørelse, har SKAT foretaget en skønsmæssig skatteansættelse af klagerens skattepligtige indkomst, og dette er sket med hjemmel i skattekontrollovens § 5, stk. 3. Der lægges desuden vægt på fra især Byrettens side, at en henvisning til en forkert paragraf ikke er af væsentlig nok betydning til, at sagen kan tilsidesættes som ugyldig, når der i begrundelsen for afgørelsen er lagt vægt på hovedkriterierne for afgørelsen.

I SKM2015.310.BR vurderes det i Byretten, at officialmaksimen ikke har været opfyldt fra SKATs side, eftersom SKAT har undladt at inddrage noget regnskabsmateriale, som de var i besiddelse af på afgørelsestidspunktet, og som havde væsentlig betydning for sagens afgørelse. Byretten hjemviser sagen til fornyet behandling.

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at skatteforvaltningen har pligt til at indhente alle relevante oplysninger, før de træffer afgørelse. Det er vigtigt at pointere, at alle relevante oplysninger også skal have betydning for afgørelsens udfald, således at afgørelsen bliver mest muligt korrekt. Kan skatteforvaltningen ikke indhente tilstrækkelige oplysninger, kan de i nogle tilfælde foretage et skøn over borgerens skattepligtige skatteansættelse, såfremt at der er hjemmel til dette i lovgivningen. Hvis ikke officialmaksimen er opfyldt, skal domstolene hjemvise den pågældende sag til fornyet behandling. Det er vigtigt i den forbindelse at påpege, at der ikke foreligger nogle generelle retningslinjer for, hvornår officialmaksimen kan anses for ikke at være opfyldt. Det er en konkret vurdering i alle tilfælde, hvorfor man kan betvivle objektiviteten bag vurderingen.

I forhold til specialets problemformulering vedrørende kontradiktionsprincippet anvendelse i relation til domstolenes behandling af civile skattesager, vurderes det, at klageren i alle tilfælde har haft mulighed for at udtale sig om Skatteministeriets påstande og derefter afgive sin version som forklaring til domstolene. Dog er dette ikke altid gældende, når Skatteministeriet er procespart. I SKM2014.325.ØLR bliver skatteforvaltningen ikke bekendtgjort med regnskaber, selv efter

udsættelse til klagerens fordel. Det er logisk, at en pågældende part ikke kan udtale sig om et givent materiale, hvis denne part slet ikke kommer i besiddelse af dette materiale. Samlet set vurderes det, at kontradiktionsprincippet finder anvendelse i vid udstrækning i relation til domstolenes behandling af civile skattesager.

Angående undersøgelse af forhandlingsprincippet i specialet, vurderes det, at der i specialets udvalgte domme, er sket opfyldelse af princippet. I SKM2016.10.H kunne klageren, hvis muligt, have argumenteret for et vældig stort elforbrug. Det kan ikke vides med sikkerhed, om dette ville have haft betydning for sagens udfald, men i hvert fald kunne klageren have anvendt forhandlingsprincippet mere til sin egen fordel.

Selvom man som part i en retssag er med til at opfylde forhandlingsprincippet ved at fremlægge materiale til brug for rettens afgørelse, er dette ikke ensbetydende med, at selve materialet i alle tilfælde kan anses for væsentligt nok til at ændre rettens afgørelse. Under alle omstændigheder ved parterne bedst selv, hvori deres uenighed ligger, og derfor har parterne bedst selv mulighed for at argumentere for eller imod en given afgørelse og i den forbindelse fremlægge relevante dokumenter og påstande for retten. I sidste ende er det dog domstolene, der vurderer om det fremlagte materiale har betydning for dommens afgørelse.

Angående Skatteministeriets mulighed for at supplere oplysningsgrundlaget i en retssag, fremgår det ikke af skatteforvaltningslovens § 14, at der skulle være noget til hinder for, at Skatteministeriet må belyse en sag yderligere, når denne kommer for domstolene. Denne bestemmelse finder altså kun anvendelse, så længe sagen verserer i skatteforvaltningen og dennes klageinstanser.

Skatteforvaltningslovens § 48 fastslår, at et nyt spørgsmål gerne må indbringes under retssagen, hvis det har klar sammenhæng med det spørgsmål, som gav grundlag for retssagen, samt det skal anses for undskyldeligt, at det nye spørgsmål ikke er blevet inddraget tidligere i sagsbehandlingen. Det fremgår dog af SKATs juridiske vejledning 2019-1, afsnit A.A.10.3.4, at denne bestemmelse udelukkende gælder en borger eller virksomhed, og altså ikke Skatteministeriet som procespart. Alligevel anvender Skatteministeriet i SKM2007.519.VLR skatteforvaltningslovens § 48 for at få lov til at fremsætte et nyt anbringende i sagen. Skatteministeriet anfører, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at de kan fremsætte et nyt spørgsmål i sagen, hvilket må vurderes som korrekt ud fra ovenstående oplysninger.

Skatteforvaltningslovens § 49 giver netop Skatteministeriet hjemmel til at indbringe spørgsmål ved domstolene. Dog siger samme bestemmelse, at disse spørgsmål skal være afprøvet ved enten et skatteankenævn, vurderingsnævn, motorankenævn eller Landsskatteretten.

Når der er tale om inddragelse af nye spørgsmål under en retssag, er retsplejelovens § 383 gældende, og denne bestemmelse fastslår, at påstande og anbringender kun kan tages i betragtning, hvis retten tillader dette, når disse påstande eller anbringender ikke er blevet prøvet ved den forrige instans.

I forbindelse med inddragelse af nye spørgsmål under en retssag, kan det vurderes ud fra retspraksis, at domstolene er meget tilbøjelige til at tillade Skatteministeriet at fremsætte nye spørgsmål. Dette ses blandt andet i SKM2007.519.VLR, hvor Skatteministeriet får medhold i at måtte fremsætte et nyt anbringende. Hertil nævner Landsretten, at de tillader det nye anbringende, da det blev fremsat under sagens forberedelse, og at der i øvrigt ikke var noget til hinder for, at Skatteministeriet måtte påberåbe sig det nye anbringende. I SKM2011.242.HR får Skatteministeriet også tilladelse til at rejse et nyt spørgsmål under retssagen, selvom spørgsmålet ikke er behandlet ved en tidligere instans end Landsretten. Tilladelsen gives, fordi Landsretten finder, at Skatteministeriet ikke handler i strid med egen praksis. Skatteministeriets egen praksis fastslår, at Skatteministeriet må fremsætte nye spørgsmål, hvis der er tale om principielle grunde, hvilket må antages at være tilfældet i denne sag. Hertil kan det konkluderes, at Skatteministeriets egen praksis spiller en rolle i forhold til at få lov til at fremsætte nye spørgsmål under retssager.

Det har ikke været muligt at finde retspraksis, som belyser problemstillingen angående myndighedernes adgang til at supplere oplysningsgrundlaget, før en tidligere instans' afgørelse bør anses for ugyldig som følge af formelle mangler i henhold til officialmaksimen. Ud fra en teoretisk analyse af de bestemmelser, som er gældende for Skatteministeriets adgang til at indbringe nye spørgsmål, anbringender og påstande for domstolene, vurderes det, at muligheden for at en sag må anses for ugyldig, foreligger. Hvis Skatteministeriet oplyser en sag i retten i et sådant omfang, at sagen bør anses for ugyldig, vil det højst sandsynligt kun ske, hvis skatteforvaltningen har haft oplysningen allerede, da de traf afgørelse og ikke har anset denne oplysning for vigtig nok.

Yderligere vurderes det, at domstolene skal tillade, hvorvidt et nyt spørgsmål, anbringende eller en ny påstand må fremsættes i retten af Skatteministeriet. På den måde er domstolene ansvarlige for,

at Skatteministeriet ikke har mulighed for at fremsætte spørgsmål, anbringender og påstande, som ikke vedrører sagens kerne. Dette er desuden lovhjemlet i henholdsvis skatteforvaltningslovens § 49 og retsplejelovens § 383. I henhold til officialmaksimen vurderes det, at domstolene indirekte tager stilling til dette princip i forbindelse med, at de enten tillader eller ikke tillader nye spørgsmål, anbringender eller påstande.

Det vurderes endeligt, at det er usandsynligt, at domstolene vil ugyldiggøre en tidligere instans' afgørelse i virkelighedens verden, eftersom der endnu ikke findes retspraksis, der belyser en sådan problemstilling.

15. Diskussion

I relation til specialets undersøgelse af problemformuleringen, er der igennem forløbet kommet flere problemstillinger til, som ville have været interessante at belyse og analysere i forbindelse hermed. Af hensyn til specialets omfang, behandles følgende problemstillinger kun kort. Disse er:

- Hvor mange retssager vinder Skatteministeriet kontra borgere/virksomheder, og hvorfor?
- Eventuelle forskelle på de midler, som Skatteministeriets advokater har kontra borgere/virksomheders advokater.
- Myndighedernes tilbageholdelse af sagsoplysninger.
- Er det de rigtige principper, der gælder for en retssag i forhold til borgernes/virksomhedernes retssikkerhed?
- Fri bevægelighed for arbejdskraft og personer i EU.
- Forslag til at afhjælpe ovenstående problemstillinger.

15.1. Hvor mange retssager vinder Skatteministeriet kontra borgere/virksomheder, og hvorfor?

Af Skatteankestyrelsens sagsstatistikker⁶³ fremgår det af tabel 6, at skatteydere i 2017 anlagde 286 retssager mod Skatteministeriet, hvorimod Skatteministeriet anlagde 6 retssager mod skatteydere i samme år.

⁶³ Domstolssager, <https://skatteankestyrelsen.dk/media/7531/sagsstatistikker-2017.pdf> (besøgt d. 10. maj 2019).

I tabel 7 fra samme sagsstatistikker fremgår det, at ved retssager anlagt af skatteyder, fik skatteyder fuldt eller overvejende medhold i 21 retssager, hvor Skatteministeriet fik fuldt eller overvejende medhold i 104 retssager for året 2017. Tabel 8 viser, at ved retssager anlagt af Skatteministeriet, fik skatteyder fuldt eller overvejende medhold i 0 sager, og Skatteministeriet fik fuldt eller overvejende medhold i 7 sager.

I relation til ovennævnte kan det undre, at Skatteministeriet får fuldt eller overvejende medhold i så mange sager, når disse kommer for domstolene. Hvorfor Skatteministeriet vinder så mange retssager, bringer perspektiveringerne videre til næste problemstilling.

15.1.1. Eventuelle forskelle på de midler, som Skatteministeriets advokater har kontra borgere/virksomheders advokater.

Et bud på, hvorfor Skatteministeriet vinder 84 pct. af retssagerne kan, være adgangen til økonomiske midler.

Skatteministeriet anvender primært Kammeradvokaten til at føre retssager på Skatteministeriets vegne. I 2013 udgjorde Skatteministeriets samlede udgifter til Kammeradvokaten i forbindelse med retssager 79,4 mio. kr., hvilket fremgår af tabel 1 i *Oversigt over anvendelse af Kammeradvokaten*⁶⁴. Frederik Waage pointerer, at: "*Kammeradvokatens salær typisk er tre gange så højt som det salær, borgernes advokat kan opkræve, når der er tildelt fri proces.*"⁶⁵

Da Finansministeriet har sat loft over Kammeradvokatens timepriser⁶⁶, kan Kammeradvokaten alt andet lige bruge 3 gange så meget tid på sagen, som modpartens advokat kan. Dette giver Skatteministeriet en åbenlys fordel, når de fører retssager. Denne påstand støttes også op af Venstre, som udtaler: "*Når en borger på den ene eller anden måde bliver involveret i en retssag mod*

⁶⁴ 3. Skatteministeriets brug af Kammeradvokaten, https://www.skm.dk/media/1157790/Rapport-om-anvendelsen-af-Kammeradvokaten.pdf?fbclid=IwAR3Xb9JYEFJDe-d_YeE2L15MBc_4DwNxQvLamqvBlq8cKOCIOImIDbsROME (besøgt d. 10. maj 2019).

⁶⁵ Borgere står svagt i retssager mod det offentlige, https://www.djoefbladet.dk/Artikler/2017/6/Borgere%20st%C3%A5r%20urimeligt%20svagt%20i%20retssager%20mod%20det%20offentlige.aspx?fbclid=IwAR1VtzTtIfHWmw27MPg_6Wcvm54svqi-C7ZwbN9TsOtLshC3xcGzWEIABHk (besøgt d. 10. maj 2019).

⁶⁶ Notat, priser Kammeradvokataftalen 2019, <https://modst.dk/media/32198/kammeradvokatens-timepriser-2019.pdf> (besøgt d. 13. maj 2019).

*staten, eksisterer der altid et skævt styrkeforhold. Staten har på grund af sin størrelse, ekspertise og ressourcer altid det bedste udgangspunkt for at føre retssager.*⁶⁷

15.1.2. Myndighedernes tilbageholdelse af sagsoplysninger.

I Djøf-bladets artikel, *Borgere står svagt i retssager mod det offentlige*, med Frederik Waage, fremgår det, at både advokater og politikere har kendskab til myndighedernes tilbageholdelse af sagsoplysninger i forbindelse med retssager. Det vides ikke med sikkerhed, om Skatteministeriet indgår under de påståede myndigheder i artiklen, men dette antages. Derfor kan man forestille sig, at denne iagttagelse også kan være et bud på, hvorfor Skattemyndighederne vinder så mange retssager om året.

15.2. Er det de rigtige principper, der gælder for en retssag i forhold til borgernes/virksomhedernes retssikkerhed?

I Frederik Waages disputation om *Det offentlige som procespart* var et af hovedformålene at undersøge, om det offentlige var bundet af de samme forvaltningsretlige principper i retssager, som ved sagsbehandlingen i forvaltningen. Han nåede frem til, at myndighederne var bundet af samme principper. Dette giver anledning til undren over, hvorfor officialmaksimen udskiftes med forhandlingsprincippet, når en skatteforvaltningssag bliver anket til domstolene. En sag bør være styret lige meget af at finde frem til den materielle sandhed i sagsforholdet i retten som i skatteforvaltningen. Dog skal det understreges, at forhandlingsprincippet bygger på, at domstolene kun må træffe afgørelse om det for retten forelagte spørgsmål og ikke om et helt andet spørgsmål. Dette vil sige, at hvis tvisten vedrører et spørgsmål om forhøjelse eller nedsættelse af en borgers skattepligtige indkomst, må domstolene i princippet ikke træffe afgørelse om eksempelvis sagsoplysningens tilstrækkelighed. Dette er på nuværende tidspunkt gældende i praksis.

Man kan argumentere for, at hvis ovenstående bevirker, at der i en retssag ikke findes frem til sagens materielle sandhed på grund af, at forhandlingsprincippet i samråd med kontradiktionsprincippet vægtes højere end nogen andre principper, så er der mangler i retssystemet.

⁶⁷ Styrket retssikkerhed for borgerne i sager mod staten, https://www.venstre.dk/_Resources/Persistent/59d3267419ecbfed31ce98a1cc78c5301d38106f/Bedre%20retssikkerhed.pdf?fbclid=IwAR1zE6Ni3GslrllR2PwYnrLDjMnp_Jllm2esE4c_qqrdrv_jrPR3LXWDPPo (besøgt d. 13. maj 2019).

15.3. Fri bevægelighed for arbejdskraft og personer i EU.

I forhold til SKM2016.10.HR kan man tale om den fri bevægelighed, der er i EU for arbejdskraft og personer. En dansk skatteyder flytter til udlandet og arbejder generelt lidt i hele verden, og i den forbindelse får klageren medhold fra SKAT i, at han er begrænset skattepligtig til Danmark. Han køber et halvt år senere et sommerhus i Danmark, og SKAT anser personens fulde skattepligt til Danmark for genindtrådt. Dette kan give anledning til bekymring for borgere, som flytter til andre EU-lande, men bibeholder en vis tilknytning til Danmark i form af eksempelvis et sommerhus.

15.4. Forslag til at afhjælpe ovenstående problemstillinger.

Et forslag til at løse problemet vedrørende den fri bevægelighed for arbejdskraft og personer i EU, kunne være, at en tjeneste som Solvit blev en kontrolinstans på lige fod med Ombudsmanden. Så kunne Solvit eventuelt være en kontrolinstans, som førte tilsyn med overholdelsen af de EU-retslige regler for fri bevægelighed for arbejdskraft og personer. Dette kunne muligvis være en løsning til, at danske forvaltningsmyndigheder i højere grad støttede sig op af EU-retten og ikke blot de danske regler.

Et forslag til at afhjælpe problemstillingen vedrørende myndighedernes tilbageholdelse af sagsoplysninger kunne være, at der, ligesom i forvaltningen, blev indført et kontrolorgan, der skulle føre tilsyn med retssagernes forløb. Kontrolorganet kunne eventuelt være i form af Ombudsmanden. Det vil det være relevant med et kontrolorgan, som verificerer, at myndighederne fremlægger alle relevante oplysninger, der bliver efterspurgt i forbindelse med retssagen. Dette vil ellers kunne få den konsekvens, at sagens udfald ikke svarer til den materielle sandhed i sagen.

Domstolene er borgernes og virksomhedernes sidste chance for at opnå retfærdighed overfor myndighederne. Derudover er dommene retningsgivende for senere retspraksis, hvorfor det er så vigtigt, at domstolene når frem til den korrekte dom.

Slutteligt vil det være relevant, som nævnt i afsnit 15.2., at de samme forvaltningsretlige principper i forvaltningen gør sig gældende i retssager, og at dette omsættes til praksis og ikke kun forbliver teori.

16. Litteraturliste

16.1. Andet

- HMRCs guidance "Liability to tax in the United Kingdom".

16.2. Bøger

- Bønsing, Sten. (2013). *Almindelig Forvaltningsret*. 3. udgave. København K: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Munk-Hansen, Carsten: *Retdens grund: Filosofi, Videnskab, Metode*, Kompendium, 2010 (Retdens grund).
- Tamm, Ditlev. (2005). *Retshistorie – Danmark-Europa-globale perspektiver*. 2. udgave. København Ø: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Von Eyben, Bo. (2008). *Juridisk Ordbog*. 13. udgave. København: Forlaget Thomson A/S.
- Waage, Frederik. (2017). *Det offentlige som procespart – Forvaltningsrettens virkning i civilprocessen*. 1. udgave. København: Karnov Group Denmark A/S.

16.3. Domme

- SKM2007.519.VLR
- SKM2011.242.HR
- SKM2014.325.ØLR
- SKM2015.310.BR
- SKM2016.10.HR

16.4. EU-lovgivning

- Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direktiv 95/46/EF (generel forordning om databeskyttelse).

16.5. Hjemmesider

- [file:///C:/Users/Bruger/Downloads/16865%20Den%20gode%20proces 2017 WEB FINAL.pdf](file:///C:/Users/Bruger/Downloads/16865%20Den%20gode%20proces%202017%20WEB%20FINAL.pdf) (besøgt d. 10. maj 2019)

- <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk/ShowDoc.aspx?schultzlink=dom-lsr-11-01479#q5>
(besøgt d. 10. april 2019)
- <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk/ShowDoc.aspx?schultzlink=dom-lsr-11-01479#q7>
(besøgt d. 9. april 2019)
- <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk/showdoc.aspx?q=09-03401&docId=dom-lsr-09-03401-full> (besøgt d. 15. april 2019)
- <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk/showdoc.aspx?q=12-0221443&docId=dom-lsr-12-0221443-full> (besøgt d. 15. april 2019)
- <https://ast.dk/tal-og-undersogelser/statistik/begreber-fra-statistikken> (besøgt d. 1. maj 2019)
- [http://denstoredanske.dk/It, teknik og naturvidenskab/Elektronik, teletrafik og kommunikation/Elektronik, radio og tv/kabel-tv](http://denstoredanske.dk/It,_teknik_og_naturvidenskab/Elektronik,_teletrafik_og_kommunikation/Elektronik,_radio_og_tv/kabel-tv) (besøgt d. 13. maj 2019)
- [http://denstoredanske.dk/Samfund, jura og politik/Jura/Retspleje og domstole/forhandlingsmaksimen](http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Retspleje_og_domstole/forhandlingsmaksimen) (besøgt d. 27. marts 2019)
- [http://denstoredanske.dk/Samfund, jura og politik/Jura/Retspleje og domstole/kontradiktorisk princip](http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Retspleje_og_domstole/kontradiktorisk_princip) (besøgt d. 27. marts 2019)
- [http://denstoredanske.dk/Samfund, jura og politik/Jura/Retssystemer i verden/Danmark \(Retssystem\)](http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Retssystemer_i_verden/Danmark_(Retssystem)) (besøgt d. 2. april 2019)
- <https://www.djoefbladet.dk/Artikler/2017/6/Borgere%20st%C3%A5r%20urimeligt%20svagt%20i%20retssager%20mod%20det%20offentlige.aspx?fbclid=IwAR1VtzTIfHWmw27MPg6Wcvm54svqi-C7ZwbN9TsOtLshC3xcGzWEIABHk> (besøgt d. 10. maj 2019)
- <http://www.domstol.dk/om/publikationer/HtmlPublikationer/Profil/Profilbrochure%20-%20DK/kap03.html> (besøgt d. 27. marts 2019)
- http://ec.europa.eu/solvit/index_da.htm (besøgt d. 13. maj 2019)
- <https://www.ft.dk/da/organisation/folketingets-institutioner/folketingets-ombudsmand>
(besøgt d. 9. maj 2019)
- <https://www.gov.uk/tax-foreign-income/residence> (besøgt d. 10. april 2019)
- <https://modst.dk/media/32198/kammeradvokatens-timepriser-2019.pdf> (besøgt d. 13. maj 2019)

- http://www.ombudsmanden.dk/myndighedsguiden/generel_forvaltningsret/officialprincipet/ (besøgt d. 7. maj 2019)
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1653747&fbclid=IwAR0gTOBQvmgHQHvzPy1VidAFLU5XUIXz76UgVxgutX-gRLG1bXue5OYy-5Y>, (besøgt d. 24. april 2019)
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898493> (besøgt d. 16. maj 2019)
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898821> (besøgt d. 7. april 2019)
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1900385&chk=215961> (besøgt d. 29. april og d. 9. maj 2019)
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1900388&chk=215961> (besøgt d. 27. marts 2019)
- <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1943166&lang=da> (besøgt d. 29. april 2019)
- <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1943181> (besøgt d. 29. april 2019)
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2249219> (besøgt d. 1. maj 2019)
- https://skatteankestyrelsen.dk/media/7487/sagsstatistikker-2016.pdf?fbclid=IwAR1PxGHesPv02wx4CM78dJTRM2v_QUD03C5pt4rplGUdELBhvwY-u4495g (besøgt d. 1. maj 2019)
- <https://skatteankestyrelsen.dk/media/7531/sagsstatistikker-2017.pdf> (besøgt d. 10. maj 2019)
- <https://www.skatteforvaltningen.dk/om-skatteforvaltningen/> (besøgt d. 27. marts 2019)
- https://www.skm.dk/media/1157790/Rapport-om-anvendelsen-af-Kammeradvokaten.pdf?fbclid=IwAR3Xb9JYEFJDe_dYeE2L15MBc_4DwNxQvLamqvBlq&cKOCi0ImIDbsROME (besøgt d. 10. maj 2019)
- <https://www.skm.dk/skattetil/analyser-og-rapporter/rapporter/2008/maj/skatten-i-danmark-i-2008/afsnit-11-skat-hvem,-hvad,-hvor#113> (besøgt d. 19. marts 2019)
- https://www.venstre.dk/Resources/Persistent/59d3267419ecbfed31ce98a1cc78c5301d38106f/Bedre%20retssikkerhed.pdf?fbclid=IwAR1zE6Ni3GsIrlR2PwYnrLDjMnp_Jllm2esE4c_qgrdv_jrPR3LXWDPPo (besøgt d. 13. maj 2019)

16.6. Juridiske vejledninger

- Den Juridiske Vejledning 2019-1, afsnit A.A.2.2., Afgørelsesbegrebet
- Den Juridiske Vejledning 2019-1, afsnit A.A.7.4.3., Sagens oplysning (Officialprincipet)
- Den Juridiske Vejledning 2019-1, afsnit A.A.10.3.1.1., Hvornår har byretten eller landsretten kompetencen (sagligt værneting)

- Den Juridiske Vejledning 2019-1, afsnit A.A.10.3.4., Inddragelse af nye spørgsmål i retssagen

16.7. Love og vejledninger

- Justitsministeriet. (2007). *Bekendtgørelse af forvaltningsloven*. LBK. nr. 1365 af 07/12/2007
- Justitsministeriet. (2014). *Bekendtgørelse af forvaltningsloven*. LBK. nr. 433 af 22/04/2014.
- Justitsministeriet. (2017). *Bekendtgørelse af lov om rettens pleje*. LBK. nr. 1101 af 22/09/2017.
- Justitsministeriet. (2018). *Bekendtgørelse af lov om rettens pleje*. LBK. nr. 1284 af 14/11/2018.
- Skatteministeriet. (2010). *Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)*. LBK. nr. 1365 af 29/11/2010.
- Skatteministeriet. (2013). *Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)*. LBK. nr. 405 af 22/04/2013.
- Skatteministeriet. (1922). *Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten*. LOV nr. 149 af 10/04/1922.
- Skatteministeriet. (1995). *Bekendtgørelse af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (* 1)*. LBK. nr. 519 af 22/06/1995.
- Skatteministeriet. (2006). *Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven*. LBK. nr. 907 af 28/08/2006.
- Skatteministeriet. (2011). *Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven*. LBK. nr. 175 af 23/02/2011.
- Skatteministeriet. (2018). *Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven*. LBK. nr. 678 af 31/05/2018.
- Skatteministeriet. (2011). *Bekendtgørelse af skattekontrolloven*. LBK. nr. 819 af 27/06/2011.
- Skatteministeriet. (2013). *Bekendtgørelse af lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven)*. LBK. nr. 382 af 08/04/2013.
- Den juridiske vejledning 2019-1

16.8. Lovforslag

- Forslag til Skatteforvaltningsloven, lovforslag nr. 110, Folketingstidende 2004-2005 (2. samling), tillæg A

17. Dokumentation for specialets omfang



