

# **Omkostningsdækningsordningen**

**Betænkning fra Udvalget om behandling af borgernes udgifter ved klage på skatte- og afgiftsområdet**

**Betænkning nr.**

**/Februar 2000**

## Indholdsfortegnelse

Side

<b><u>Kapitel 1. Indledning og sammenfatning</u></b> .....	11
1.1. Baggrunden for nedsættelsen af udvalget .....	11
1.2. Udvalgets kommissorium.....	12
1.3. Udvalgets sammensætning.....	12
1.4. Udvalgets møder.....	12
1.5. Udvalgets høringer.....	13
1.6. Resumé af betænkningen.....	13
1.7. Sammenfatning af udvalgets forslag.....	21
<b><u>Kapitel 2. Historik</u></b> .....	23
2.1. Indledning.....	23
<u>2.2. Baggrunden for gennemførelsen af omkostningsdækningsordningen</u> .....	23
2.2.1. Skattefradragets bortfald .....	23
2.2.2. Landsskatterettens kendelser fra 1971.....	24
2.2.3. Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOB 1980.53.....	24
2.2.4. Venstres forslag om fradrag for advokat- og revisorbistand (1980-82).....	25
2.2.5. Jauer-sag II (1982).....	26
2.2.6. Lovforslaget om fradrag for udgifter til advokatbistand i skattesager (L 157).....	28
2.2.7. Forespørgelsesdebatten i lyset af L 157 (1983).....	29
2.2.8. Landsskatterettens kendelse fra 1983.....	29
<u>2.3. Gennemførelse af omkostningsdækningsordningen og senere ændringer i denne</u> .....	31
2.3.1. Lovforslaget om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager (1984).....	31
2.3.2. Ændringer af omkostningsdækningsloven som følge af gennemførelsen af klageafkortningsreglerne (1990).....	32
2.3.3. Omkostningsdækning ved Landsskatteretten (1993).....	32
2.3.4. Omkostningsdækning ved skatteankenævn, overflytning til skattestyrelsesloven samt B 34 og B 36 (1997).....	33
2.3.5. Omkostningsdækning i afgiftssager (1997).....	34
2.3.6. Ændringer af omkostningsdækningsprocenten som følge af de justeringer af skatteprocenterne, som er blevet gennemført gennem årene.....	34
<u>2.4. Forslag til folketingsbeslutning, B 35 (1998)</u> .....	36
<u>2.5. Betænkninger, hvori spørgsmålet om omkostningsdækning har været behandlet</u> .....	36
2.5.1. Betænkning om Landsskatteretten (betænkning nr. 339/1963).....	36
2.5.2. Betænkning om sagsomkostninger ved administrative nævn	

(betænkning nr. 736/1975).....	38
2.5.3. Betænkning om fortolkning af love og domstolsafgørelser (betænkning nr. 1187/1989).....	41
<u>2.6. Statistik</u> .....	42
2.6.1. Omkostningsdækningsrapporterne og de årlige udgifter til omkostningsdækningsord- ningen.....	42
2.6.2. Tallene fra 1996 - 1999.....	45
2.6.2.1. Administrative afgørelser vedrørende omkostningsdækning .....	45
<b><u>Kapitel 3. Gældende ret</u></b> .....	47
3.1. Indledning.....	47
<u>3.2. Skattestyrelseslovens kapitel 3 A. Tilskud til dækning af udgifter til sagkyndig bistand i skatte- og afgiftssager</u> .....	47
3.2.1. Indledning.....	47
3.2.2. Tilskudsberettigede sagstyper.....	47
3.2.2.1. Skatteankenævnsager.....	48
3.2.2.2. Landsskatteretssager.....	51
3.2.2.3. Domstolssager.....	55
3.2.3. Tilskudsberettigede udgifter.....	56
3.2.3.1. Sagkyndig bistand.....	56
3.2.3.2. Retsafgifter.....	57
3.2.3.3. Udgifter til syn og skøn.....	57
3.2.3.4. Udgifter til andet bevis.....	58
3.2.3.5. Godtgjorte omkostninger.....	58
3.2.3.6. Tilbagebetalingspligt og ikke-tilskudsberettigede udgifter.....	58
3.2.4. Den tilskudsberettigede.....	59
3.2.4.1. Skatteydere, der går sammen om at afholde udgifterne til en prøvesag.....	59
3.2.4.2. Foreninger, hvis formål det er at få prøvet skattesager.....	61
3.2.4.3. Subjektiv skattepligt som betingelse for omkostningsdækning.....	61
3.2.5. Tilskuddets størrelse.....	62
3.2.5.1. Syn og skøn.....	63
3.2.6. Ansøgning og udbetaling.....	64
3.2.7. Straf.....	65
3.2.8. Den skattemæssige behandling af tilskud, fradrag for udgifter til sagkyndig bistand....	65
<u>3.3. Sammenfatning - Den gældende omkostningsdækningsordning</u> .....	66
<u>3.4. Retsplejeloven</u> .....	67
3.4.1. Fri proces.....	67

3.4.1.1. Sagstyper, der er omfattet af reglerne om fri proces.....	67
3.4.1.2. Personer, der er omfattet af reglerne om fri proces.....	68
3.4.1.3. Behandling af ansøgninger om fri proces.....	70
3.4.1.4. Omkostninger, der dækkes ved fri proces.....	70
3.4.1.5. Skattemæssige konsekvenser af fri proces.....	71
3.4.2. Sagsomkostninger.....	71
3.4.2.1. De relevante bestemmelser i retsplejelovens kapitel 30.....	71
3.4.2.2. Fastsættelsen af advokatsalær.....	72
3.4.2.3. Fastsættelsen af udgifter til sagens oplysning.....	74
3.4.2.4. Fastsættelse af andre omkostninger.....	75
3.4.2.5. Ophævelse af omkostningerne.....	75
3.4.2.6. Sagsomkostninger når en part har fri proces.....	76
3.4.2.7. Den skattemæssige behandling af tilkendte sagsomkostninger.....	77
3.4.3. Retsafgiften.....	77
3.4.3.1. Afgiftens fastsættelse.....	77
3.4.3.2. Bevisoptagelse m.v.....	78
3.4.3.3. Afgifter for appel.....	78
3.4.3.4. Afgiftens beregning og betaling.....	78
3.4.3.5. Provenuet fra retsafgifterne.....	79
<u>3.5. Andre måder, hvorpå den skatte- eller afgiftspligtige kan få dækket udgifter til sagkyndig bistand.....</u>	<u>79</u>
3.5.1. Retshjælpsforsikring.....	79
3.5.2. Retshjælp.....	80
3.5.2.1. Offentlig retshjælp.....	80
3.5.2.2. Privat retshjælp.....	82
3.5.3. Organisationsbetalt bistand m.v.....	83
3.5.3.1. Faglige organisationers eller foreningers støtte til medlemmer i form af skatterådgivning, bistand i skattesager mv.....	83
3.5.3.2. Arbejdsgiverbetalt skatterådgivning mv.....	84
3.5.4. Støtte fra fonde til førelse af skattesager.....	86
<u>3.6. Skatteydernes erstatningssøgsmål mod skatte- og afgiftsmyndighederne.....</u>	<u>87</u>
<b><u>Kapitel 4. Fremmed ret.....</u></b>	<b>90</b>
4.1. Indledning.....	90
<u>4.2. Den svenske omkostningsdækningsordning.....</u>	<u>90</u>
4.2.1. Erstatningsloven.....	90
4.2.2. De generelle forarbejder til erstatningsloven.....	95

<u>4.3. Den norske omkostningsdækningsordning</u> .....	97
4.3.1. Norsk erstatningsret.....	97
4.3.2. Den norske forvaltningslovs § 36.....	98
4.3.3. Den norske ligningslovs § 9-11.....	99
4.3.3.1. Finansdepartementets vejledende retningslinier.....	99
4.3.3.2. Finansministeriets instruks.....	101
4.3.3.3. Lignings -ABC 1998.....	101
<u>4.4. Den amerikanske omkostningsdækningsordning</u> .....	103
4.4.1. Klagereglerne.....	103
4.4.2. Bevisbyrden.....	104
4.4.3. Omkostningsdækning.....	105
4.4.3.1. Begrebet “medhold” (prevailing party).....	105
4.4.3.2. Rimelige omkostninger ved administrative instanser og domstolene.....	106
4.4.3.3. Tidsmæssige betingelser.....	106
4.4.3.4. Økonomiske betingelser.....	107
4.4.3.5. Udvidelse af reglerne om omkostningsdækning .....	107
4.4.4. Småsags-proceduren og den nationale skatteyder-advokat.....	108
<b><u>Kapitel 5. Debatten om omkostningsdækningsordningen</u></b> .....	110
5.1. Indledning.....	110
<u>5.2. Synspunkterne i debatten for en udvidelse af omkostningsdækningsordningen</u> .....	110
5.2.1. Lovgivningens kompleksitet - behovet for sagkyndig bistand.....	110
5.2.2. Officialprincippet/ myndighederne som modpart.....	110
5.2.3. Behovet for ændring af den økonomiske byrdefordeling.....	111
5.2.4. Jo tidligere sagkyndig bistand anvendes i sagsforløbet, jo større er sandsynligheden for, at problemet i sagen kan afklares hurtigere .....	112
5.2.5. Sammenhængen mellem fradrag og personbeskatningen.....	113
5.2.6. Fuld dækning ved fuldt eller overvejende medhold .....	113
<u>5.3. Synspunkter i debatten imod en udvidelse af omkostningsdækningsordningen</u> .....	114
5.3.1. Sammenligning med andre forvaltningsområder.....	114
5.3.2. Officialprincippet - risikoen for at skattemyndighederne står som modpart - sociale - hensyn.....	115
5.3.3. Forslaget om fuld omkostningsdækning ved fuldt eller delvis medhold.....	115
<b><u>Kapitel 6. Hensynene bag omkostningsdækningsordningen</u></b> .....	117
6.1. Den historiske baggrund.....	117
6.2. Beskatning af borgerne betraget som et tvangsmæssigt indgreb.....	117

<u>6.3. Skattelovgivningens betydning og kompleksitet</u> .....	118
6.3.1. Størrelsen af potentielle brugere af omkostningsdækningsordningen.....	118
6.3.2. Betydningen af kompleksiteten i skattelovgivningen.....	119
<u>6.4. Officialprincippet</u> .....	120
<u>6.5. Retssikkerhedsmæssige hensyn</u> .....	120
6.5.1. Retten til at klage.....	120
6.5.2. Rigtige afgørelser træffes så hurtigt som muligt og hurtig fastlæggelse af praksis.....	121
6.5.3. Forudsigelighedsprincippet.....	121

**Kapitel 7. Udvalgets stillingtagen til beslutningsforslag B 35.....** 123

7.1. Indledning.....	123
7.2. Udvalgets generelle betragtninger over spørgsmålet om fuld omkostningsdækning... ..	123
7.3. Udvalgets vurdering af konsekvenserne af at give fuld omkostningsdækning.....	124
<u>7.4. Hvordan definerer man “fuldt medhold” ?</u> .....	126
7.4.1. Subjektiv helhedsvurdering.....	128
7.4.2. Objektiv helhedsvurdering.....	129
7.4.2.1. Sammenligning med den selvangivne indkomst.....	129
7.4.2.2. Sammenligning med skatteyderens principale påstand i starten af klageforløbet.....	129
7.4.3. Kriterier.....	130
<u>7.5. Hvordan defineres “delvis medhold” - hvilken dækningsgrad ?</u> .....	131
7.5.1. Hvordan defineres “delvis medhold” ?.....	131
7.5.1.1. Objektivt kriterium .....	132
7.5.1.2. Subjektivt kriterium.....	133
7.5.2. Dækningsgraden ved “delvis medhold”.....	133
<u>7.6. Hvem afgør, om der skal ydes omkostningsdækning ?</u> .....	134
7.6.1. Den pågældende klageinstans træffer afgørelse om omkostningsdækning.....	134
7.6.2. Told- og skatteregionerne træffer afgørelse om omkostningsdækningsspørgsmålet.....	135
7.6.3. Uvildige instanser uden for skattestyrelseslovens område.....	135
<u>7.7. Kun dækning for “rimelige udgifter”</u> .....	136
7.7.1. Hvad er “rimelige udgifter”? .....	136
7.7.2. Kravene til dokumentation.....	139
7.8. Myndighedernes mulighed for at prøve størrelsen af honorarkrav.....	139
<u>7.9. Grundløs sagsrejsning/sagsførelse - hvilken dækning ?</u> .....	140
7.9.1. Sagen rejst af skattemyndighederne uden grund.....	140
7.9.2. Sagen ført af skatteyder uden grund.....	141
7.9.2.1. Erstatning til det offentlige ?.....	141
7.9.2.2. Skal skatteydere, der ikke har udarbejdet en behørig selvangivelse have fuld dæk -	

ning, såfremt de senere får fuldt medhold ?.....	142	<u>7.10.</u>
<u>Sammenfatning</u> .....	144	

**Kapitel 8. Udvalgets overvejelser om kredsen af tilskudsberettigede**.....146

8.1. Den skatte- eller afgiftspligtige, som sagen vedrører.....	146	
8.2. Andre, der har en direkte interesse i, at sagen føres.....	148	
<u>8.3. Andre, der har en indirekte interesse i, at sagen føres</u> .....	150	
8.3.1. Sammenslutninger, der som mandatar for et medlem, påtager sig at føre medlemmets skatte- eller afgiftssag.....	151	
8.3.1.1. Sammenslutninger, der som led i deres generelle medlemsrettede aktiviteter fører skatte- og afgiftssager for medlemmerne.....	152	
8.3.1.2. Sammenslutninger, der har til formål at føre medlemmernes skatte- og afgiftssager.....	153	
8.3.1.3. Sammenslutninger, der er dannet med det formål at føre en bestemt type sager.....	154	
8.3.1.4. Forsøg på en anden afgrænsning af tilskudsberettigede sammenslutninger.....	155	
8.3.1.5. Sammenfatning - Omkostningsdækning til sammenslutninger.....	158	
<u>8.4. Mulighed for at yde skattefrie ikke fradragsberettigede tilskud til skatte- og afgiftspligtige, der fører en sag</u> .....	159	
8.4.1. Betydningen af at tilskud fra tredjemand er udbetalt før eller efter, at omkostningsdækning er udbetalt.....	163	
8.4.2. Sammenfatning - mulighed for at yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til skatte- og afgiftspligtige, der fører en sag.....	166	
<u>8.5. Sammenfatning</u> .....	167	

**Kapitel 9. Udvalgets overvejelser om tilskudsberettigede sagstyper**.....169

9.1. Grundlæggende betragtninger.....	169	
<u>9.2. Skat</u> .....	170	
9.2.1. Skatteansættelser.....	171	
9.2.1.1. Skatteansættelser, der behandles i første instans.....	173	
9.2.1.1.1. Første henvendelse fra skattemyndighederne som kriterium.....	174	
9.2.1.1.2. Agterskrivelsen som kriterium.....	177	
9.2.1.2. Skatteansættelser, der kun kan påklages én gang.....	182	
9.2.1.3. Sammenfatning - skatteansættelser.....	184	
9.2.2. Klage over afslag på genoptagelse af skatteansættelser.....	185	
9.2.2.1. Sammenfatning - genoptagelse af skatteansættelser.....	185	
9.2.3. Bindende forhåndsbesked.....	186	
9.2.3.1. Klager over bindende forhåndsbesked.....	187	

9.2.3.2. Anmodninger om bindende forhåndsbesked.....	187
9.2.3.3. Sammenfatning - bindende forhåndsbesked.....	188
9.2.4. Ejendomsvurdering.....	188
9.2.4.1. Klage over ejendomsvurderingen.....	188
9.2.4.2. Sammenfatning - ejendomsvurdering.....	190
9.2.5. Bevillinger og dispensationer.....	190
9.2.5.1. Klage over afslag på en bevilling eller en dispensation.....	190
9.2.5.2. Anmodninger om en bevilling eller dispensation.....	192
9.2.5.3. Sammenfatning - bevillinger og dispensationer.....	192
9.2.6. Forskudsopgørelsen.....	193
9.2.6.1. Sammenfatning - forskudsopgørelsen.....	193
<u>9.3. Arbejdsgiverkontrol.....</u>	<u>194</u>
9.3.1. Klage over afgørelser om indeholdelsespligt.....	195
9.3.2. Klage over afgørelser om hæftelse.....	196
9.3.3. ArbejdsgiverkontROLSager, der behandles i første instans.....	198
9.3.4. Sammenfatning - arbejdsgiverkontrol.....	199
<u>9.4. Told og afgifter, herunder moms.....</u>	<u>199</u>
9.4.1. Klage over afgørelser på told- og afgiftsområdet.....	199
9.4.2. Told- og afgiftssager, der behandles i første instans.....	200
9.4.3. Sammenfatning - told og afgifter, herunder moms.....	202
<u>9.5. Anmodninger om genoptagelse af allerede afsagte kendelser.....</u>	<u>202</u>
9.5.1 Sammenfatning - anmodninger om genoptagelse af allerede afsagte kendelser .....	203
<u>9.6. Sager, der behandles ved Folketingets Ombudsmand og internationale organer.....</u>	<u>203</u>
9.6.1. Ombudsmandssager.....	203
9.6.2. Sager ved EF-domstolen.....	205
9.6.2.1. Præjudicielle forelæggelser.....	205
9.6.2.2. EF-domstolssager, hvor skatteyderen ikke er part.....	207
9.6.2.3. EF-domstolssager, hvor skatteyderen kan være er part.....	208
9.6.2.4. Sammenfatning - EF-domstolssager .....	210
9.6.3. Sager, der behandles efter proceduren i EU's voldgiftskonvention.....	211
9.6.3.1. Sager, der behandles i første instans.....	211
9.6.3.2. Sammenfatning - EU's voldgiftskonvention.....	212
9.6.4. Sager vedrørende eventuel overtrædelse af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.....	212
9.6.4.1. Sammenfatning - Sager vedrørende eventuel overtrædelse af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.....	214
<u>9.7. Sammenfatning - tilskudsberettigede sagstyper.....</u>	<u>214</u>



<b>Kapitel 10. Udvalgets overvejelser om de tilskudsberettigede udgifter</b> .....	217
10.1. Hvad skal der forstås ved “sagkyndig bistand” ?.....	217
<u>10.2. Skal området for tilskudsberettigede udgifter ændres ?</u> .....	217
10.2.1. Udgifter til syn og skøn.....	218
10.2.1.1. Syn og skøn ved Landsskatteretten.....	218
10.2.1.2. Syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked ved Ligningsrådet... ..	221
10.2.1.3. Sammenfatning.....	221
10.2.2. Klagegebyret ved Landsskatteretten.....	222
10.2.3. Pålagte sagsomkostninger.....	223
10.2.4. Sagkyndig udtalelse om spørgsmålet, hvorvidt skatte- eller afgiftssager skal videre- føres.....	225
<u>10.3. Sammenfatning</u> .....	226
<b>Kapitel 11. Udvalgets overvejelser om størrelsen af tilskuddet</b> .....	227
11.1. Generelle betragtninger om tilskuddet.....	227
<u>11.2. Udvalgets overvejelser om størrelsen af tilskuddet</u> .....	228
11.2.1. Hensyn for og imod en forøgelse af tilskudsprocenten.....	228
11.2.1.1. Det historiske udgangspunkt.....	228
11.2.1.2. 100 pct. ´s dækning.....	229
11.2.1.3. Andre forvaltningsområder.....	230
11.2.1.4. Official-princippet.....	231
11.2.1.5. Afvejning.....	232
11.2.2. Lavere tilskudssats for selskaber ?.....	234
11.2.3. Sammenfatning .....	235
<u>11.3. Tilskud til syn og skøn</u> .....	235
11.3.1. Syn og skøn ved Landsskatteretten .....	235
11.3.2. Syn og skøn ved Ligningsrådet i sager om bindende forhåndsbesked.....	236
11.3.3. Skal der ydes fuld omkostningsdækning ved præjudiciel forelæggelse for EF- domstolen?.....	236
<u>11.4. Tilskud når en sag videreføres på skattemyndighedernes initiativ</u> .....	237
11.4.1. Sagen videreføres i det administrative system på skattemyndighedernes for- anledning.....	237
11.4.2. Sagen videreføres ved domstolene på skattemyndighedernes foranledning.....	238
11.4.3. Nærmere beskrivelse af forslaget.....	239
11.4.4. Hvem skal administrere ordningen ?.....	240
11.4.5. Hvilken tilskudsprocent ?.....	340

11.4.6. Sammenfatning.....	242
<u>11.5 Ansøgning om forøget dækning, hvor skatteyderen anser sin sag for principiel.....</u>	<u>242</u>
11.5.1. Generelle betragtninger om forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning i sager af principiel betydning.....	242
11.5.2. Forhåndstilsagn i sager, som skatteyderne mener er principielle.....	243
11.5.3. Gives der objektive kriterier for, hvornår sagen kan siges at være principiel ?.....	243
11.5.4. Sammenfatning.....	246
11.6. Omkostningsdækningsreglerne sammenholdt med momsreglerne.....	247
11.7. Sammenfatning.....	249

**Kapitel 12. Udvalgets overvejelser om den skattemæssige behandling af tilskud.....**

12.1. LL § 7 Q, stk. 1, nr. 1.....	250
12.2. LL § 7 Q, stk. 1, nr. 2.....	251
12.3. Godtgjorte omkostninger. “Dobbeltbeskatnings”-problematikken.....	251
12.3.1. Betydningen af at omkostningsdækningsberettigede udgifter godtgøres før eller efter at omkostningsdækning er udbetalt.....	252
12.4. Sammenfatning.....	253

**Kapitel 13. Udvalgets overvejelser om hvilke myndigheder der skal administrere ordningen.....**

**Kapitel 14. Provenuskøn.....**

14.1. Gældende regler.....	256
14.2. Udvalgets forslag.....	256
14.2.1. Højere tilskudsprocent.....	256
14.2.2. Udvidelser af dækningsgrundlaget.....	257
14.2.3. Samlet virkning af udvalgets forslag.....	259
14.2.4. Omkostningerne ved omkostningsdækningsordningen i alt.....	259

**Bilag.....**

1: Beslutningsforslag B 35 (Folketingsåret 1998/1999).....	262
2: Udvalgets brev til myndigheder, organisationer m.fl. om at fremkomme kommentarer og forslag til ændringer af omkostningsdækningsordningen samt den tilsvarende opfordring til alle på Skatteministeriets hjemmeside .....	266
3: Klagestrukturen på told-, skatte- og afgiftsområdet.....	273
4: En skattesag fra start til slut.....	299

5: Oversigt over told- og afgiftsspørgsmål, der kan påklages til Landsskatteretten.....	307
6: Omkostningsdækningsrapporterne fra 1995 og 1996.....	314
7: Sagsudlægningsbekendtgørelsen.....	349
8: EU's voldgiftskonvention .....	358

## Kapitel 1. Indledning og sammenfatning

### 1.1. Baggrunden for nedsættelsen af udvalget

Under førstebehandlingen af beslutningsforslag B 35 (Folketingsåret 1998-99) - jf. bilag 1 - stillet af Det Konservative Folkeparti og Venstre om fuld omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager ved skatteankenævn, Landsskatteretten, landsret og Højesteret den 20. november 1998 tilkendegav skatteminister Ole Stavad følgende (Folketingets Forhandlinger 1998-1999, sp. 1412):

“På baggrund af de seneste års diskussioner (om omkostningsdækningsordningen) vil jeg i dag foreslå, at vi nedsætter et hurtigtarbejdende udvalg, som inden sommerferien skal gøre sit arbejde færdigt. Der bør deltage eksterne repræsentanter, bl.a. bør dommerstanden, forbrugerne og erhvervslivet være repræsenteret. Det ville være nyttigt, om vi kunne få et tilstrækkeligt gennearbejdet og nuanceret grundlag at tage stilling til.”

Under førstebehandlingen var der politisk tilslutning til iværksættelsen af dette udvalgsarbejde, og skatteministeren sendte den 20. januar 1999 Folketingets Skatteudvalg et kommissorium for udvalget. Af kommissoriet fremgik det, at en landsdommer skulle udnævnes som formand for udvalget.

Skatteministeren meddelte den 16. marts 1999 Folketingets Skatteudvalg, at Skatteministeriet havde rettet henvendelse til landsretterne om udpegning af en landsdommer til formand for udvalget, men at begge landsretter havde meddelt, at de ikke kunne afse ressourcer hertil. Skatteministeren meddelte samtidig Skatteudvalget, at Skatteministeriet arbejdede på at finde en person uden for kredsen af landsdommere, der kunne bestride formandshvervet. Som følge af disse problemer anførte ministeren, at udvalget ikke kunne nå at afslutte sit arbejde inden den 1. september 1999.

Den 10. maj 1999 meddelte skatteministeren Folketingets Skatteudvalg, at Skatteministeriet havde udpeget lektor Margrethe Nørgaard, Ålborg Universitet, til at bestride hvervet som formand for udvalget. Ministeren fremsendte samtidig til Skatteudvalgets orientering et nyt kommissorium, hvori fristen for afslutningen af udvalgets arbejde blev sat til udgangen af 1999.

I beretningen over beslutningsforslag B 35 - afgivet den 12. maj 1999 - anføres det:

“Herefter bemærker et flertal (udvalget med undtagelse af Enhedslistens medlem), at flertallet finder det beklageligt, at den sene nedsættelse af udvalget, hvorved udvalget først forventes at afslutte sit arbejde inden udgangen af 1999, medfører, at lovforslag ikke vil kunne fremsættes i efteråret 1999. Det må dog tilstræbes, at udvalget afslutter sit arbejde så betids, at lovforslag kan fremsættes umiddelbart efter årsskiftet med henblik på vedtagelse så hurtigt som muligt i 2. halvdel af folketingsåret 1999-2000.”

Efter aftale med skatteminister Ole Stavad og formanden for Folketingets Skatteudvalg, Mariann Fischer Boel (V), har udvalget fået udskudt fristen for aflevering af sin betænkning til medio februar 2000.

## 1.2. Udvalgets kommissorium

Udvalgets kommissorium lyder således:

“Udvalget har til opgave at beskrive de gældende regler om, hvorledes virksomheder og private borgere kan opnå tilskud til udgifter ved administrative klager over det offentliges afgørelser. Som tilskud skal i den forbindelse anses såvel direkte tilskud fra det offentlige som tilskud fra anden side, f.eks. fra private, fra organisationer eller fra fonde, ligesom eventuel beskatning af sådanne tilskud og den skattemæssige behandling af de nævnte udgifter skal indgå i beskrivelsen.

Udvalget skal tilsvarende beskrive de gældende regler for udgifter ved prøvelse ved domstolene af det offentliges afgørelser, og i den sammenhæng skal også reglerne om fri proces beskrives.

På baggrund af de nævnte beskrivelser har udvalget til opgave at vurdere, om de gældende regler på skatte- og afgiftsområdet virker tilfredsstillende i retssikkerhedsmæssig sammenhæng, herunder om reglerne giver de implicerede myndigheder fornøden tilskyndelse til at stræbe efter den rigtigst mulige afgørelse på det tidligst mulige tidspunkt. Udvalget skal endvidere være opmærksom på dels, om reglerne sikrer, at borgere og virksomheder ikke afholder sig fra at søge relevante afgørelser efterprøvet, dels at reglerne ikke tilskynder til afholdelse af uforholdsmæssige omkostninger til efterprøvelsen.

Udvalget skal fremkomme med eventuelle forslag til ændrede tilskudsregler i skatte- og afgiftssager, idet udvalget i den forbindelse bl.a. skal overveje, om afgrænsningen af de tilskudsberettigede udgifter bør ændres, om tilskuddets størrelse generelt eller i særlige situationer bør ændres, herunder om tilskud skal ydes uafhængigt af sagens udfald, om tilskud eventuelt kan begrænses beløbsmæssigt afhængigt af for hvilket klageorgan eller for hvilken domstol den pågældende afgørelse er prøvet, om tilskudsstørrelsen kan bero på konkret afgørelse fra klagemyndigheden eller fra et andet organ, og om der eventuelt kan være behov for at pålægge en myndighed eller en klager delvise sagsomkostninger for at være skyld i grundløse sager.

Udvalget kan i øvrigt fremkomme med forslag til andre ændringer vedrørende tilskudsordningen på skatte- og afgiftsområdet, hvis udvalget skønner det hensigtsmæssigt, og kan herunder overveje et eventuelt behov for tilskud til omkostningsdækning allerede ved ligningsmyndighedens eller afgiftsmyndighedens behandling af ansættelsen eller fastsættelse af tilsvaret i første instans.

Udvalget kan i fornødent omfang opfordre organisationer og andre, der ikke er repræsenteret i udvalget, til at fremkomme med synspunkter vedrørende de spørgsmål, som udvalget har til overvejelse.

Udvalget skal stile mod at færdiggøre sit arbejde inden udgangen af 1999.”

## 1.3. Udvalgets sammensætning

- Formand : Lektor Margrethe Nørgaard, Aalborg Universitet
- Medlemmer : Rådgivende skatterevisor Christen Amby  
Direktør Steen Askholt, Erhvervenes Skatteseekretariat  
Økonom Lars Christensen, Forbrugerrådet  
Cand. polit. Frithiof Hagen, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd  
Afdelingschef Ulla Katholm, Århus kommune (Kommunernes Landsforening)  
Professor Michael Møller, Handelshøjskolen i København  
Fuldmægtig Lennart Houmann, Justitsministeriet  
Kontorchef Hans Refslund, Skatteministeriet, Departementet  
Kontorchef Ruth Kjærskov, Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen
- Sekretariat : Konsulent Tony Gønge Nielsen, Skatteministeriet, Departementet  
Fuldmægtig Ulla Lyk-Jensen, Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen, nu  
Departementet.

#### **1.4. Udvalgets møder**

Omkostningsdækningsudvalget har afholdt 11 møder, herunder haft møder med repræsentanter fra Landbrugets Rådgivningscenter, Foreningen af Registrerede Revisorer, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Advokatrådet og Landsskatteretten.

#### **1.5. Udvalgets høringer**

Udvalget har anmodet en række myndigheder og organisationer m.v. om kommentarer og vurderinger af den eksisterende omkostningsdækningsordning, herunder eventuelle forslag til ændringer af denne set i lyset af de punkter, som er beskrevet i udvalgets kommissorium. Desuden har der på Skatteministeriets hjemmeside været en opfordring til alle interesserede om at fremkomme med forslag til ændringer af den gældende ordning. Opfordringerne fremgår af bilag 2.

#### **1.6. Resumé af betænkningen**

I kapitel 2 gennemgås først det historiske grundlag for de gældende omkostningsdækningsregler. Det drejer sig særlig om forhistorien til den omkostningsdækningslov, der blev gennemført i 1984, de udvidelser af ordningen, der blev gennemført i 1993 og 1997, hvorved henholdsvis landsskatteretssagerne og skatteankenævnsagerne blev omfattet af ordningen, afgiftssagernes henførelse under ordningen samt de ændringer af tilskudsprocenten, som løbende er blevet gennemført i lyset af justeringerne af

beskatningsprocenterne. Dernæst redegøres der for tidligere betænkninger, hvori spørgsmålet om omkostningsdækning har været behandlet. Det fremgår af denne del af afsnittet, at tidligere udvalg også har behandlet spørgsmålene om fuld omkostningsdækning, herunder i principielle sager, samt om hvilken myndighed, der træffer afgørelse i sagerne om omkostningsdækning. Endelig belyses antallet af afgørelser, klagesager samt omkostningerne ved ordningen i et særligt statistikafsnit.

I kapitel 3 gennemgås de gældende regler om omkostningsdækning i skattestyrelsesloven, og hvorledes ordningen er blevet praktiseret. Det konstateres, at den gældende ordning er en skematisk ordning, der bygger på, at der i hovedparten af sagerne ikke skal udøves noget skøn, når myndighederne skal træffe afgørelse om omkostningsdækning. Endvidere ydes der tilskud med en fast procentsats, uanset udfaldet af den sag, der ønskes tilskud til. Ordningen er nem at administrere for myndighederne, og borgerne kan nemt forudse, om der kan ydes tilskud til en given sag og med hvor meget. Disse omstændigheder afspejles bl.a. i, at der årligt kun er meget få klagesager om omkostningsdækning.

Derpå beskrives reglerne i retsplejeloven om fri proces, om fastlæggelse af sagsomkostningerne og om retsafgifterne. Kapitlet indeholder desuden et afsnit om de udgifter, som helt eller delvis betales af andre end skatteyderen til dækning af omkostninger i skattesager. Det drejer sig navnlig om organisationsbetalt bistand samt støtte fra almennyttige fonde. Endelig behandles kort spørgsmålet om erstatning som følge af myndighedernes ansvarspådragende adfærd i lyset af en Vestre Landsretsdom (TfS 1999.557), som blev afsagt i juni sidste år.

I kapitel 4 beskrives de omkostningsdækningsordninger, som gælder i Sverige, Norge og USA. Ordningerne har det til fælles, at de i større eller mindre omfang forudsætter, at afgørelsesmyndigheden - i modsætning til den danske ordning - skal foretage en skønsmæssig vurdering af rimeligheden af en dækning af skatteyderens udgifter.

I kapitel 5 gennemgås kort hovedsynspunkterne i den debat, der har været om omkostningsdækningsordningen. For en udvidelse af omkostningsdækningsordningen har det navnlig været fremført, at der med skattelovgivningens kompleksitet er behov for sagkyndig bistand, at jo tidligere sagkyndig bistand anvendes, jo større er sandsynligheden for, at problemet i sagen kan nå sin endelige afklaring hurtigere, og at der bør gives fuld omkostningsdækning, såfremt skatteyderen får helt eller overvejende medhold.

Imod en udvidelse af ordningen har det været fremført, at der ikke bør gives særregler om omkostningsdækning på skatteområdet i forhold til andre forvaltningsområder, at hvis det normale bliver antagelsen af sagkyndig bistand i mellemværender med skattemyndighederne, kan det presse myndighederne over i en uønsket rolle som modpart og få nogle borgere til at tro, at det er nødvendigt at antage sagkyndig

bistand, og at et forslag om fuld omkostningsdækning ved fuldt eller delvis medhold rejser en række administrative problemer.

I kapitel 6 ser udvalget på de væsentligste af de hensyn, som efter udvalgets opfattelse begrundet den gældende omkostningsdækningsordning. Det drejer sig navnlig om den historiske begrundelse for, hvorfor tilskuddet ækvivalerer med et skattemæssigt fradrag, beskatningen af borgerne set som et tvangsmæssigt indgreb, skattelovgivningens kompleksitet, officialprincippet, der gælder for de administrative myndigheder, og hvorefter myndighederne har pligt til at sikre, at en sag bliver tilstrækkelig oplyst til, at der kan træffes en materiel rigtig afgørelse i sagen samt retssikkerhedsmæssige betragtninger, herunder at have ret til at klage, at rigtige afgørelser træffes så hurtigt som muligt, og at lovgivningen er overskuelig og forudsigelig.

I kapitel 7 beskrives udvalgets stillingtagen til beslutningsforslag B 35, hvori det foreslås, at der som udgangspunkt bliver ydet fuld omkostningsdækning til en skatteyder, der har fået fuldt medhold, eller fået medhold i overvejende grad i sin skattesag. Udvalget finder, at selv om der er meget der taler for, at der i sådanne situationer ydes op til en 100 pct. 's dækning, er det nødvendigt at forholde sig til spørgsmålet, om det er praktisk muligt at administrere en ordning som den foreslåede, herunder om det er muligt at afgrænse begreberne "fuldt medhold" og "delvis medhold".

Udvalget peger på, at der ikke bør gives 100 pct. 's dækning af udgifterne efter omkostningsdækningsordningen. Udvalget peger på, at konsekvenserne herved i givet fald kan være, at afgørelser påklages i videre omfang end hensynet til retssikkerheden kan begrunde, at en sådan ordning understøtter en ukritisk holdning til afholdelsen af udgifter til sagkyndig bistand og at en sådan ordning kan tilskynde til, at honoraret til den sagkyndige sættes i forhold til resultatet i sagen ("no cure - no pay"). Endelig vil en ordning med 100 pct. 's dækning være meget ressourcekrævende og kan give anledning til misbrug. Risikoen for honoraroppustning er således stor, og ordningen vil derfor let kunne få karakter af et "tag-selv-bord". Der bør derfor efter udvalgets opfattelse altid være et selvrisko-element i tilskudsordningen, som indebærer, at skatteyderen under alle omstændigheder kommer til at dække en vis del af sine udgifter ved en sag og derved har en interesse i, at der under sagen økonomiseres med udgifterne til sagens førelse.

Angående spørgsmålet om afgrænsning af begreberne "fuldt" og "delvis medhold" konstaterer udvalget, at såfremt kriteriet skal være nogenlunde objektivt - af hensyn til borgernes mulighed for at forudse, om der kan opnås omkostningsdækning og forudberegne tilskuddets størrelse - må det knytte sig til sagens udfald i relation til de enkelte ansættelsespunkter, for hvert enkelt indkomstår, på hvert enkelt klageår og i relation til skatteyderens principale påstand ved den pågældende instans, uanset på hvilket tidspunkt



i klageforløbet ved denne instans påstanden nedlægges. Behovet for et sådant kriterium skyldes ikke mindst, at det meget hyppigt forekommer, at en skattesag vedrører mere end et enkelt ansættelsespunkt.

Udvalget skønner, at kriteriet vil være vanskeligt at håndtere i praksis, og at det vil være meget ressourcerelevende, idet anvendelsen af kriteriet kræver, at skatteyderens anmodning om omkostningsdækning nøje udspecificeres på udgifterne ved hver klageinstans. Desuden indebærer kriteriet, at der skal foretages meget vanskelige skøn - ikke mindst fordelingskøn. Realiteten vil formentlig blive, at skatteyderen og dennes repræsentant i meget stort omfang selv vil kunne bestemme fordelingen af udgifterne, uden at myndighederne vil være i stand til at kunne anfægte disse.

En ordning, som i høj grad baserer afgørelsen af, hvor stort tilskuddet til skatteyderen skal være, på afgørelsesmyndighedens skønsmæssig vurdering rejser spørgsmålet om, hvilken myndighed, der i givet fald vil være egnet til at træffe afgørelse om disse spørgsmål. Udvalget peger på, at såfremt de skønsmæssige afgørelser skal have den fornødne respekt og tillid, er det hensigtsmæssigt at lade en uvildig instans uden for skattestyrelseslovens område træffe afgørelse i sagerne. Af hensyn til såvel skatteyderne som skattemyndighedernes mulighed for at få prøvet afgørelsen fra den uvildige instans, bør der tillige være en uvildig klageinstans på området. Det er således udvalgets opfattelse, at såfremt man vælger at gennemføre en ordning, som i høj grad baserer afgørelserne om omkostningsdækning på afgørelsesmyndighedens konkrete vurdering, er der behov for at etablere nye myndighedstrukturer uden for skattestyrelseslovens område.

Udvalget giver herefter et bud på, hvad der kan forstås ved "rimelige udgifter" og gør sig nogle overvejelser om, hvilke krav man må stille til skatteyderens dokumentation, såfremt man vælger en ordning, hvorefter der gives dækning for rimelige udgifter efter en konkret vurdering. I den forbindelse ses der også på, hvilke muligheder der er for Told- og Skattestyrelsen for at få prøvet størrelsen af et honorar fra en sagkyndig ved vedkommendes brancheforenings eller organisations nævn. Udvalget konstaterer, at det er opfattelsen, at Styrelsen i dag anses for berettiget til at få størrelsen af et revisor- og advokat-honorar prøvet ved henholdsvis FRR's og FSR's responsumudvalg og Advokatnævnet. Udvalget stiller imidlertid spørgsmålet, om det pågældende responsumudvalg eller Advokatnævnet vil behandle Told- og Skattestyrelsens forespørgsel, så længe en sag verserer for domstolene. Dette kunne være f.eks. være aktuelt, såfremt en skatteyder ønsker aconto-udbetaling af dækningsbeløbet for udgifter til sagkyndig bistand ved domstolene.

I kapitlet behandles endelig spørgsmålet om, hvilken betydning en grundløs sagsrejsning - eller sagsførelse - skal have for henholdsvis skattemyndighederne og skatteyderen under en ordning, hvor der kan gives skatteyderen op til 100 pct.'s omkostningsdækning. Konstateringen af, om der er tale om en grundløs sagsrejsning fra skattemyndighedernes side forudsætter efter udvalgets opfattelse en konkret

vurdering, som kan give anledning til klagesager, hvilket udvalget finder uheldigt. For så vidt angår de tilfælde, hvor sagen er rejst af skatteyderen "uden grund" er udvalget af den opfattelse, at dette under ingen omstændigheder kan føre til, at skatteyderen skal dække det offentliges udgifter i administrative klagesager - hvilket kunne hævdes ville være det naturlige modstykke til fuld omkostningsdækning, når skatteyderen fik fuldt medhold. Dette ville i givet fald skræmme folk fra at klage med den følge, at kun de skatteydere, som havde råd til det, ville turde føre en tvivlsom skattesag.

Det bør efter udvalgets opfattelse heller ikke have nogen betydning for omkostningsdækningsspørgsmålet, at den skatteyder, der har ført sagen, er "kværlulant". Afgørende for dækningen bør i givet fald ikke være den pågældende skatteydere adfærd - herunder tidligere adfærd - overfor myndighederne, men sagens resultat.

Endelig behandler udvalget spørgsmålet om, hvorvidt skatteydere, der ikke har udarbejdet en behørig selvangivelse, i givet fald skal have op til 100 pct. s omkostningsdækning, såfremt de senere får medhold i deres klage. Det er udvalgets opfattelse, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en behørig selvangivelse, forudsætter en konkret vurdering hos den myndighed, der afgør omkostningsdækningsspørgsmålet. Dette kan afstedkomme administrativt belastende klagesager. Det er i den forbindelse udvalgets opfattelse, at der næppe heller er behov for at vurdere, om en indleveret selvangivelse har været behørig, så længe det sikres, at der ikke opnås tilskud til udgifter til udarbejdelsen af en behørig selvangivelse.

I kapitel 8 om kredsen af tilskudsberettigede anbefaler udvalget, at denne afgrænses således, at tilskudsberettiget er den klageberettigede, og den som i øvrigt anerkendes som part i en skatte- og/ eller afgiftssag, herunder en tredjemand, som Landsskatteretten inddrager i en sag i medfør af forretningsordenens § 7, stk. 2.

Udvalget anbefaler endvidere, at tilskud fra organisationer m.v. samt tilskud fra andre juridiske og fysiske personer til dækning af den skatte- eller afgiftspligtiges udgifter til sagkyndig bistand i en sag, fritages for beskatning på samme måde som tilskud fra almennyttige fonde i dag fritages for beskatning. Det er en forudsætning for skattefriheden, at tredjemand ikke fradrager et sådant tilskud ved indkomstopgørelsen. Udvalgets anbefaling herom skal sammenholdes med den nuværende skattemæssige stilling efter fondsbeskatningsloven af uddelinger fra fonde og foreninger.

En ordning som den foreslåede vil afbøde nogle af de ulemper, der er ved, at det næppe er muligt at finde klare kriterier for øget omkostningsdækning i principielle sager, hvor sagen videreføres på skatteyderens initiativ, jf. nærmere herom kapitel 11.

Den foreslåede ordning bygger på den antagelse, at der vil være en stærk formodning for, at en fysisk eller juridisk person, der yder et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud, gør dette på grund af en retlig interesse i, at sagen føres, og det finder udvalget anerkendelsesværdigt. Udvalget finder dog, at det ved ligningen må kontrolleres, at tilskuddet ikke er ydet alene på grund af et generelt interessesammenfald mellem tilskudsmodtager og tilskudsgiver, og dermed reelt er benyttet til andre formål end at yde økonomisk støtte til den skatteyder, der fører sagen. Ydes tilskuddet af en arbejdsgiver finder udvalget, at hvis arbejdstageren kan dokumentere, at arbejdsgiveren ikke har taget fradrag for sin udgift til tilskuddet, bør arbejdstageren ikke beskattes heraf.

Udvalget anbefaler, at tilskud fra tredjemand ikke skal fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning, og at tredjemand selvsagt kun skal kunne dække de udgifter, der ikke dækkes af omkostningsdækning. Af hensyn til muligheden for at kontrollere dette, foreslår udvalget, at det overvejes, om der i et eller andet omfang er behov for en oplysningspligt for tredjemand.

I kapitel 9 om de tilskudsberettigede sagstyper anbefaler udvalget, at disse - ud over de sagstyper, som allerede i dag er omfattet af omkostningsdækningsordningen- udvides med følgende sagstyper: Klager over afslag på skatteyderens anmodning om genoptagelse af en skatteansættelse, anmodninger om genoptagelse af tidligere afsagte skatteankenævns- og landsskatteretskendelser, klager over afslag på at tillægge omgørelse af en privatretlig disposition virkning for skatteansættelsen, klager over afslag på bevillinger og dispensationer og klager over afgørelser om hæftelse for for lidt indeholdt eller ej indeholdt A-skat m.v.

Udvalgets anbefalinger betyder, at der vil kunne ydes omkostningsdækning til udgifter afholdt i sager, der klagebehandles ved Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet.

I kapitlet overvejer udvalget også, om der skal kunne ydes tilskud til udgifter der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en sag. Udvalget stiller spørgsmål ved, om der kan gives klare kriterier for en sådan omkostningsdækningsordning, og i relation til skatteansættelser; om det giver problemer i forhold til selvangivelsespligten. På baggrund af overvejelserne i kapitlet finder udvalget det mest hensigtsmæssigt, at der ikke gives tilskud til udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en sag.

Udvalget anbefaler videre, at i det omfang det er muligt, at en skatteyder - ud over ved de præjudicielle forelæggelser - kan være part i en sag ved EF-domstolen, skal der være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand mv., som skatteyderen afholder i forbindelse med sagen. Udvalget anbefaler endelig, at der ydes omkostningsdækning i sager, der behandles efter EU's voldgiftskonvention.

I kapitel 10 ser udvalget på de tilskudsberettigede udgifter. Udvalget finder ikke behov for at ændre personkredsen, som efter omkostningsdækningsreglerne yder sagkyndig bistand. Udvalget finder det derimod rimeligt at lade sagsomkostninger, som domstolene pålægger skatteyderen, være omfattet af de udgifter, som skatteyderen kan opnå dækning for. Tilsvarende gælder skatteyderens udgifter til en sagkyndigs udtalelse om, hvorvidt en sag skal videreføres i klage- eller domstolssystemet, og dette ikke sker, idet en sådan udtalelse er tæt knyttet til selve klagesagens afgørelse. Endvidere foreslår udvalget, at Ligningsrådet får mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning i forbindelse med syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked.

I kapitel 11 vurderer udvalget størrelsen af tilskuddet. Udvalget finder indledningsvis, at tilskuddet fortsat bør gives med en fast procentsats uafhængigt af sagens udfald, uafhængigt på hvilket trin i klageforløbet udgifterne er afholdt, og uafhængigt af om den tilskudsberettigede er et selskab eller en fysisk person.

Udvalget finder dernæst, at tilskuddet grundlæggende bør løsrives fra det historiske udgangspunkt, hvor tilskudsprocenten blev fastsat således, at den svarede til skatteværdien af et fradrag på det laveste skattetrin for personer. Udvalget mener ikke, at den gældende tilskudsordning i tilstrækkelig grad fjerner de økonomiske barrierer for skatteyderne, når disse overvejer, om en skattesag skal prøves. Dette taler for en forhøjelse af tilskuddet. Hertil kommer, at de provenumæssige konsekvenser af en tilskudsforhøjelse er behæftet med betydelig usikkerhed. En afvejning af disse hensyn over for hinanden fører til, at udvalget foreslår, at tilskudsprocenten fastsættes til 50.

Endvidere foreslår udvalget, at omkostningsudviklingen på området følges i f.eks. en 3-årig periode med afrapportering til Folketingets Skatteudvalg, således at der på et statistisk grundlag over udviklingen af antal sager i alt, sager hvori der modtages omkostningsdækning, samt udgifterne hertil, kan foretages en vurdering af konsekvenserne af den forhøjede tilskudsprocent. Dette giver samtidig et bedre grundlag for at forudse konsekvenserne - herunder de budgetmæssige konsekvenser - af en eventuel senere ændring af tilskudsprocentens størrelse.

Udvalget skal generelt bemærke, at udgifterne ved en omkostningsdækningsordning naturligvis afhænger af dels hvilke sagstyper, det bestemmes skal være omfattet af ordningen, og dermed antallet af sager, og dels afhænger af størrelsen af tilskudsprocenten.

En undtagelse fra forslaget om, at tilskudsberettigede udgifter dækkes med 50 pct., bør efter udvalgets opfattelse gøres i den situation, hvor sagen videreføres på skattemyndighedernes initiativ. Det gælder således i tilfælde, hvor en urigtig kommunal skatteansættelse ændres af en told- og skatteregion, hvor en skatteankenævnskendelse forelægges af Told•Skat for Ligningsrådet, hvor en landsskatteretskendelse indbringes for domstolene af Skatteministeriet eller hvor Skatteministeriet anker

en landsretsdom til Højesteret. I disse tilfælde - der kan afgrænses nemt, og som gennemsnitligt udgør mindre end 15 sager om året - bør der efter udvalgets opfattelse ydes skatteyderen en omkostningsdækningsdækning, som svarer til fuld omkostningsdækning minus en egen betaling på 10-20 pct. Det skyldes, at sagen som hovedregel videreføres af skattemyndighederne alene fordi den afgørelse, som skatteyderen har fået medhold i, tilfældigvis er af principiel karakter. Det findes i den situation ikke rimeligt, at skatteyderen skal påføres yderligere omkostninger, som alene skyldes skattemyndighedernes interesse i at få prøvet sagen ved en højere instans.

I samme kapitel undersøges det, om det også i andre tilfælde er muligt at yde øget omkostningsdækning til skatteyderen i tilfælde, hvor sagen er principiel, herunder som forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning. En sådan ordning forekommer efter udvalgets opfattelse rimelig og hensigtsmæssig, såfremt den kan praktiseres. Imidlertid er det ikke muligt at pege på klare kriterier, som gør det muligt at afgrænse disse sager entydigt. Følgelig kommer det ikke på tale at vurdere, om der skal ydes forhøjet tilskud til sådanne sager af principiel betydning. Udvalget har i den forbindelse overvejet muligheden for at etablere et organ, en fond eller lignende, der giver tilskud til sagsførelsen i principielle sager. Imidlertid har udvalget fundet, at det lå uden for udvalgets kommissorium nærmere at beskrive oprettelsen af et sådant organ, ligesom udvalget er på det rene med, at oprettelsen vil indeholde en række vanskelige spørgsmål bl.a. om sammensætning, udvælgelse og kompetence.

I kapitlet behandler udvalget også kort den forskelsbehandling, der i omkostningsdækningsmæssig henseende finder sted mellem momsregistrerede og ikke-momsregistrerede. Ikke-momsregistrerede har - i modsætning til momsregistrerede - ikke mulighed for at fradrage købsmomsen ved betaling af en regning for sagkyndig bistand. Som følge heraf er den økonomiske belastning ved at føre en skatte- eller afgiftssag større for personer, der ikke kan fradrage indgående moms. Udvalget finder, at det er væsentligt at få afklaret, i hvilke tilfælde moms på sagkyndig bistand kan fradrages som indgående moms i skatte- og afgiftssager. Udvalget mener ikke, at dette spørgsmål ligger direkte inden for dets kommissorium.

I kapitel 12 beskriver udvalget den skattemæssige behandling af tilskud, og spørgsmålet om hvorvidt godtgjorte omkostninger bør fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning.

I kapitel 13 ser udvalget på, hvilke myndigheder, der skal administrere omkostningsdækningsordningen. Det er udvalgets grundlæggende opfattelse, at tilskuddet efter omkostningsdækningsordningen - ligesom i dag - bør hvile på klare kriterier, som gør det muligt at foretage beregningen af tilskuddet på baggrund af en skematisk opgørelse. Dette gør det relativt enkelt at administrere ordningen, ligesom også hensynet til skatteyderens mulighed for at forudberegne tilskuddet taler for en sådan skematisk model.

Udvalgets forslag kan administreres i overensstemmelse med disse grundlæggende krav. Da der kun er meget få sager årligt, hvor det materielle spørgsmål bringes til prøvelse for en overordnet instans på skattemyndighedernes foranledning, finder udvalget, at det er hensigtsmæssigt, at det fortsat er told- og skatteregionerne, der administrerer ordningen.

I kapitel 14 behandles de provenumæssige konsekvenser af udvalgets forslag. Udgifterne til den nuværende ordning er på finansloven for 2000 budgetteret til 28,5 mill. kr. Såfremt alene udvalgets forslag om at hæve tilskudssatsen til 50 pct. gennemføres, medfører det - ved gældende sagsomfang og sagstyper - årlige merudgifter på knap 15 mill. kr. En tilskudssats på 50 pct. skønnes dog som en afledt effekt at ville øge antallet af tilskudsberettigede sager med ca. 1/3, således at merudgiften ved at hæve satsen til 50 pct. for de nuværende sagstyper skønnes at blive ca. 25 mill. kr. årligt. Udvalgets forslag om at udvide ordningen med nye sagstyper skønnes at medføre 1.800 ekstra sager med en udgift på ca. 25 mill. kr. Alt i alt skønnes det samlede årlige sagsomfang forøget med ca. 2.600 sager og udgifterne med ca. 50 mill. kr. som følge af udvalgets samlede forslag. De samlede udgifter til godtgørelsesordningen som sådan kan efter gennemførelsen af alle udvalgets forslag anslås til ca. 75 mill. kr. årligt.

En del af de omkostninger, der ved gennemførelse af udvalgets forslag bliver berettigede til omkostningsdækning, fratrækkes i dag ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Dette betyder, at en del af statens udgifter ved en udvidelse af omkostningsdækningsordningen modsvares af en merindtægt i skat, fordi beløb ikke længere vil blive fratrukket. Dette beløb er ikke modregnet i skønnet over merudgifterne til udvidelsen af ordningen.

## **1.7. Sammenfatning af udvalgets forslag**

Udvalget foreslår

- at omkostningsdækningsordningen fortsat skal være en let administrerbar ordning, baseret på klare kriterier, således at tilskuddets størrelse kan beregnes på baggrund af en ren skematisk opgørelse, uden at afgørelsesmyndigheden i hovedparten af sagerne skal udøve noget skøn,

- at den tilskudsberettigede defineres som den klageberettigede, og den som i øvrigt anerkendes som part, herunder tredjemand, som Landsskatteretten inddrager i en sag. Endvidere foreslår udvalget, at tilskud fra organisationer m.v. samt tilskud fra andre juridiske og fysiske personer til dækning af skatteyderens udgifter fritages for beskatning på samme måde som tilskud fra almennyttige fonde i dag fritages for beskatning. Forudsætningen herfor er, at der - bortset fra fonde - ikke skal være fradragsret for tilskuddet, og at der ikke er tale om, at tilskuddet ydes som følge af et generelt interessefællesskab mellem tilskudsyder og tilskudsmodtager,

- at de tilskudsberettigede sagstyper - ud over de sagstyper, som allerede i dag er omfattet af omkostningsdækningsordningen - udvides med følgende typer af klage- og domstolssager: Klager over afslag på skatteyderens anmodning genoptagelse af en skatteansættelse, genoptagelse af tidligere afsagte skatteankenævns- og landsskatteretskendelser, afslag på at tillægge omgørelse af en privatrelig disposition betydning for skatteansættelsen, bevillings- og dispensationssager og sager om hæftelse for A-skat mv. samt sager, hvori skatteyderen er part i en sag ved EF-domstolen samt sager, der behandles efter EU's voldgiftskonvention,

- at de tilskudsberettigede udgifter udvides med pålagte sagsomkostninger samt udgifter til en sagkyndigs udtalelse om, hvorvidt en sag skal videreføres i klage- eller domstolssystemet, og dette ikke sker, samt at der gives Ligningsrådet mulighed for at yde fuld omkostningsdækning i syns- og skønssager vedr. bindende forhåndsbesked,

- at tilskudsprocenten fortsat er den samme i alle situationer. Udvalget foreslår, at den nye procentsats kommer til at ligge på 50 pct. En undtagelse er dog, hvor sagen videreføres på skattemyndighedernes initiativ. Udvalget foreslår, at der i den situation ydes skatteyderen fuld omkostningsdækning minus en egenbetaling på 10-20 pct.,

- at der i f.eks. en 3-årig periode sker afrapportering til Folketingets Skatteudvalg om udviklingen på området,

- at det i ligningslovens § 7 Q, stk. 2, præciseres, hvilke udgifter til bistand mv., der ikke kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen,

- at det nærmere undersøges, i hvilket omfang momspligtige virksomheder kan fradrage moms i forbindelse med skatte- og afgiftssager, samt

- at det fortsat er told- og skatteregionerne, der administrerer ordningen i første instans med Told- og Skattestyrelsen som klageinstans.

Udvalget foreslår herudover, at betegnelsen "omkostningsdækning" ændres til "omkostningsgodtgørelse", da denne betegnelse efter udvalgets opfattelse må anses for mere retvisende, når der ikke er tale om en 100 pct.'s dækning af skatteyderens bistandsudgifter.

## **Kapitel 2. Historik**

### **2.1. Indledning**

I det følgende beskrives det historiske grundlag for de gældende regler om omkostningsdækningsordningen. Herunder beskrives i afsnit 2.2 den historiske baggrund for gennemførelsen af omkostningsdækningsloven, og i afsnit 2.3 beskrives de ændringer af omkostningsdækningsordningen, som er blevet gennemført i årenes løb. I afsnit 2.4 redegøres der kort for indholdet af forslaget til folketingsbeslutning, B 35 (Folketingsåret 1998-99), som nærværende udvalgsarbejde skal ses i lyset af.

I afsnit 2.5 redegøres der for tidligere betænkninger, som Omkostningsdækningsudvalget er bekendt med, og hvori spørgsmålet om omkostningsdækning har været behandlet.

Afsnit 2.6. indeholder statistiske oplysninger om antallet af afgørelser og klagesager om omkostningsdækning samt omkostningerne ved den gældende ordning.

### **2.2. Baggrunden for gennemførelsen af omkostningsdækningsordningen**

#### **2.2.1. Skattefradragsrettens bortfald**

Med lov nr. 452 af 8. december 1967 bortfaldt skattefradragsretten med virkning fra og med skatteåret 1968/1969.

Indtil da havde der siden 1903 - hvor statsskatteloven blev vedtaget - været adgang til at bringe de personlige skatter, der var betalt og pålignet i det pågældende eller tidligere indkomstår, til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst. Bestemmelsen fandtes oprindeligt i statsskattelovens § 6, litra d), men blev senere flyttet til ligningslovens § 14, stk. 1.

Indtil 1968 kunne de i årets løb pålignede og betalte skatter således indgå ved opgørelsen af skattegrundlaget - den skattepligtige almindelige indkomst - og indtil da var det fast antaget, at procesomkostninger vedrørende opgørelsen af disse fradragsberettigede skatter ligeledes kunne bringes til fradrag ved opgørelsen af skattegrundlaget.

At der var fradrag for sådanne procesomkostninger fremgik udtrykkeligt af de vejledende anvisninger for årene 1966 og 1967, der var udsendt af det daværende Statens Ligningsdirektorat. Disse anvisninger havde følgende indhold:



“Udgifter til advokat- og revisorbistand kan bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes, eller afholdelse af udgifter, som kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Derimod kan udgifter, der vedrører rene formuedispositioner eller indtægtskilden ikke fratrækkes.

....

Udgifter til formueadministration kan fradrages, medens udgifter til bistand ved udfyldelsen af selvangivelsen ikke kan fratrækkes.

I skattesager og andre sager vedrørende fradragsberettigede udgifter til det offentlige kan fratrækkes den del af bistandsudgifterne, der må anses for at have relation til opgørelsen af selve skattetilsvaret m.v., hvorimod den del, der har relation til idømmelse af bøde eller anden straf, ikke kan fradrages.....”.

I de vejledende anvisninger for skatteårene 1968-1971 udgik det særlige afsnit om skattesager, og myndighederne indtog samtidig det standpunkt, at der ikke var fradrag for udgifter til advokat- og revisorbistand i skattesager.

I de vejledende anvisninger fra 1972 og fremover er der en udtrykkelig angivelse af den manglende fradragsret, idet sidste afsnit vedrørende udgifter til advokat- og revisorbistand fik følgende ordlyd:

“Udgifter til formueadministration kan fradrages, medens udgifter til bistand ved udfyldelsen af selvangivelsen samt til sager vedrørende opgørelsen af skattetilsvaret ikke kan fratrækkes.”

Ændringerne af anvisningen fra 1972 skal ses på baggrund af, at Landsskatteretten i to kendelser afsagt i 1971 statuerede, at der ikke længere var fradragsret for advokat- og revisorbistand i skattesager.

### **2.2.2. Landsskatterettens kendelser fra 1971**

Kendelserne i Meddelelser fra Landsskatteretten 1971.147 og 148 angik dels fradrag for advokatudgifter i forbindelse med en klage over skatteansættelsen i det administrative rekursystem, dels fradrag for udgifter til regnskabsassistance i forbindelse med en skattesag. Sagerne angik henholdsvis skatteårene 1967-68 og 1968-69.

I begge kendelser begrundede Landsskatteretten fradragsnægtelsen på følgende måde:

“Landsskatteretten fandt efter det oplyste, at afholdelsen af den omhandlede (...)udgift måtte anses for alene at have haft betydning for selve skattetilsvarets størrelse, og at udgiften efter skattefradragsrettens bortfald ikke havde en så nær og direkte tilknytning til erhvervelsen af den skattepligtige indkomst, at denne kunne anses for at være af fradragsberettiget karakter.”

### **2.2.3. Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOB 1980.53**

Skattemyndighedernes begrundelse for at nægte fradragsret i disse situationer byggede på den antagelse, at der var tale om en udgift, der på accessorisk vis knyttede sig til skattebetalingen. Da skattefradragsretten var bortfaldet, kunne der således ikke længere indrømmes fradrag for advokatomkostninger m.v. i skattesager. Denne opfattelse blev udsat for kritik, idet det blev hævdet, at statskattelovens § 6, litra a, stedse havde givet hjemmel for fradragsretten for sådanne udgifter, jf. således f.eks. advokat Finn Thomsen i UfR 1979B.285.

I foråret 1980 fik Folketingets Ombudsmand lejlighed til at behandle spørgsmålet i sin udtalelse i FOB 1980.53 i anledning af en konkret klage over myndighedernes nægtelse af fradrag for advokatudgifter som følge af en skatteretssag. Ombudsmanden udtalte bl.a. følgende:

“Det er klart, at med skattefradragsrettens ophævelse (ved lov nr. 425 af 8. december 1967) fra og med skatteåret 1968-69 bortfaldt denne formelle begrundelse for at anerkende fradragsret for udgifter til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende opgørelsen af skattetilsvaret.

Det må imidlertid forekomme mig at være med tvivlsom berettigelse, når bortfaldet af denne formelle begrundelse er tillagt den betydning, at fradragsret for udgifter til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende opgørelsen af skattetilsvaret er anset for ophævet.

For det første er det efter min mening ikke udelukket (fortsat) at fortolke statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, således at der er fradragsret for de omtalte advokatudgifter m.v., jfr. mine bemærkninger ovenfor side 18.

For det andet forekommer det mig klart, at de reale hensyn/rimelighedsbetragtninger, der taler for den omtalte fradragsret, har ganske samme vægt efter skattefradragsrettens ophævelse. Det bemærkes herved, at det må forekomme mig forståeligt, at det er vanskeligt for skatteydere at acceptere den nu praktiserede ordning, hvorefter de generelt er afskåret fra at få fradrag for deres udgifter til advokat- og revisorbistand i skattesager. Og jeg må på linie med bl.a. Advokatsamfundet og forskellige tidsskriftsartikler finde, at ordningen indebærer visse klare betænkeligheder ud fra retssikkerhedshensyn (kan motivere en tilbageholdenhed med at rejse begrundede sager; kan medføre reelt tab ved at føre en sag, selv om denne vindes).

For det tredje er der ikke i forarbejderne til lov nr. 452 af 8. december 1967, hvorved skattefradragsretten blev ophævet, grundlag for den antagelse, at dersamtidig tilsigtedes en ændring på det her omtalte punkt. Så vidt jeg kan se, er forholdet således det, at der alene på grundlag af bortfaldet af den ovenfor omtalte formelle begrundelse for fradragsret med hensyn til advokatudgifter m.v. er tilvejebragt en ny løsning af spørgsmålet herom, uanset at dette spørgsmål slet ikke har været fremlagt til lovgivningspolitisk løsning, og uanset at spørgsmålet tilsigter en selvstændig vurdering.”

#### **2.2.4. Venstres forslag om fradrag for advokat- og revisorbistand (1980-82)**

Venstre fremsatte den 15. april 1980 et beslutningsforslag om fradrag i den skattepligtige indkomst for udgifter til varetagelse af den enkelte borgers rettigheder og pligter over for det offentlige (**B 125**, Folketingsåret 1979-80). Forslaget tog sigte på fradragsret for bistandsudgifter i alle sager mod det offentlige, herunder også skattesager. Under forhandlingerne kom man ind på Ombudsmandens ovennævnte beretning, der just var offentliggjort. Beslutningsforslaget kunne ikke samle flertal.

Venstre fremsatte derpå den 31. oktober samme år Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (Fradrag for udgifter til bistand i skattesager) (**L 55**, Folketingsåret 1980-81). Forslaget gik ud på at indføre fradrag for bistand i skattesager. Forslaget var dermed mindre vidtgående end B 125. I bemærkningerne citerer man bl.a. ovennævnte afsnit fra ombudsmandsafgørelsen. Heller ikke dette forslag var der flertal for.

Venstre genfremsatte sit Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (Fradrag for udgifter til bistand i skattesager) den 30. marts 1982 (**L 168**, Folketingsåret 1981-82). Forslaget var bl.a. begrundet med, at det af ministeren nedsatte retssikkerhedsudvalg havde påvist behov for en styrkelse af borgernes retssikkerhed i skattesager. Endnu en gang kunne lovforslaget ikke samle flertal.

Den 21. april 1982 anmeldte Venstre en forespørgselsdebat (**F 21**, Folketingsåret 1981-82) i Folketinget med følgende indhold:

“Vil ministeren redegøre for indholdet af betænkningen fra det af ministeriet for skatter og afgifter nedsatte retssikkerhedsudvalg, herunder om ministeren vil fremsætte forslag svarende til betænkningen, og om ministeren agter at stille yderligere forslag til styrkelse af retssikkerheden, f.eks. om fradrag for skatteyderne vedr. udgifter i forbindelse med skattesager?”

Venstre fremsatte under drøftelserne i Folketinget den 11. maj 1982 et forslag til en motiveret dagsorden, hvorefter Folketinget opfordrede regeringen til at fremsætte forslag til en gennemgribende forbedring af borgernes retssikkerhed på skatteområdet, herunder en løsning af borgernes omkostningsproblemer ved skattesager. Forslaget kunne ikke samle flertal. Derimod vedtoges det radikale forslag til motiveret dagsorden, hvorefter ministerens redegørelse i Folketinget blot blev taget til efterretning, hvorefter Folketinget gik over til næste sag på dagsordenen.

### **2.2.5. Jauer -sag II (1982)**

Ombudsmandens bemærkning om det ønskelige i at få domstolene til at tage stilling til fradragsspørgsmålet, blev aktuelt med den såkaldte Jauer-sag II.

Ved Højesterets dom af 1. juni 1978 (UfR 1978.614) fik Gunnar Jauer og hans ægtefælle medhold i, at de var berettigede til at fradrage underskuddet ved driften af dyrecentret “Skydebanegård” i deres skattepligtige indkomst. Ved dommen - i den såkaldte Jauer-sag I - fik Jauer og hans ægtefælle desuden tilkendt 150.000 kr. i sagsomkostninger for landsretten og Højesteret.

Jauer opgjorde herefter sine omkostninger til advokat- og revisorbistand, syn og skøn m.v. i forbindelse med skattesagen til 224.561 kr. ud over det tilkendte omkostningsbeløb og fradrog disse udgifter i sin skattepligtige indkomst for 1978.

Ligningsmyndighederne nægtede at godkende disse udgifter som fradragsberettigede, og spørgsmålet om adgangen til at fradrage udgifterne i den skattepligtige indkomst blev herefter indbragt for Østre Landsret, der afsagde dom i sagen den 18. juni 1982 i skatteyderens favør, jf. UfR 1983.457 (Jauer-sag II).

Skatteministeriet anførte i landsretten til støtte for, at de nævnte omkostninger ikke kunne fradrages, at statsskattelovens § 6 efter sin formulering ikke gav hjemmel for at fradrage udgifter, som de i sagen omhandlede, idet der ikke var tale om udgifter, som var anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Endvidere gjorde ministeriet gældende, at der aldrig havde været nogen almindelig adgang til at fradrage procesudgifter, idet sådanne udgifter alene kunne fradrages, såfremt de havde relation til den egentlige indkomst, og ikke såfremt de alene havde relation til den skattepligtige indkomst. Når man tidligere havde inddrømmet fradrag for procesudgifter i skattesager, havde det direkte forbindelse med den adgang, som tidligere fandtes i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra d, til at fradrage betalte skatter i indkomsten. Endelig pegede ministeriet på, at det desuden fremgik af statsskattelovens § 6, sidste stykke, at en indkomst er skattepligtig, uanset hvorledes den anvendes.

Til støtte for påstanden om fradragsret gjorde Jauers advokat gældende, at det fra statsskattelovens vedtagelse i 1903 og indtil vedtagelsen af lov nr. 452 af 8. december 1967 var fast antaget i praksis, at der efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, var hjemlet ret til fradrag i den skattepligtige indkomst for omkostninger i skattesager. Dette fremgik bl.a. af Statens Ligningsdirektorats årlige udsendte ligningsanvisninger.

Advokaten gjorde endvidere gældende, at ligningsmyndighedernes anbringende om, at fradragsret for procesomkostninger vedrørte den egentlige indkomst på grund af skattefradragsretten, og at bortfaldet af skattefradragsretten herefter principielt medførte, at advokat- og revisoromkostninger alene havde relation til skattetilsvaret, var en teoretisk fiktion. Den byggede på en påstand om, at skattefradragsretten var udtryk for, at betalte skatter måtte sidestilles med egentlige driftsudgifter, og at bortfaldet af fradragsretten herefter principielt ændrede karakteren af procesomkostninger, selv om de fortsat knyttede sig til fradragsberettigede driftsomkostninger som i denne sag. Ændringen af praksis havde efter advokatens opfattelse ingen støtte, hverken direkte efter lovændringerne eller i forarbejderne til de love, hvorved skattefradragsretten ophævedes. Ophævelsen af skattefradragsretten medførte dermed ikke

nogen realitetsændringer i beskatningen. Der var ingen relation mellem skattefradragsretten, som havde haft hjemmel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra d, og retten til fradrag af advokatomkostninger. Dette fremgik bl.a. også af, at der efter den tidligere praksis anerkendtes fuldt fradrag for sagsomkostninger også for skatteydere som f.eks. aktieselskaber, der kun havde begrænset fradragsret.

Østre Landsret tiltrådte skatteyderens påstand om fradragsret med følgende præmisser:

“Skatteministeriet har ikke bestridt, at udgifter til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende beregning af den skattepligtige indkomst blev anset for fradragsberettigede efter statsskatteloven - senest § 6, stk. 1, litra a - indtil samme lovs § 6, stk. 1, litra d, blev ophævet ved lov nr. 452 af 8. december 1967. Uden positiv lovbestemmelse findes det betænkeligt alene på grundlag af de af sagsøgte påberåbte anbringender at antage, at den gennem mange år hjemlede ret til at fradrage advokat- og revisoromkostninger m.v., der knytter sig til fradragsberettigede driftsomkostninger, er bortfaldet.”

Dommen blev af ministeriet anket til Højesteret, men efter regeringsskiftet i efteråret 1982 blev anken hævet af den nye minister for skatter og afgifter, Isi Foighel (KF), samtidig med, at regeringen fremsatte lovforslag L 157.

## **2.2.6. Lovforslaget om fradragsret for udgifter til advokatbistand i skattesager (L 157)**

Den 18. februar 1983 fremsatte daværende minister for skatter og afgifter, Isi Foighel, Forslag til Lov om den skattemæssige behandling af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager (L 157, Folketingsåret 1982-83).

Efter forslaget skulle der af hensyn til retssikkerheden være fradragsret for udgifter til sagkyndig bistand i samtlige skattesager. I bemærkningerne var det anført, at anken til Højesteret af Østre Landsrets dom i Jauer-sag II var ophævet samtidig med fremsættelsen af forslaget, idet det med lovforslaget blev tilstræbt, at der ikke skete forringelser af den retstilstand, som var tilvejebragt med dommen.

En væsentlig begrundelse for lovforslagets fremsættelse var at undgå fortolkningstvivel om dommens rækkevidde og for at skabe retslighed for samtlige skatteydere. Ministeren uddybede dette synspunkt under Folketingets 1. behandling af lovforslaget, idet han oplyste, at dommen - efter regeringens opfattelse - kunne give anledning til tvivl om, hvorvidt der også var adgang til fradrag for advokatudgifter for lønmodtagere.

Efter forslaget gjaldt der fuld fradragsret for alle bistandsudgifter, der vedrørte påklage af en afgørelse eller domstolsbehandling af spørgsmål, som efter deres art henhørte under Landsskatterettens kompetence. Blandt de foreslåede fradragsberettigede udgifter var også sådanne udgifter, som en skatteyder var blevet pålagt som følge af eksempelvis en agterskrivelse fra den kommunale skatteforvaltning.

Endvidere kunne retsafgifter, udgifter til syn og skøn samt udgifter til sagkyndige erklæringer m.v. fradrages ved indkomstopgørelsen.

Lovforslaget blev mødt med kritik fra Socialdemokratiet, Det Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti og Venstre-socialisterne. Partierne erkendte, at der var et retssikkerhedsmæssigt problem på området, men fandt en fradragsordning, der begunstigede de personer med højeste indtægter, for uacceptabel og asocial. Endvidere pegede Socialdemokratiet, Socialistisk Folkeparti og Venstre-socialisterne på, at der også på andre områder, f.eks. inden for miljø-området, kunne være behov for at styrke borgernes retsstilling økonomisk. Endelig blev ministeren af partierne kritiseret for at have hævet anken i Jauer-sag II.

Regeringens lovforslag kunne ikke samle flertal og bortfaldt ved folketingsårets slutning i sommeren 1983.

### **2.2.7. Forespørgselsdebatten i lyset af L 157 (1983)**

Den 21. april 1983 anmeldte Socialdemokratiet, Socialistisk Folkeparti, Det Radikale Venstre og Venstre-socialisterne følgende forespørgsel til ministeren for skatter og afgifter (**F 26**, Folketingsåret 1982-83):

“Hvad kan ministeren oplyse om regeringens initiativer til fremme af retssikkerheden og retshåndhævelsen på skatte- og afgiftsområdet ?”

Under forespørgselsdebatten i Folketinget, der i væsentlig grad centrerede sig om kritikken af ministerens ophævelse af anken i Jauer-sag II, blev der af Socialdemokratiet fremsat en motiveret dagsorden med følgende ordlyd:

“Idet Folketinget efter ministerens redegørelse konstaterer, at der ikke med Østre Landsrets dom af 18. juni 1982 er præcedens for generel omvurdering af praksis om fradragsret for advokat- og revisorbistand i skattesager, idet dommen må anses for begrundet i den pågældende sags særlige omstændigheder, og..... går tinget over til næste punkt på dagsordenen.”

Den motiverede dagsorden blev vedtaget den 19. maj 1983.

### **2.2.8. Landsskatterettens kendelse fra 1983**

Efter Jauer-sag II instruerede det daværende Statsskattedirektorat de lokale ligningsmyndigheder om at lade sager vedrørende procesudgifter afvente et cirkulære.

I perioden efter ophævelsen af anken i Jauer-sag II nåede enkelte sager at blive indbragt for Landsskatteretten.

Den 10. oktober 1983 afsagde Landsskatteretten en kendelse (Meddelelser fra Landsskatteretten 1984.1), der med et enkelt dissenterende medlem fastslog, at ophævelsen af skattefradragsretten ikke havde medført nogen ændring i fradragsretten for bistandsudgifter i skattesager.

I sagen havde en skatteyder foretaget fradrag på 46.500 kr. for honorarer til advokat og revisor i forbindelse med, at han ved et forlig i 1979 var gået med til at efterbetale skat og betale en bøde som følge af en ukorrekt værdiansættelse af varelager. Skatteyderen gjorde gældende, at værdiansættelsen af varelageret var et forhold af driftsmæssig karakter af direkte betydning for indkomstopgørelsen. Følgelig var der efter hans opfattelse også fradrag for bistandsudgifterne til advokat og revisor.

Under sagen udtalte det daværende statsskattedirektorat som sin opfattelse, at spørgsmålet om varelagerets værdi ikke kunne sidestilles med fradragsberettigede driftsomkostninger, som der efter Jauer-sag II måtte godkendes fradrag for. Direktoratet fandt derfor ikke grundlag for at indrømme skatteyderen fradrag for de 46.500 kr.

Præmisserne fra flertallet af de voterende retsmedlemmer i sagen lyder således:

“7 retsmedlemmer fandt at måtte opfatte den nævnte Østre Landsretsdom således, at ophævelsen af skattefradragsretten ikke havde medført nogen ændring af det omfang, hvori der ville være at anerkende fradragsret for bistandsudgifter i skattesager.

Udgifter til revisor- og advokatbistand, som afholdes i forbindelse med sager om opgørelsen af den skattepligtige indkomst, måtte derfor fortsat anses for at være fradragsberettigede. Dette måtte således gælde, uanset om tvisten drejede sig om, hvorvidt en nærmere angiven udgift kunne fratrækkes eller en nærmere angiven indtægt skulle medregnes ved indkomstopgørelsen, ligesom det samme måtte gælde, hvor uenigheden som her om varelagerets værdi drejede sig om komponenter med afledt virkning for indkomstopgørelsens fradrags- og indtægtsposter. Disse retsmedlemmer kunne derfor ikke tiltræde den af Statsskattedirektoratet tilkendegivne opfattelse. Imidlertid bemærkede disse medlemmer, at der i overensstemmelse med de tidligere fulgte principper før skattefradragsrettens ophævelse ikke ville kunne indrømmes klageren fradrag for den del af de i sagen afholdte bistandsudgifter, som forholdsmæssigt kunne henføres til den som led i forliget vedtagne bøde. Herefter fandt disse medlemmer således, at der i det foreliggende tilfælde ville kunne godkendes fradrag for klageren med 27.840 kr., svarende til skatteefterbetalingens andel af det samlede af klageren i henhold til forliget betalte beløb.”

Den 19. december 1983 udsendte Statsskattedirektoratet cirkulære nr. 1983-46. Ved dette cirkulære anerkendtes, at udgifter til advokat- og revisorbistand, syn og skøn m.v. i skattesager kunne fradrages ved indkomstopgørelsen. De skattelignende myndigheder blev samtidig anmodet om at foranledige skatteansættelser, hvor der ikke var godkendt fradrag for udgifter af den omhandlede art, nedsat 5 år tilbage.

## **2.3. Gennemførelsen af omkostningsdækningsordningen og senere ændringer i denne**

### **2.3.1. Lovforslaget om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager (1984)**

Det Radikale Venstre fremsatte den 10. november 1983 Forslag til Lov om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager (**L 64**, Folketingsåret 1983-84). Lovforslaget tog udgangspunkt i udvalgsarbejdet vedrørende det ovenfor omtalte forkastede regeringsforslag, L 157, hvor Det Radikale Venstre havde stillet et ændringsforslag om tilskudsdekning af bistandsudgifter i skattesager ved Landsskatteretten og ved domstolene. Selv om regeringspartierne den gang mente at kunne leve med dette ændringsforslag, såfremt tilskuddet også blev ydet ved skatterådsbehandlingen, tog man nu afstand fra det radikale forslag. Det skete med henvisning til, at man fandt, at retstilstanden med Landsskatterettens kendelse af 10. oktober 1983 nu var klar.

Lovforslaget blev genfremsat uændret af Det Radikale Venstre den 16. marts 1984 (**L 134**, Folketingsåret 1983-84). Under udvalgsbehandlingen fremsatte Socialdemokratiet og Det Radikale Venstre et ændringsforslag, hvorefter tilskudsordningen alene skulle gælde domstolssager og ikke som oprindeligt foreslået også landsskatteretssager. Der var flertal i Folketinget for lovforslaget, og forslaget blev endeligt vedtaget den 17. maj 1984. Loven fik virkning fra den 1. juli 1984 (Lov nr. 233 af 23. maj 1984).

Hovedformålet med lovforslaget var at erstatte en fradragsordning med en tilskudsordning med henblik på at modvirke forskellen i fradragsværdien i høje og lave indkomster. Efter loven dækkes betalte udgifter med 50 pct. for personer og 40 pct. for selskaber og dødsboer. Tilskuddet skulle ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

I omkostningsdækningsloven blev det samtidig udtrykkeligt bestemt, at udgifter til bistand i skattesager ikke kunne fradrages ved indkomstopgørelsen. Dette bevirkede således, at udgifter i forbindelse med klagebehandlingen af en skattesag forud for domstolsbehandlingen ikke kunne fratrækkes ved indkomstopgørelsen.

Idet omkostningsdækningsloven kun omfattede udgifter i forbindelse med domstolsbehandlingen, var der heller ikke mulighed for at opnå refusion af de omhandlede udgifter forud for domstolsbehandlingen.

Med vedtagelsen af omkostningsdækningsforslaget blev de grundlæggende bestemmelser i omkostningsdækningsloven gennemført. De ændringer, der siden er blevet gennemført af de oprindelige bestemmel-



ser i omkostningsdækningsloven, gennemgås i det følgende. Ændringerne gennemgås kronologisk, idet der dog samlet er redegjort for ændringerne af tilskudssatsernes størrelse i afsnit 2.3.6.

### **2.3.2. Ændringer af omkostningsdækningsloven som følge af gennemførelsen af klageafkortningsreglerne (1990)**

Ved lov nr. 59 af 7. februar 1990 (**L 41**, Folketingsåret 1989-90) - hvorved der gennemførtes regler om klageafkortning på skatte- og afgiftsområdet - blev der indsat en bestemmelse i omkostningsdækningsloven, der gav ministeren adgang til at bestemme, at afgørelser - truffet af en statslig eller kommunal skattemyndighed - ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed. I begrebet "klageafkortning" ligger således muligheden for at afskære for yderligere administrativ prøvelse af en afgørelse. Loven trådte i kraft den 1. april 1990.

### **2.3.3. Omkostningsdækning ved Landsskatteretten (1993)**

Ved lov nr. 215 af 28. april 1993 (**L 80**, Folketingsåret 1992-93) blev tilskudsordningen udvidet til at omfatte udgifter til landsskatteretssager. Det blev samtidig bestemt, at Landsskatteretten skulle kunne bestemme, at udgifter til syn og skøn blev dækket fuldt ud.

Forslaget til loven, der blev fremsat den 28. oktober 1992 af daværende skatteminister, Anders Fogh Rasmussen (V), var dog mere vidtgående, idet det også omfattede behandlingen ved skatteankenævn samt genoptagelsessager ved de to klageinstanser.

Imidlertid indtraf et regeringsskifte i januar 1993 og den nuværende skatteminister, Ole Stavad (S), fremsatte et ændringsforslag ved anden behandlingen af lovforslaget, hvorefter omkostningsdækningsordningen alene omfattede behandlingen ved Landsskatteretten og domstolene. I bemærkningerne til ændringsforslaget siges det:

“Baggrunden for førstnævnte ændringsforslag er, at den sagsbehandling, der foretages i skatteankenævnet, er af en sådan karakter, at det normalt ikke er nødvendigt for klageren at afholde særlige udgifter herved til sagkyndig bistand.

Samtidig opnås, at borgerne ikke tilskyndes til unødigt at søge sagkyndig bistand i administrative klagesager.

Det har været overvejet, om man skulle begrænse tilskuddet til landsskatteretssager med henblik på at formindske misbrug.

Det er i stedet valgt i de første tre år med den nye tilskudsordning årligt at udarbejde en rapport til Folketingets Skatteudvalg om erfaringerne med den nye ordning.

Rapporten skal vise størrelsen af de samlede omkostninger til omkostningsdækning, fordelt på domstolssager og på landsskatteretssager.

Endvidere skal rapporten redegøre for resultaterne af årlige repræsentative stikprøveundersøgelser i sager om udbetalt tilskud til landsskatteretssager med en detaljeret belysning i den enkelte sag af forholdet mellem det udbetalte tilskud, klagens genstand og klagesagens udfald.”

De omtalte rapporter er behandlet nærmere nedenfor i afsnit 2.6.

Lovforslaget blev med det foreslåede ændringsforslag vedtaget den 20. april 1993 og trådte i kraft dagen efter lovens bekendtgørelse i Lovtidende. I relation til tilskudsreglerne havde loven virkning for udgifter, der blev betalt efter lovens ikrafttræden.

#### **2.3.4. Omkostningsdækning ved skatteankenævn, overflytning til skattestyrelsesloven samt B 34 og B 36 (1997)**

Ved lov nr. 238 af 2. april 1997 (**L 121**, Folketingsåret 1996-97) blev tilskudsordningen udvidet til at gælde skatteankenævnsager. I bemærkningerne til lovforslaget siges det, at de ovenfor omtalte rapporter om statens udgifter til omkostningsdækning viste, at omkostningsdækningen ved Landsskatteretten kun blev ca. 2/3 af den forventede udgift. Forslaget skulle ses på denne baggrund samt "i erkendelse af, at der kan være sager i skatteankenævn af en sådan kompleksitet, at det kan være velbegrunderet, at klageren søger sagkyndig bistand allerede på dette tidligere stadium".

Med loven blev der samtidig gennemført skattefritagelse af tilskud fra almennyttige fonde til dækning af visse udgifter til førelse af skattesager, jf. ligningslovens § 7Q, samt gennemført en sammenskrivning af skattestyrelsesloven, lov om bindende forhåndsbesked, omkostningsdækningsloven samt bestemmelserne om tavshedspligt i statsskatteloven og kildeskatteloven.

Lovforslaget blev vedtaget med få redaktionelle ændringer den 18. marts 1997. Ingen stemte imod lovforslaget. Lovens bestemmelser om omkostningsdækning trådte i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende og tilskudsreglerne fandt anvendelse på udgifter, der blev betalt efter udgangen af 1996.

Under Folketingets behandling af lovforslaget kritiserede Det Konservative Folkeparti, Venstre og Fremskridtspartiet, at regeringen ikke ville gå med til en 100 pct.'s dækning af skatteydernes udgifter i skattesager. Partierne henviste til forhandlingerne i Folketinget den 28. november 1996, hvor følgende to forslag til folketingsbeslutninger blev drøftet samtidig:

Forslag til folketingsbeslutning om indførelse af fuld omkostningsdækning i de tilfælde, hvor skatteydere vinder anlagte skattesager (B 34, Folketingsåret 1996-97). Ifølge forslaget, der blev fremsat af Fremskridtspartiet den 22. oktober 1996, blev regeringen pålagt inden udgangen af folketingsåret 1996-97 at fremsætte lovforslag, som sikrede, at skatteborgere som vinder en sag mod skattemyndighederne, ikke selv skal betale de til sagens gennemførelse nødvendige udgifter.

Forslag til folketingsbeslutning om fuld omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager ved skatteankenævn, Landsskatteretten, landsret og Højesteret (B 36, Folketingsåret 1996-97). Efter forslaget, som blev fremsat af Det Konservative Folkeparti og Venstre den 24. oktober 1996, blev regeringen opfordret til at fremsætte lovforslag om omkostningsdækning til sagkyndig bistand i skattesager, således at omkostningsdækning blev udstrakt til også at gælde sager ved skatteankenævn. Endvidere skulle dækningsgraden øges til 100 pct. i de tilfælde, hvor skatteyderen fik helt eller delvist medhold.

Ingen af de to forslag til folketingsbeslutning kunne samle flertal.

### **2.3.5. Omkostningsdækning i afgiftssager (1997)**

Med lov nr. 1098 af 29. december 1997 (L 56, Folketingsåret 1997-98) blev klagestrukturerne på skatte-, told- og afgiftsområderne harmoniseret, således at afgørelser på disse områder som udgangspunkt kun kunne påklages én gang, og således at Landsskatteretten i de væsentligste sagstyper blev sidste administrative instans. Med loven blev den gældende adgang på skatteområdet til syn og skøn samt omkostningsdækning i landsskatteretssager overført til også at gælde de nye sagsområder, som Landsskatteretten fik kompetence til at behandle. Loven fik virkning for udgifter, der blev betalt den 1. april 1998 og senere. For så vidt angår de sager, der som uafsluttede overgik fra Momsnævnet, Motornævnet eller Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene til Landsskatteretten den 1. oktober 1998, blev der ifølge loven kun ydet omkostningsdækning til udgifter, der blev betalt den 1. oktober 1998 eller senere.

Anvendelsen af reglerne i omkostningsdækningsordningen på afgiftssagerne har - som der peges på i kapitel 3 - givet anledning til en række tvivlsspørgsmål.

### **2.3.6. Ændringer af omkostningsdækningsprocenten som følge af de justeringer af skatteprocenterne, som er blevet gennemført gennem årene**

Som det fremgår af afsnit 2.3.1. var tilskudsprocenten ved gennemførelsen af omkostningsdækningsloven i 1984 50 pct. for **personer** og 40 pct. for **selskaber og dødsboer**.

Ved lov nr. 192 af 9. april 1986 (L 153, Folketingsåret 1985-86) blev procenten for tilskuddet til omkostningsdækning forhøjet fra 40 til 50 for **selskaber** og **dødsboer** svarende til den i 1985 gennemførte forhøjelse af selskabsskatteprocenten og den samtidig foreslåede forhøjelse af dødsbobe skatningsprocenten. Forhøjelsen havde for dødsboer virkning for indkomståret 1987 og senere indkomstår og for selskaber og foreninger m.v. for skatteåret 1986-87 og senere skatteår.

Ved lov nr. 889 af 29. december 1989 (**L 88**, Folketingsåret 1989-90) blev skatteprocenten for **selskaber, foreninger og fonde m.v.** nedsat fra 50 til 40 (omlægninger i selskabsbeskatningen m.v.). Omkostningsdækningsprocenten blev samtidig nedsat tilsvarende. Omkostningsdækningsprocenten på 50 for **akkumulerende investeringsforeninger** blev dog opretholdt under hensyn til, at beskatningsprocenten for disse foreninger ikke blev nedsat. Loven havde virkning fra og med skatteåret 1991-92.

Ved lov nr. 217 af 10. april 1991 (**L 4**, Folketingsåret 1990-91) blev der i konsekvens af den samtidige nedsættelse af selskabsskatten og virksomhedsskatten til 38 procent - som led i de gennemførte skatteomlægninger - gennemført en tilsvarende nedsættelse af omkostningsdækningsprocenten for **selskaber m.v.** til 38 pct. Loven havde virkning fra og med indkomståret 1991.

Ved lov nr. 291 af 29. april 1992 (**L 213**, Folketingsåret 1991-92) blev selskabsskatteprocenten ifølge finanslovsaftalen for 1992 nedsat til 34. Samtidig gennemførtes i konsekvens heraf en tilsvarende nedsættelse af omkostningsdækningsprocenten for **selskaber**. For **akkumulerende investeringsforeninger** fastsattes beskatningsprocenten til 44,7, og omkostningsdækningsprocenten fastsattes til tilsvarende procent. Loven fik virkning fra og med indkomståret 1993.

Ved lov nr. 299 af 27. april 1994 (**L 165**, Folketingsåret 1993-94) blev den særlige tilskudssats på 44,7 pct. for **akkumulerende investeringsforeninger** ændret til den almindelige tilskudssats for selskaber på 34 pct. som følge af samtidig gennemførte ændringer i akkumulerende investeringsforeningers beskatningsprocent. I loven blev tilskudsprocenten for **personer og dødsboer** tilpasset den skatteomlægning, der i 1993 blev vedtaget for indkomstårene 1994-98. Herefter blev udgifter, der blev betalt inden udgangen af kalenderåret 1997, dækket med 44 pct., og senere betalte udgifter blev dækket med 38 pct. Lovbestemmelsen fik virkning for regninger, der blev betalt efter lovens ikrafttræden.

Ved lov nr. 423 af 26. juni 1998 (**L 92**, Folketingsåret 1997-98) blev der gennemført en skattejustering, hvorefter bl.a. ligningsmæssige fradrag udgik af beregningsgrundlaget for bundskatten med virkning fra og med indkomståret 2002. Der gives herefter alene fradrag i skattepligtig indkomst med en skatteværdi på ca. 32 pct., svarende til skatteprocenten i en gennemsnitskommune. I konsekvens heraf blev tilskuddet for **fysiske personer og dødsboer** fastsat til 38 pct. for udgifter, der er betalt inden udgangen af kalenderåret 2001, og derefter 32 pct.

Ved lov nr. 910 af 16. december 1998 (**L 35**, Folketingsåret 1998-99) blev selskabsskatteprocenten nedsat fra 34 til 32 som led i finanslovsaftalen for 1999. Samtidig blev der gennemført en tilsvarende nedsættelse for tilskudsprocenten for **selskaber**. Herefter blev det bestemt, at udgifter, der blev betalt

inden udgangen af kalenderåret 1999 blev dækket med 34 pct. og herefter med 32 pct. Loven fik virkning fra og med indkomståret 1999.

## **2.4. Forslag til folketingsbeslutning, B 35 (1998)**

Den 3. november 1998 fremsatte Det Konservative Folkeparti og Venstre Forslag til et forslag til folketingsbeslutning (**B 35**, Folketingsåret 1998-99) om fuld omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager ved skatteankenævn, Landsskatteret, landsret og Højesteret, jf. bilag 1.

Med forslaget opfordrede Folketinget regeringen til at fremsætte lovforslag om omkostningsdækning til sagkyndig bistand i skattesager, således at dækningsgraden øges til op til 100 pct. i de tilfælde, hvor skatteyderen får helt eller delvist medhold af den behandlende instans.

Forslaget var en delvis genfremsættelse af De Konservatives og Venstres beslutningsforslag B 36 fra folketingsåret 1996-97, som er kort omtalt ovenfor i afsnit 2.3.4.

Under Folketingets behandling af beslutningsforslaget den 20. november 1998 oplyste skatteministeren, at han på baggrund af de seneste års mange diskussioner ville foreslå, at der blev nedsat et hurtigtarbejdende udvalg med eksterne repræsentanter, eftersom ministeren fandt det nyttigt, om man kunne få tilvejebragt et tilstrækkeligt gennearbejdet og nuanceret grundlag for en politisk beslutning om eventuelt at ændre de gældende regler i omkostningsdækningsordningen.

Et flertal af Skatteudvalgets medlemmer tilkendegav i sin beretning af 12. maj 1999 over beslutningsforslaget, at man forudsatte, at det udvalg, som ministeren nedsatte, afsluttede sit arbejde så betids, at det var muligt at fremsætte lovforslag umiddelbart efter årsskiftet med henblik på vedtagelse så hurtigt som muligt i 2. halvdel af folketingsåret 1999-2000.

## **2.5. Betænkninger, hvori spørgsmålet om omkostningsdækning har været behandlet**

### **2.5.1. Betænkning om Landsskatteretten (betænkning nr. 339/ 1963)**

Den 2. oktober 1959 nedsatte den daværende finansminister - på baggrund af en folketingsbeslutning - et udvalg, der havde til opgave at foretage en gennemgang af Landsskatterettens organisation og arbejdsform. Udvalget skulle herunder eventuelt fremkomme med forslag til ændringer heri.

Formanden for udvalget var højesteretsdommer A. Blom-Andersen, og der var såvel eksterne medlemmer som medlemmer, der repræsenterede Finansministeriet og Landsskatteretten. Sidstnævnte myndigheder varetog tillige sekretariatsopgaven.

Udvalget afholdt 50 møder og afgav sin betænkning i september 1963.

Betænkningen indeholder blandt sine emner et afsnit om omkostningerne ved at føre skattesager - i det følgende benævnt "sagsomkostningerne".

I afsnittet ser udvalget på, om der i lyset af den almindelige debat om indførelse af regler om godtgørelse for sagsomkostninger ved procedure for offentlige myndigheder, bør indføres regler om refusionsberettigede sagsomkostninger ved Landsskatteretten.

Udvalget gennemgår først, hvilke udgifter det i givet fald kunne komme på tale at henføre til refusionsberettigede sagsomkostninger. Udvalget ser herunder på, hvilke udgifter der er for skatteyderen, for skattevæsenet, for Landsskatteretten samt hvilke individuelle udgifter, man kunne forestille sig, at skatteyderen havde.

Udvalget peger dernæst på, at en række nærmere bestemte voldgiftsretter m.v. har mulighed for at pålægge en af parterne at udrede udgifterne til ankeinstansens behandling. Herefter drages sammenligninger til norsk og tysk ret, hvor der på skatteområdet er bestemmelser, der giver adgang til at pålægge den tabende part sagsomkostningerne. Derpå redegøres der for de forskellige synspunkter, der har været i udvalget vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der skal indføres hjemmel for at yde den klager, der helt eller delvis får medhold, en godtgørelse for de af ham afholdte udgifter.

En gruppe af udvalget - gruppe A - foreslår, at der bliver indført bestemmelser om sagsomkostninger, der i det væsentlige svarer til de for borgerlige retssager gældende regler, jf. retsplejelovens § 312. Gruppen mener dog ikke, at skatteyderen skal pålægges at udrede sagsomkostningerne til det offentlige. Som begrundelse for sit forslag henviser gruppen til beskatningen som en byrde, som det offentlige ensidigt pålægger borgerne, og at det offentlige må bære ansvaret for en fejlagtig ligning, således at skatteyderne så vidt muligt holdes skadesløse. Kravet om fuld erstatning kommer dog ikke på tale i tilfælde, hvor f.eks. klageren kun har fået delvis medhold.

En anden gruppe (et flertal, hvorunder finansministeriets og Landsskatterettens repræsentanter hører) - gruppe B - mener ikke at kunne gå ind for nogen form for godtgørelse for sagsomkostninger. Gruppen henviser til officialprincippet ved Landsskatteretten samt til det synspunkt, at hvis der skal være ligevægt i forholdet, må der indføres en tilsvarende adgang til at pålægge en tabende klager sagsomkostningerne.

Endvidere henviser gruppen til, at spørgsmålet ikke alene rejses for Landsskatterettens vedkommende, men for hele det offentlige forvaltningsområde eller dog betydelige dele heraf. Gruppen finder det betænkeligt, om man ved en isoleret behandling af Landsskatterettens forhold foretager sig noget, som kunne foregribe almindelige overvejelser på dette område.

Endelig henviser gruppen til, at partsrepræsentationen er af højst uensartet karakter, at det derfor kan være vanskeligt at tage stilling til rimeligheden af størrelsen af de tilkendte sagsomkostninger, at antallet af klager til Landsskatteretten vil stige, samt at en godtgørelsesordning med dens ikke ubetydelige merbelastning vil stille sig hindrende i vejen for en forligsmæssig afslutning af klagesagen.

En tredje gruppe (der bl.a. tæller formanden) - gruppe C - stiller forslag om hjemmel for Landsskatteretten til i særlige tilfælde - navnlig ved åbenbare fejl fra ligningsmyndighedernes side, eller hvor sagen har forvoldt klageren udgifter af uforholdsmæssig størrelse - at tillægge klageren et beløb af statskassen til dækning af udgifterne. Dette foreslås at ske i tilfælde, hvor klageren får helt eller delvis medhold og er betinget af, at skatteyderen begærer sig tillagt disse omkostninger.

Gruppen henviser til, at almindelige erstatningsretlige synspunkter må gøre sig gældende ved åbenbare fejl fra ligningsmyndighedernes side samt til, at det er rimeligt med omkostningsdækning i tilfælde, hvor en sag indeholder spørgsmål af principiel rækkevidde - i hvis løsning også skattemyndighederne kan have interesse - og sagen har påført klageren ekstraordinært store sagsomkostninger. I den forbindelse gør gruppen opmærksom på Højesterets dom i UfR 1961, side 558, hvor der ved udmålingen af en ekspropriationserstatning blev taget højde for betydelige bistandsudgifter. Gruppen tager dette som udtryk for, at særlige omstændigheder bør kunne begrunde, at sådanne omkostninger ved forvaltningsklager godtgøres. Af hensyn til de afgrænsningsproblemer, som en sådan regel kan frembyde, foreslår gruppen, at reglen bliver formuleret som en ren undtagelsesregel.

Udvalget foreslår endelig, at såfremt gruppe A's eller gruppe C's forslag gennemføres, da at indføre en regel om, at sagsomkostningsspørgsmålet kan indbringes for domstolene ved kære efter tilladelse fra justitsministeren.

### **2.5.2. Betænkning om sagsomkostninger ved administrative nævn (betænkning nr. 736/ 1975)**

Efter den daværende regerings bestemmelse nedsatte Justitsministeriet den 1. maj 1964 et udvalg med den opgave at overveje, hvorvidt der kunne opstilles retningslinier for, i hvilket omfang der bør kunne kræves godtgørelse af det offentlige for udgifter, som er afholdt i forbindelse med en sags behandling i et administrativt nævn. Det var i kommissoriet forudsat, at der i samarbejde med repræsentanter for

de enkelte ministerier for hvert enkelt nævn skulle foretages en vurdering af det rejste spørgsmål på grundlag af nævnets arbejdsområde, forhandlingsform m.v.

Udvalget havde kontorchef i Justitsministeriet, senere dommer i Østre Landsret, O. Graulund Hansen, som formand og bestod i øvrigt af repræsentanter for det daværende handelsministerium og finansministerium.

Generelt finder udvalget, at spørgsmålet om sagsomkostninger har sammenhæng med spørgsmålet om styrkelse af kontrollen med forvaltningen og betryggelse af borgernes retsstilling over for det offentlige. På baggrund af den almindelige tendens i retsudviklingen og under hensyn til den udvikling, som specielt med hensyn til sagsomkostningsspørgsmålet allerede har fundet sted i relation til ekspropriationsloven samt den tilsvarende udvikling i Norge og Sverige, er det udvalgets opfattelse, at det er rimeligt, at der finder en vis udvidelse sted af mulighederne for at yde godtgørelse for sådanne sagsomkostninger.

Udvalget mener imidlertid ikke at kunne stille forslag om gennemførelse af almindelige regler om sagsomkostninger ved administrative nævn, som naturligt må høre hjemme i en almindelig lov om behandlingsmåden i forvaltningssager. Udvalget konstaterer, at en sådan lov ikke for tiden er under overvejelse.

Udvalget foreslår i stedet, at spørgsmålet om godtgørelse af sagsomkostninger foreløbig løses på den måde, at der indføres bestemmelser herom i særlovgivningens forskellige love, hvor der er behov for sådanne regler.

Udvalget ser herefter på, om der kan opstilles generelle kriterier for, på hvilke forvaltningsområder der bør indføres regler om sagsomkostninger. Udvalget finder ikke dette muligt, ligesom det er udvalgets opfattelse, at den processuelle risikobetragning, som ved domstols-processen har ført til, at det pålægges den tabende part at udrede sagsomkostninger, ikke i sig selv kan motivere en regel om offentlig sagsomkostningsrefusion i nævnprocessen. Udvalget finder, at en sådan regel må bæres af andre hensyn. Udvalget er af den opfattelse, at man ikke uden videre kan sidestille det offentlige med den ene af parterne i en domstolssag med det resultat, at den omstændighed, at den private under en eller anden form får medhold under nævnssagen, er en tilstrækkelig betingelse for at godtgøre vedkommende dennes sagsomkostninger. At parten har fået medhold, bør efter udvalgets opfattelse næppe heller altid være en nødvendig betingelse for at tildele parten sagsomkostningerne.

Udvalget mener, at udvælgelsen af, på hvilke forvaltningsområder der bør gennemføres sagsomkostningsregler, må ske efter nævnssagernes karakter og efter praktiske overvejelser over behovet ved de enkelte nævn. Udvalget finder det rimeligt at foreslå regler om sagsomkostninger på følgende områder:



- 1) ekspropriationssager og sager, der på tilsvarende måde gør indgreb i borgernes rettigheder,
- 2) sager, der indbringes for et ankenævn, og
- 3) sager, der behandles af visse undersøgelseskommissioner.

Ved gennemgangen af de under 2) nævnte klagesager henviser udvalget for så vidt angår Landsskatteretten til de forslag, som det i afsnit 2.5.1. nævnte udvalg fra 1959 fremkom med. Udvalget nævner hér de tre grupperes forslag samt gør op med gruppe B's opfattelse af, der ikke bør gives nogen form for godtgørelse. Udvalget mener ikke, at der kan lægges afgørende vægt på de nævnte modhensyn, men finder derimod, at en analogi med domstolssagerne fremtræder nærliggende. Den omstændighed, at parten har måttet føre sagen frem til ankenævnet for at få medhold, gør det efter udvalgets opfattelse naturligt at pålægge det offentlige risikoen for de forøgede omkostninger, der er påført ham, ved at sagen har måttet føres gennem to instanser.

Udvalget finder ikke, at det bør være en tilstrækkelig betingelse for at opnå godtgørelse for sagsomkostningerne, at parten har fået medhold ved ankenævnet. Betingelsen bør imidlertid heller ikke altid anses for nødvendig. Udvalget mener ikke at kunne se bort fra, at der i praksis vil forekomme tilfælde, hvor der - selv om parten ikke har fået medhold - kan være rimelig grund til at yde dækning for de særlige udgifter, som klagebehandlingen har medført. Dette gælder efter udvalgets opfattelse i tilfælde, hvor sagen angår et spørgsmål af principiel betydning, eller i særlige tilfælde, hvor en parts økonomiske kår er ringe, og sagen efter sin beskaffenhed har en særlig indgribende betydning for partens personlige eller økonomiske forhold (sociale hensyn), eller hvor der er tale om et tvivlstilfælde på et særområde med deraf følgende særlige behov for sagkyndig bistand.

Udvalget foreslår herefter følgende model for en lovbestemmelse om godtgørelse i særlovgivningen:

“§. Såfremt der på grund af sagens omstændigheder eller partens forhold er særlig anledning dertil, kan det bestemmes, at det offentlige skal godtgøre parten sådanne udgifter ved sagens behandling for ankenævnet, som det har været nødvendigt eller dog rimeligt for ham at afholde til varetagelse af hans interesser. Opnår parten en ændring på grund af fejl eller mangler ved sagens forudgående behandling eller afgørelse, skal udgifterne godtgøres.

Stk 2. Den i stk. 1 nævnte godtgørelse fastsættes under ét til en rund sum, således at udgifter til advokat eller anden sagkyndig bistand godtgøres med passende beløb. Afgørelsen træffes efter påstand ved kendelsen eller i øvrigt ved sagens afslutning.”

Udvalget understreger, at der er tale om en fakultativ regel, som er tænkt anvendt i forholdsvis snævert omfang. Bestemmelsen skal gælde både, hvor parten har fået helt eller delvis medhold. Hvor underinstansen har begået en fejl, foreslår udvalget, at partens krav på dækning af nødvendige sagsomkostninger gøres til et retskrav. Det er ikke en betingelse, at underinstansens afgørelse er ugyldig. Det må på den anden side kræves, at der er en relevant forbindelse mellem den begåede fejl og klageinstansens omgørelse af den trufne afgørelse.

I forbindelse med gennemgangen af de enkelte nævns kompetenceområder og arbejdsform m.v. konstaterer udvalget, at der hverken for de daværende ligningskommissioner, skatteråd, amtsskatteråd, eller for Ligningsrådet og skyldrådene er grundlag for at gennemføre sagsomkostningsregler.

Derimod finder udvalgets flertal, at der i den gældende lovgivning bør indføres regler om godtgørelse af sagsomkostninger ved Landsskatteretten i overensstemmelse med udvalgets modeludkast hertil. Finansministeriets repræsentant er ikke enig heri, idet denne foreslår, at man afventer færdiggørelsen af et udvalgsarbejde om reform af det lokale ligningsvæsen, før der tages stilling til ændringer af lovgivningen på dette felt.

Flertallets forslag ligger nogenlunde på linie med det standpunkt, som gruppe C i udvalget nævnt i afsnit 2.5.1. foreslog, og er altså ikke så vidtgående som gruppe A's forslag.

Udvalgets flertal antager, at det i praksis i hovedparten af landsskatteretssagerne - også dem der vindes af skatteyderne - ikke vil blive aktuelt at tilkende sagsomkostninger på grund af forskrifterne om skatteydernes almindelige oplysningspligt og skattesagernes karakter i øvrigt. Men i en del sager vil det efter flertallets mening i lighed med andre klagesager føles nødvendigt eller dog rimeligt at refundere en klager de af ham afholdte omkostninger.

### **2.5.3. Betænkning om fortolkning af love og domstolsafgørelser (betænkning nr. 1187/ 1989)**

Den daværende skatteminister, Anders Fogh Rasmussen, nedsatte den 27. januar 1989 en arbejdsgruppe, der skulle undersøge skattemyndighedernes fortolkning af love og domstolsafgørelser for at få klarlagt, om den kritik, der fra visse sider var rejst mod myndighederne for at være for langsomme til at omsætte domstolenes afgørelser i administrativ praksis, var berettiget.

Arbejdsgruppen havde landsretssagfører Aage Spang-Hanssen som formand, og i arbejdsgruppen deltog der såvel eksterne medlemmer som medlemmer fra Skatteministeriet. Sekretariatsopgaven blev varetaget i fællesskab af eksterne og medarbejdere i Skatteministeriet.

I betænkningen behandler arbejdsgruppen bl.a. omkostninger i skattesager. Det nævnes, at dette emne er taget op i arbejdsgruppen på foranledning af en henvendelse fra De danske Landboforeninger til skatteministeren.

Arbejdsgruppens flertal er af den opfattelse, at den gældende lov om omkostningsdækning i skattesager - hvis historiske baggrund forinden er blevet gennemgået - er yderst uheldig i retssikkerhedsmæssig sammenhæng. At der ikke er fradragsret for sådanne udgifter finder flertallet fører til, at der pålægges skatteyderen en urimelig hård belastning ved sagsbehandlingen for de underordnede skattemyndigheder

til og med Landsskatteretten. Arbejdsgruppens flertal peger i den forbindelse på, at der ofte kan pådrages ganske omfattende udgifter ved sagsbehandlingen til og med Landsskatteretten. Det er derfor disse medlemmers opfattelse, at den bedste løsning vil være at ophæve omkostningsdækningsloven og i stedet vende tilbage til retstilstanden efter Jauer-sag II, hvorved der er fradragsret for alle udgifter til skattesager. Flertallet mener ikke, at det vil give problemer med at afgrænse ikke-fradragsberettigede udgifter til bistand med selvangivelsen overfor fradragsberettigede udgifter til bistand i skattesager, og det foreslås samtidig, at det bliver overvejet at gå det skridt videre at lovfæste fradragsret for alle udgifter ved udfærdigelse af selvangivelsen. Flertallet anfører, at det tab af skatteprovenu et sådant forslag eventuelt måtte medføre, vil blive opvejet af den fordel det vil være, at selvangivelsen er udfærdiget korrekt.

Et mindretal i arbejdsgruppen (Skatteministeriets repræsentant) kan ikke tilslutte sig flertallets opfattelse af, at den bedste løsning ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning vil være at ophæve omkostningsdækningsloven, idet denne lov - efter dette medlems opfattelse - er klar og enkel og fungerer godt i praksis.

Mindretallet gør opmærksom på, at såfremt omkostningsdækningsloven ophæves, vil retstilstanden blive uklar. Spørgsmålet om fradragsret vil i så fald bero på en fortolkning af Jauer-dom II, hvis præmisser ikke er klare. Det vil derfor efter dette medlems opfattelse være usikkert, hvem der kan yde bistand med fradragsret, hvilke omkostninger, der er fradragsberettigede, og hvad der skal forstås ved en skattesag.

Endelig finder dette medlem af arbejdsgruppen, at indførelsen af fradragsret ved en lov for omkostninger i skattesager er et politisk spørgsmål, som Skatteministeriets medlem ikke kan tage stilling til. Medlemmet gør dog opmærksom på, at et nyt fradrag harmonerer dårligt med den generelle tendens til fradragsbegrænsning.

## **2.6. Statistik**

### **2.6.1. Omkostningsdækningsrapporterne og de årlige udgifter til omkostningsdækningsordningen**

Ved lov nr. 215 af 28. april 1993 blev reglerne om omkostningdækning ændret således, at der blev adgang til omkostningdækning for udgifter til sagkyndig bistand i landsskatteretssager.

I følge Folketingets Skatteudvalgs betænkning over lovforslaget (L 80, Folketingsåret 1992-93) havde det været overvejet, om man skulle begrænse tilskuddet til landsskatteretssager med henblik på at

formindske misbrug. I stedet valgte man imidlertid den løsning, at der i de første tre år med den nye tilskudsordning årligt skulle udarbejdes en rapport til Folketingets Skatteudvalg om erfaringerne med den nye ordning. Rapporterne skulle vise størrelsen af de samlede omkostninger til omkostningsdækning fordelt på domstolssager og landsskatteretssager. Endvidere skulle rapporterne redegøre for resultaterne af årlige repræsentative stikprøveundersøgelser i sager om udbetalt tilskud til landsskatteretssager med en detaljeret belysning i den enkelte sag af forholdet mellem det udbetalte tilskud, klagens genstand og klagesagens udfald.

Der blev således udarbejdet tre omkostningsdækningsrapporter vedrørende 1993, 1994 og 1995. Rapporterne er vedlagt som bilag 6. Tallene i rapporterne og i nedenstående tabel 1 er baseret på Told- og Skattestyrelsens resultatmålingssystem.

**Tabel 1. Årlige udgifter til omkostningsdækning (1993 - 1999).**

Tallene i tabellen er angivet i mio kr.

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
LSR	1,4	5,3	6,5	7,6	8,5	7,9	8,6
Syn og skøn ved LSR	0,01	0,6	1,6	2,9	2,5	4,6	4,6
SAN	-	-	-	-	1,7	3,8	4,1
BR	0,012	0,1	0,019	0	0,022	0,016	0,055
LR	1,2	1,9	1,5	2,7	3,0	5,1	2,9
HR	0,2	0,3	0,5	0,5	0,5	0,6	0,7
I alt	2,8	8,2	10,1	13,7	16,2	22,0	21,0

Kilde: Told- og Skattestyrelsen, Økonomiafdelingen. Februar 1999.

LSR: Landsskatteretten

SAN: Skatteankenævn

BR: Byretten

LR: Landsretten

HR: Højesteret

Det fremgår af tabellen, at de årlige udgifter til omkostningsdækning er steget siden 1993. Når man læser tabellen skal man dog være opmærksom på flere forhold.

Landsskatteretssager blev som nævnt omfattet af tilskudsordningen i 1993, jf. lov nr. 215 af 28. april 1993, som trådte i kraft den 1. maj 1993. Det betyder, at det tal, der er angivet i tabellen for landsskatteretssager i 1993, ikke omfatter et helt kalenderår.

Ved samme lov blev det bestemt, at Landsskatteretten kan bestemme, at udgifter til syn og skøn ved Landsskatteretten skal dækkes fuldt ud. I bemærkningerne til lovforslaget (L 80, Folketingsåret 1992-93) er det anført, at bestemmelsen herom skal tilskynde klagere til optimalt at søge sagen belyst ved Landsskatteretten, således at antallet af landsskatteretssager, der indbringes for domstolene, nedbringes.

Skatteankenævnsager blev omfattet af tilskudsordningen i 1997, jf. lov nr. 238 af 2. april 1997, der havde virkning fra og med den 1. januar 1997 for udgifter, der var betalt efter udgangen af 1996.

Afgiftssager, som behandles ved Landsskatteretten, blev omfattet af tilskudsordningen i 1998, jf. lov nr. 1098 af 29. december 1997, der finder anvendelse på afgørelser, der er påklaget fra og med den 1. april 1998. Det har ikke ved hjælp af Told- og Skattestyrelsens resultatmålingssystem været muligt at se, hvordan udgifterne til omkostningsdækning fordeler sig på skatte- og afgiftssager. Et skøn over en sådan fordeling må foretages på baggrund af en stikprøveundersøgelse. Det er derfor ikke muligt at sige noget om, hvorvidt udgifter til omkostningsdækning i afgiftssager indgår i tallene for 1998. Det kan dog tilføjes, at Landsskatteretten i 1998 har truffet afgørelse i 109 sager vedrørende moms og afgifter.

**Tabel 2. Antal sager hvortil der årligt er ydet omkostningsdækning (1993-1995).**

	1993	1994	1995
LSR-sager	254	583	805
Domstolssager	70	127	200
I alt	324	710	1005

Kilde: Omkostningsdækningsrapporterne

Tallene i tabel 2 stammer fra ovenævnte omkostningsdækningsrapporter. I rapporten vedrørende 1993 og 1994 er det anført, at det ikke har været muligt at angive det antal sager, hvor der er udbetalt omkostningsdækning til syn og skøn. Det fremgår ikke direkte af rapporten, men man må gå ud fra, at det angivne antal landsskatteretssager også omfatter sager vedrørende syn og skøn.

**Tabel 3. Gennemsnitligt udbetalte omkostningsdækningsbeløb (1993-1995).**

	1993	1994	1995
LSR-sager	ca. 7.000	ca. 10.000	ca. 10.500
Domstolssager	ca. 25.000	ca. 20.500	ca. 11.000

Kilde: Omkostningsdækningsrapporterne

Tallene i tabellen stammer fra ovennævnte omkostningsdækningsrapporter. Der er ikke i rapporterne knyttet kommentarer til tallene.

Som nævnt skulle rapporterne redegøre for resultaterne af årlige repræsentative stikprøveundersøgelser i sager om udbetalt tilskud til landsskatteretssager med en detaljeret belysning i den enkelte sag af forholdet mellem det udbetalte tilskud, klagens genstand og klagesagens udfald.

Til brug for rapporterne blev der derfor foretaget en optælling af samtlige landsskatteretskendelser, hvor skatteydere i København og Frederiksberg kommuner ansøgte om, og fik udbetalt omkostningsdækning. I følge rapporterne kan undersøgelsen ikke antages at være repræsentativ for landet som helhed.

Resultatet af optællingen er angivet i rapporterne sammen med oplysninger om sagens skatteretlige emne, tvistens størrelse, kendelsens art og størrelsen af den udbetalte omkostningsdækning, se bilag 6. I tilknytning hertil konstateres det, at der ikke kan drages nogen konklusioner med hensyn til sammenhængen mellem det skatteretlige emne, tvistens størrelse og den udbetalte omkostningsdækning.

## 2.6.2. Tallene for 1996-1999

For årene 1996 til og med 1999 er der ikke statistik for, hvor mange landsskatteretssager henholdsvis domstolssager, der er udbetalt omkostningsdækning til. Det er derfor heller ikke muligt at fordele de sager, hvor der er udbetalt omkostningsdækning på modtagere, for på den måde at se, om det er en juridisk person eller en fysisk person, der har fået omkostningsdækning. Der er ej heller for det sidste år foretaget en fordeling af sager vedrørende skat og sager vedrørende afgifter, hvortil der er udbetalt omkostningsdækning.

### 2.6.2.1. Administrative afgørelser vedrørende omkostningsdækning

*Tabel 4. Antal omkostningsdækningssager, hvor told- og skatteregionerne har truffet afgørelse (1994-1998).*

	1994	1995	1996	1997	1998
Omkostningsdækningssager	484	930	1237	1400	2009

Kilde: Skatteministeriets Klage- og retssagsstatistik. 1994-1998.

Antallet af sager, der er behandlet i regionerne er stigende, men også når man læser tabel 4 skal man være opmærksom på de forhold, som er nævnt i forbindelse med tabel 1.

*Tabel 5. Antal klager over told- og skatteregionernes afgørelser om omkostningsdækning (1994-1998).*

	1994	1995	1996	1997	1998
Klager	15	9	16	15	14

Kilde: Told- og Skattestyrelsens journalsystem.

Selvom antallet af sager, der er behandlet i regionerne i perioden, er stigende, er antallet af klagesager i Told- og Skattestyrelsen over regionernes afgørelser, konstant i samme periode.

## **Kapitel 3. Gældende ret**

### **3.1. Indledning**

Reglerne om borgernes og virksomhedernes mulighed for at få tilskud til dækning af udgifter ved klage over en afgørelse truffet af skatte-, afgifts- og toldmyndighederne fremgår af skattestyrelsesloven. Reglerne om mulighederne for at få dækket udgifter i forbindelse med domstolsbehandling af en skatte-, afgifts- eller tolsag, fremgår dels af skattestyrelsesloven, dels af retsplejeloven. Skattestyrelsesloven er senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 531 af 25. juni 1999.

Herudover findes nogle få andre muligheder for at få tilskud - dels offentlige og dels private tilskud - til dækning af udgifter ved klage over en afgørelse i det administrative system, og ved indbringelse af en sådan afgørelse for domstolene.

I dette kapitel skal de gældende regler i skattestyrelsesloven og retsplejeloven beskrives. Endvidere skal retsafgiftslovens regler kort beskrives, idet retsafgiften også har betydning for borgernes udgifter ved førelse af en skatte-, afgifts- eller tolsag. Herudover skal mulighederne for at opnå andre offentlige tilskud og private tilskud behandles, ligesom den skattemæssige behandling af sådanne tilskud vil blive gennemgået.

I bilag 3 beskrives klagestrukturen på told,- skatte- og afgiftsområdet og i bilag 4 beskrives en skattesag fra start til slut.

### **3.2. Skattestyrelseslovens kapitel 3 A. Tilskud til dækning af udgifter til sagkyndig bistand i skatte- og afgiftssager**

#### **3.2.1. Indledning**

Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, gives der tilskud til dækning af udgifter, som den skattepligtige har betalt for sagkyndig bistand mv. ved klage til skatteankenævn, bortset fra klage som nævnt i kilde-skattelovens § 55 B (forskudsopgørelsen), eller til Landsskatteretten, bortset fra sager vedrørende ejendomsvurdering, eller ved domstolsprøvelse af en sådan afgørelse. I daglig tale kaldes tilskuddet "omkostningsdækning", men i denne betænkning anvendes ordet "tilskud" også, som udtryk for det samme.

#### **3.2.2. Tilskudsberettigede sagstyper**



Der ydes tilskud til sagkyndig bistand i forbindelse med klage over en afgørelse truffet af en skatte-, afgifts- eller toldmyndighed til skatteankenævn og / eller til Landsskatteretten. Der ydes tilsvarende tilskud ved domstolsprøvelse af en afgørelse, som kan indbringes for Landsskatteretten.

### **3.2.2.1. Skatteankenævnsager**

De klager til skatteankenævn, som er omfattet af tilskudsordningen, er først og fremmest skatteankenævnsager som er nævnt i skattestyrelseslovens § 2, jf. § 5 (skatteansættelser). Det vil sige klager vedrørende:

- Skatteansættelsen af indkomst for fysiske personer og dødsboer (§ 2, nr. 1).
- Efterprøvelse af passivposter efter boafgiftslovens § 13 a, der ikke vedrører værdiansættelsen efter boafgiftslovens § 12 (§ 2, nr. 2).
- Beregning af passivposter efter kildeskattelovens § 33 D i de tilfælde, hvor en gave er indkomstskattepligtig efter statsskattelovens § 4, litra c (§ 2, nr. 3).
- Skatteansættelse efter lov om en kommunal og en amtskommunal ejendomsværdiskat (§ 2, nr. 4).

I det følgende omtales det, hvorvidt der er adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i andre sagstyper, der klagebehandles i skatteankenævn.

#### Forskudsopgørelsen

Det følger direkte af skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, at der ikke ydes tilskud til bistand ved klage til skatteankenævn over afgørelser efter kildeskattelovens § 55 B, dvs. klager over forskudsregistreringen.

#### Genoptagelse inden for 3 årsfristen

Efter den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 4, jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 3. juli 1998, kunne en kommunal skattemyndigheds afslag på genoptagelse af en skatteansættelse inden for 3 årsfristen i lovens § 4, stk. 1, påklages efter reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 3, dvs. til skatteankenævn og Landsskatteretten. Der var således adgang til omkostningsdækning i forbindelse med klage til skatteankenævn og Landsskatteretten, over et sådant afslag på genoptagelse.

Ved ændringen af skattestyrelsesloven ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 er skattestyrelseslovens § 4, stk. 4, ophævet. I bemærkningerne til loven (L 192, Folketingsåret 1998-99) er det dog forudsat, at kom-

petencen til at afgøre om en genoptagelsesansøgning inden for 3 årsfristen, jf. den nugældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 2, skal imødekommes, tilkommer den kommunale skattemyndighed. Det er ligeledes forudsat, at et afslag på en sådan ansøgning kan påklages til skatteankenævnet. Efter § 21 A kan skatteankenævnet - i forbindelse med behandlingen af en klage over afslag på genoptagelse - med klagerens samtykke vælge at genoptage skatteansættelsen, i stedet for at pålægge den kommunale skattemyndighed at gøre det.

Det vil sige, at et afslag på genoptagelse inden for 3 årsfristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, stadig kan påklages til skatteankenævnet og videre til Landsskatteretten. Der er derfor fortsat adgang til omkostningsdækning i forbindelse med skatteankenævnets og Landsskatterettens behandling af sådanne klager.

### Genoptagelse uden for 3 årsfristen

Efter ændringen af skattestyrelsesloven ved lov nr. 381 af 2. juni 1999, er reglerne om genoptagelse uden for 3 årsfristen nu opregnet i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-9. Det fremgår heraf i hvilke tilfælde, der kan ske genoptagelse uden for 3 årsfristen i skattestyrelseslovens § 34. Reglerne i § 35, stk. 1, gælder både for genoptagelse på skatteyderens foranledning og for genoptagelse på skattemyndighedernes initiativ.

Som nævnt er det forudsat i bemærkningerne til lov nr. 381 af 2. juni 1999 (L192, Folketingsåret 1998-99), at det er den skatteansættende myndighed, der træffer afgørelse om, hvorvidt en genoptagelsesansøgning skal imødekommes, og at et afslag på en sådan genoptagelsesansøgning kan påklages gennem klagesystemet, på samme måde som en skatteansættelse foretaget af den pågældende skatteansættende myndighed.

Det vil sige, at afslag på genoptagelse uden for 3 årsfristen behandles - for fysiske personer og dødsboers vedkommende - af den kommunale skattemyndighed med klageadgang til skatteankenævnet og Landsskatteretten. Det gælder dog ikke sager vedrørende skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, der behandles af told- og skatteregionerne i 1. instans med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen.

Der er således adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand afholdt i forbindelse med klagebehandling af en sag ved skatteankenævnet vedrørende skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-8, hvorimod der ikke er adgang til omkostningsdækning i en sag vedrørende § 35, stk. 1, nr. 9.

Hvis en af betingelserne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-8 er opfyldt, har skatteyderen et retskrav på at få skatteansættelsen genoptaget. Genoptagelse efter § 35, stk. 1, nr. 9 beror på skattemi-

nisterens tilladelse til at ændre skatteansættelsen som følge af fejl begået af en skatteansættende myndighed. Skatteministerens kompetence er udlagt til told- og skatteregionerne, jf. § 2, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning. Regionerne afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 1.

#### Genoptagelse i forbindelse med en klage til skatteankenævnet

Det forhold, at et skatteankenævn i overensstemmelse med skattestyrelseslovens § 21 A genoptager en skatteansættelse i stedet for at pålægge den kommunale skattemyndighed at gøre det, kan ikke føre til at klageren ikke kan få omkostningsdækning, idet det er afgørende for retten til omkostningsdækning, at der er tale om en klage til skatteankenævnet, og ikke hvordan skatteankenævnet behandler sagen, heller ikke selv om det sker efter samtykke fra klageren.

#### Genoptagelse af en allerede afsagt skatteankenævnskendelse

Efter skattestyrelseslovens § 22, stk. 1, kan skatteankenævnet efter anmodning fra klageren genoptage en sag, der er påkendt eller afvist af skatteankenævnet, når der forelægges nævnet oplysninger, som ikke tidligere har været fremme under sagen, og det skønnes, at de nye oplysninger ville have medført et væsentligt ændret udfald af sagen, hvis de havde foreligget tidligere. Det er dog en betingelse, at de nye oplysninger forelægges nævnet inden for 3- årsfristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2 (med mindre der foreligger nogen af de i § 35 særligt opregnede situationer) og at dette sker inden for fristen for påklage af skatteankenævnets kendelse til Landsskatteretten henholdsvis indbringelse af sagen for domstolene. Skatteankenævnet kan også genoptage en sag, selv om betingelserne i skattestyrelseslovens § 22, stk. 1, ikke er opfyldte, herunder hvis fristerne ikke er overholdt, hvis nævnet skønner at ganske særlige omstændigheder taler derfor, jf. skattestyrelseslovens § 22, stk. 2.

Da tilskudsordningen efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, kun omfatter klager til skatteankenævnet, kan der ikke ydes tilskud til sagkyndig bistand til at anmode skatteankenævnet om genoptagelse af en allerede afsagt skatteankenævnskendelse efter reglerne i § 22.

#### Tidligere bevillings- og dispensationssager, jf. lov nr. 166 af 24. marts 1999 (objektivering)

Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og visse foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v. (objektivering, justering af reglerne for beskatning ved død samt afgrænsning af told- og afgiftsområdet m.m) er der hovedsagelig med virkning fra 1. januar 2000 sket en objektivering af en lang række af disse bevillings- og dispensationsbestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen.

Objektivering af reglerne betyder, at der normalt ikke skal søges om tilladelse eller dispensation for at anvende den pågældende bestemmelse, men at betingelserne for at anvende bestemmelsen fremgår direkte af loven. Spørgsmål om, hvorvidt betingelserne for at anvende bestemmelsen er opfyldte, afgøres af den skatteansættende myndighed i forbindelse med ligningen. Afgørelsen kan påklages efter de sædvanlige regler, det vil sige til skatteankenævnet og/eller Landsskatteretten, og indbringes for domstolene. En følge heraf er, at der kan opnås omkostningsdækning til klager / tvister om spørgsmål, der ikke tidligere kunne ydes tilskud til.

Som eksempel kan nævnes ligningslovens § 7 A om den skattemæssige behandling af medarbejderaktier mv.

Lov nr. 166 af 24. marts 1999 trådte i kraft den 1. januar 2000.

### Afviste klager

Tilskudsordningen omfatter ikke udgifter, der er afholdt vedrørende en klage, som skatteankenævnet afviser, f.eks. fordi klagefristen er overskredet eller fordi klagen ikke er begrundet. Det samme gælder, hvis skatteankenævnet afviser klagen på grund af manglende kompetence til at afgøre sagen.

### **3.2.2.2. Landsskatteretssager**

De klager til Landsskatteretten, der er omfattet af tilskudsordningen, er landsskatteretssager, som er nævnt i skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 1, 2, 3, 4, 6 og 7. Det vil sige klager vedrørende:

- Spørgsmål om skatteansættelse af indkomst efter § 2, nr. 1, når afgørelsen er truffet af skatteankenævnet, en kommune, der efter aftale med Told•Skat udfører selskabsligning, told- og skatteforvaltningen eller Ligningsrådet. Se skattestyrelseslovens § 24, om de anbringender klageren kan påberåbe sig i en sådan sag.
- Spørgsmål om efterprøvelse af passivposter efter § 2, nr. 2, når afgørelsen er truffet af skatteankenævnet, told- og skatteforvaltningen eller Ligningsrådet.
- Spørgsmål om beregning af passivposter efter § 2, nr. 3, når afgørelsen er truffet af skatteankenævnet, told- og skatteforvaltningen eller Ligningsrådet.
- Spørgsmål om skatteansættelse efter lov om en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat.
- Spørgsmål om bindende forhåndsbesked efter skattestyrelseslovens § 20 A, der er meddelt af Ligningsrådet eller af told- og skatteregionerne efter bemyndigelse fra Ligningsrådet, samt spørgsmål efter skattestyrelseslovens § 20 C, stk. 1 om afslag på bindende forhåndsbesked.
- Spørgsmål, der efter anden lovgivning kan påklages til Landsskatteretten.

I det følgende omtales nogle sagstyper der kan påklages til Landsskatteretten nærmere. I den forbindelse angives det, om der er adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand.

### Ejendomsvurdering

Det er direkte nævnt i skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, at der ikke ydes omkostningsdækning til klager over afgørelser om vurdering af fast ejendom. Det fremgår dog af vurderingslovens § 46, stk. 2, at skattestyrelseslovens kapitel 3 A (om omkostningsdækning) finder tilsvarende anvendelse ved klage til Landsskatteretten over ejendomsvurderingen.

Reglen i vurderingslovens § 46, stk. 2, blev indsat ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 (L 56, Folketingsåret 1997-98). Det fremgår ikke af bemærkningerne til L 56, hvad der har været baggrunden for henvisningen til skattestyrelseslovens kapitel 3 A. Som nævnt i bilag 3 om klagestrukturen, er der altså en regelkonflikt mellem skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, og vurderingslovens § 46, stk. 2.

Told- og Skattestyrelsen har oplyst, at omkostningsdækningsordningen imidlertid administreres således, at der gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i en klagesag ved Landsskatteretten om ejendomsvurdering.

### Klage over afslag på bindende forhåndsbesked

Afslag på bindende forhåndsbesked givet af Ligningsrådet kan ikke påklages, jf. skattestyrelseslovens § 20 C, stk. 1. Det fremgår imidlertid af skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 6, at spørgsmål om afslag på bindende forhåndsbesked efter § 20 C, stk. 1, kan påklages til Landsskatteretten. Der er således en regelkonflikt mellem skattestyrelseslovens § 20 C, stk. 1, og § 23, stk. 1, nr. 6. Henvisningen til § 20 C, stk. 1, er indsat i § 23, stk. 1, nr. 6, ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 (L 56, Folketingsåret 1997-98). Det fremgår ikke hvad baggrunden for henvisningen har været.

Afslag på bindende forhåndsbesked givet af en told- og skatteregion efter bemyndigelse fra Ligningsrådet, jf. skattestyrelseslovens § 17, stk. 3, kan påklages til Ligningsrådet i overensstemmelse med den almindelige regel om, at en afgørelse, der er truffet efter bemyndigelse ved eksternt delegation, altid kan påklages til den oprindeligt kompetente myndighed, medmindre denne klageadgang udtrykkeligt er afskåret ved lov. Klagesagsbehandlingen ved Ligningsrådet giver ikke adgang til omkostningsdækning.

### Skatteansættelser hvor Landsskatteretten er første og eneste administrative klageinstans

Som det fremgår af skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 1, er Landsskatteretten bl.a. klageinstans for skatteansættelser, der er foretaget af en kommune, som efter aftale med Told•Skat udfører selskabsligning, og for skatteansættelser vedrørende selskaber, der er foretaget af told- og skatteregionerne eller Told- og Skattestyrelsen.

Tilsvarende er Landsskatteretten klageinstans for skatteansættelser foretaget af told- og skatteregionerne, Told- og Skattestyrelsen eller Ligningsrådet i medfør af revisionsbestemmelserne i henholdsvis skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1. Sådanne skatteansættelser skal altså påklages direkte til Landsskatteretten.

Det vil sige, at der ikke er to administrative klageinstanser for disse skatteansættelser, idet der ikke er klageadgang til skatteankenævnene, og der er dermed også kun mulighed for at få omkostningsdækning til behandling af en klage over skatteansættelsen i én administrativ instans.

#### Genoptagelse inden for 3 årsfristen

Tilskudsordningen omfatter også klager til Landsskatteretten over afslag på genoptagelse af en skatteansættelse inden for 3 årsfristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2. Se argumentationen ovenfor i afsnit 3.2.2.1. om skatteankenævnsager.

Det skal dog tilføjes, at f.s.v.a. juridiske personer, bortset fra dødsboer, er det vedkommende kontrakt-kommune, told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen, der træffer afgørelse i 1. instans med klageadgang til Landsskatteretten, som således er første og eneste administrative klageinstans i disse sager. En kontraktskommune er en kommune, der efter aftale med Told•Skat udfører selskabsligning, jf. skattestyrelseslovens § 38, stk. 3.

Det vil sige, at der ikke er to administrative klageinstanser for sager om afslag på genoptagelse for denne kreds af skatteydere, idet der ikke er klageadgang til skatteankenævnene, og der er dermed også kun mulighed for at få omkostningsdækning til behandling af en klage over afslag på genoptagelse af skatteansættelsen i én administrativ instans.

#### Genoptagelse uden for 3 årsfristen

Det som er nævnt i afsnit 3.2.2.1 om sager ved skatteankenævnet vedrørende afslag på genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-8, gælder tilsvarende ved Landsskatterettens behandling af disse sager.

Det skal dog tilføjes, at f.s.v.a. juridiske personer, bortset fra dødsboer, er det vedkommende kontraktkommune, told- og skatteregionen eller Told- og Skattestyrelsen, der træffer afgørelse i 1. instans med klageadgang til Landsskatteretten, som således er første og eneste administrative klageinstans i disse sager. Det vil sige, at der ikke er to administrative klageinstanser for sager om afslag på genoptagelse for denne personkreds, idet der ikke er klageadgang til skatteankenævnene, og der er dermed også kun mulighed for at få omkostningsdækning til behandling af en klage over afslag på genoptagelse af skatteansættelsen i én administrativ instans.

#### Genoptagelse af en allerede afsagt landsskatteretskendelse

Ligesom skatteankenævnene kan Landsskatteretten efter anmodning fra klageren genoptage en sag, der er påkendt eller afvist af Landsskatteretten, når der forelægges retten oplysninger, som ikke tidligere har været fremme under sagen, uden at dette kan lægges klageren til last, og det skønnes, at de nye oplysninger ville have medført et væsentligt andet udfald af sagen, hvis de havde foreligget tidligere, jf. skattestyrelseslovens § 29, stk. 1. Landsskatteretten kan også genoptage en sag, selv om betingelserne i skattestyrelseslovens § 29, stk. 1, ikke er opfyldte, hvis retten skønner at ganske særlige omstændigheder taler derfor, jf. skattestyrelseslovens § 29, stk. 2.

Da tilskudsordningen efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, kun omfatter klager til Landsskatteretten, kan der ikke ydes tilskud til sagkyndig bistand til at anmode Landsskatteretten om genoptagelse af en allerede afsagt kendelse efter reglerne i § 29.

#### Told- og afgiftssager

Henvisningen til anden lovgivning i skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 7, betyder, at der ydes omkostningsdækning ved Landsskatterettens behandling af klager over afgørelser, der efter afgiftslovgivningen - f.eks. momsloven - kan påklages til Landsskatteretten. I bilag 5 er vedlagt en liste over de typer af afgiftssager, der kan påklages til Landsskatteretten.

Henvisningen til anden lovgivning i skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 7, omfatter også sager, der efter toldlovens § 71a kan påklages til Landsskatteretten. Landsskatteretten har overtaget klagebehandlingen af disse sager pr. 1. oktober 1999, jf. bekendtgørelse nr. 302 af 17. maj 1999.

#### Skattefri aktieombytning og skattefri fusion mv.

Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 er aktieavancebeskatningslovens § 13, om skattefri ombytning af aktier og anparter blevet ændret, idet det er bestemt, at det er en betingelse, at skatteministeren giver

tilladelse hertil. Skatteministeren kan stille særlige vilkår for tilladelsen. Skatteministerens kompetence er udlagt til told- og skatteregionerne, bortset fra sager om principielle spørgsmål, eller sager, hvor der ikke er skabt praksis. Sådanne sager afgøres af Told- og Skattestyrelsen, jf. § 5 A, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning.

I aktieavancebeskatningslovens § 13, stk. 1, er det bestemt, at Landsskatteretten kan påkende afslag på tilladelser og afgørelser om vilkår, og at reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 3 og 3 A finder tilsvarende anvendelse.

På samme måde er fusionsskatteoven blevet ændret ved lov nr. 166 af 24. marts 1999, således at det nu er bestemt i § 15, stk. 1, § 15 a, stk. 1, og § 15 c, stk. 1, at skatteministeren kan tillade skattefri fusion, spaltning, henholdsvis tilførsel af aktiver og fastsætte vilkår for tilladelsen. Skatteministerens kompetence er udlagt til Told- og Skattestyrelsen, jf. § 6, stk. 6, i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning.

I fusionsskatteoven er det samtidig bestemt, at Landsskatteretten kan påkende afslag på tilladelser og afgørelser om vilkår, og at reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 3 og 3 A finder tilsvarende anvendelse.

Klageadgangen til Landsskatteretten er i følge bemærkningerne til loven (L 87, Folketingsåret 1998-99) indført for at tilpasse retstilstanden til fusionsdirektivet (90/34/EØF), jf. EF-domstolens dom af 17. juni 1997 i sag C-28/95 (Leur-Bloem).

Det forhold, at der er indført en klageadgang til Landsskatteretten i de nævnte sagstyper, betyder, at der også er adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand, som er afholdt i forbindelse med klage til Landsskatteretten i en sag vedrørende skattefri aktieombytning og i en sag vedrørende skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver.

Lov nr. 166 af 24. marts 1999 trådte i kraft 1. januar 2000.

### Afviste klager

Tilskudsordningen omfatter ikke udgifter, der er afholdt vedrørende en klage, som Landsskatteretten afviser på grund af formelle mangler, f.eks. fordi klagefristen er overskredet, eller fordi klagen ikke er begrundet, eller fordi sagen skal forelægges en anden myndighed, før den forelægges for Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens § 23, stk. 2. Det samme gælder, hvis Landsskatteretten afviser klagen på grund af manglende kompetence til at afgøre sagen.



### **3.2.2.3. Domstolssager**

Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, ydes der også omkostningsdækning til udgifter til bistand i forbindelse med domstolsprøvelse af de sagstyper, der kan ydes tilskud til i Landsskatteretten. For så vidt angår domstolsprøvelse kan der derfor henvises til det ovenfor beskrevne om landsskatteretssager.

Det skal dog tilføjes, at det er karakteristisk for tilskudsordningen, at den omfatter sagkyndig bistand ved behandling af en bestemt type sager, både når sagen behandles i det administrative system, hvor officialprincippet gælder, og når sagen behandles i domstolssystemet, hvor forhandlingsprincippet gælder.

### **3.2.3. Tilskudsberettigede udgifter**

I skattestyrelseslovens § 33 B er opregnet de udgifter, der kan ydes tilskud til. Det drejer sig primært om udgifter til sagkyndig bistand, jf. § 33 B, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med behandlingen af en sag som nævnt i afsnit 3.2.2.1. og 3.2.2.2. Der ydes således ikke tilskud til udgifter vedrørende udfærdigelse af selvangivelse eller almindelig rådgivning om skatte- og afgiftsspørgsmål.

Det er en betingelse for at opnå tilskud, at de udgifter der ønskes tilskud til er betalt, jf. skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 1, herunder f.eks. ved ácontobetaling.

#### **3.2.3.1. Sagkyndig bistand**

Da tilskudsordningen er rettet mod skatte- og afgiftssager, skal den sagkyndige bistand være ydet af en advokat, en statsautoriseret revisor, en registreret revisor, en konsulent i driftsøkonomi, jf. § 1, stk. 4 i lovbekendtgørelse nr. 98 af 10. februar 1999 om tilskud til jordbrugets konsulentvirksomhed, jf. § 2, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1100 af 13. december 1996, et medlem af Foreningen af Danske Revisorer eller af en person, der kan sidestilles hermed.

Det afhænger af en konkret bedømmelse, om en person kan sidestilles med de nævnte sagkyndige. Normalt vil en person, der opfylder betingelserne for at udøve erhverv som advokat, revisor eller konsulent i driftsøkonomi kunne sidestilles med disse erhvervsgrupper, selv om den pågældende ikke aktuelt udøver sit erhverv. Hvis en person kan dokumentere personlig uddannelse og praktisk erfaring i behandling af skatte- og afgiftssager, vil den pågældende normalt blive godkendt som sagkyndig.

Det sker kun relativt sjældent, at omkostningsdækning nægtes med henvisning til, at der ikke er tale om, at der er ydet sagkyndig bistand. De tilfælde der findes, drejer sig primært om situationer, hvor skattey-

deren selv har ført sagen. I de situationer kan skatteyderen ikke få dækket omkostninger, der svarer til eget tidsforbrug, f.eks. beregnet som tabt arbejdsfortjeneste. Det gælder også selv om skatteyderen i øvrigt tilhører en af de nævnte erhvervsgrupper eller kan sidestilles hermed. I sådanne situationer kan skatteyderen dog stadig få dækket øvrige udgifter af den art, der er omfattet af § 33 B, stk. 1.

Der kan ikke gives omkostningsdækning til sagkyndig bistand, hvis den sagkyndige er ansat hos dén skatte- eller afgiftssagen vedrører, jf. § 33 B, stk. 1, nr. 1. Dette skal ses i lyset af, at en arbejdsgiver har fradragsret for en ansats løn. De udgifter, der ikke vedrører den ansattes indsats, kan dog dækkes, hvis de i øvrigt er af den art, der er omfattet af skattestyrelseslovens § 33 B. F.eks. kan udgifter til yderligere bistand fra ikke-ansatte dækkes.

### **3.2.3.2. Retsafgifter**

Der ydes tilskud til retsafgifter ved indbringelse af en sag for domstolene, jf. § 33 B, stk. 1, nr. 2. Der ydes ikke tilskud til det gebyr, der efter skattestyrelseslovens § 25, stk. 4, skal betales ved klage til Landsskatteretten.

### **3.2.3.3. Udgifter til syn og skøn**

Der ydes tilskud til udgifter til syn og skøn, jf. § 33 B, stk. 1, nr. 3. Det gælder både syn og skøn ved Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens § 30, sammenholdt med retsplejelovens § 343, og til udgifter til syn og skøn ved domstolene, jf. retsplejelovens kapitel 19.

Udgifter til syn- og skønsforretningen er f.eks. honorar til syn- og skønsmanden, advokathonorar i forbindelse med syn- og skønsforretningen og retsafgifter.

Syn- og skønsmandens honorar fastsættes af retten, jf. retsplejelovens § 211. Syn- og skønsmanden kommer dog typisk selv med et forslag til honorarfastsættelse. Retten hører parterne, om de har indsigelser mod honorarets fastsættelse. Hvis en af parterne har indsigelser mod honorarforslaget, træffer retten afgørelse ved kendelse.

Der findes ingen faste retningslinier for opgørelsen af honoraret, men da det er et borgerligt ombud at være retligt udmeldt syn- og skønsmand, er udgangspunktet for opgørelsen af honoraret, at skønsmanden skal have erstattet sine tabte arbejdsfortjenester. Det er således et arbejdsvederlag, der skal tage udgangspunkt i det tidsforbrug, der efter sagens karakter og karakteren af de stillede spørgsmål med rimelighed kan anses for nødvendigt.

Det er kun syn- og skønsmandens honorar, herunder andre udgifter, som syn- og skønsmanden afholder til f.eks. rejser, der er undergivet rettens kontrol i medfør af retsplejelovens § 211. Skatteyderens egne udgifter til sagkyndig bistand i syn- og skønssagen er således ikke undergivet rettens kontrol.

Ligesom honoraret til syn- og skønsmanden mv. dækkes fuldt ud, hvis Landsskatteretten har bestemt det, jf. skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2, dækkes også skatteyderens egne udgifter til sagkyndig bistand ved syn- og skønssagen fuldt ud, hvis Landsskatteretten har bestemt det. Se i øvrigt om skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2 nedenfor i afsnit 3.2.5.

#### **3.2.3.4. Udgifter til andet bevis**

Der ydes endvidere tilskud til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, jf. § 33 B, stk. 1, nr. 4. Det gælder f.eks. udgifter til vidneførsel. Rejseudgifter for sagkyndige og vidner kan indgå i de udgifter, der gives tilskud til. Det er uden betydning, om en sagkyndig erklæring indhentes fra en person, der ikke tilhører den kreds af sagkyndige, hvis bistand der ydes tilskud til efter § 33 B, stk. 1, nr. 1.

#### **3.2.3.5. Godtgjorte omkostninger**

De tilskudsberettigede udgifter reduceres efter skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 2, nr. 1, med tilkendte eller på anden måde godtgjorte udgifter som nævnt i § 33 B, stk. 1. Det kan f.eks. være sagsomkostninger, som retten pålægger den tabende part at erstatte den vindende part efter retsplejelovens § 312. Tilsvarende reduceres de tilskudsberettigede udgifter med tilskud fra en organisation eller lignende.

Moms, der kan fradrages som indgående moms, kan ikke medregnes ved opgørelsen af de tilskudsberettigede udgifter, jf. skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 2, nr. 2.

#### **3.2.3.6. Tilbagebetalingspligt og ikke-tilskudsberettigede udgifter**

Der er tilbagebetalingspligt, hvis en udgift, der er givet omkostningsdækning til, efterfølgende godtgøres på anden måde, f.eks. af en fond.

Der ydes ikke tilskud til sagsomkostninger, som retten pålægger en part at betale, ligesom der ikke ydes tilskud til rettergangsboeder.

Hvis der ved behandlingen af en ellers tilskudsberettiget sagstype indgår spørgsmål, som ikke er omfattet af tilskudsordningen, f.eks. spørgsmål om strafbar overtrædelse af skattelovgivningen, skal der foretages en opdeling af de afholdte udgifter og de eventuelt godtgjorte udgifter. Hvis der i en straffesag indgår

spørgsmål om en skatteansættelse, gives der tilskud til de udgifter til sagkyndig bistand, der forholds- mæssigt kan henføres til domstolsbehandlingen af ansættelsesspørgsmålet. Normalt vil arbejdets omfang, tidsforbruget og eventuelt partens økonomiske interesse vedrørende sagens forskellige spørgsmål kunne danne udgangspunkt for fordelingen af de tilskudsberettigede udgifter.

Tilskuddet ydes, uanset om klagen eller sagsanlægget føres igennem til kendelse eller dom. Det afgøren- de er, at udgifterne udelukkende vedrører en sagstype, der er omfattet af tilskudsordningen. Dette betyder, at hvis den skattepligtige allerede tidligt i sagsforløbet kan se, at sagen er tabt eller vundet, er den pågældende ikke tvunget til at føre sagen igennem til kendelse eller dom for at opnå tilskud. Det er dog en forudsætning, at der rent faktisk er indgivet en klage eller udtaget en stævning.

I mange store sager udarbejder den sagkyndige et responsum eller lignende til brug for skatteyderens overvejelser om, hvorvidt sagen skal påklages. Tilskud til et sådant responsum kan således kun opnås, hvis sagen påklages, men da det ikke er en betingelse, at sagen føres igennem til kendelse eller dom, opnås der tilskud til udgifterne ved udarbejdelsen af resposummet, selv om klage eller stævning træk- kes tilbage umiddelbart efter indgivelsen.

### **3.2.4. Den tilskudsberettigede**

Det fremgår af skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 1, at der kan ydes tilskud til både fysiske personer, dødsboer og andre, dvs. selskaber mv.

Formålet med omkostningsdækning er at stille den, der har afholdt udgifterne ved at få prøvet sin ret i en sag, som om den pågældende havde fradragsret for udgifterne. Tilskuddet ydes derfor kun til den skattepligtige, der har afholdt udgifterne til den sagkyndige bistand, og som sagen vedrører. Det gælder også, selv om en anden person har den overvejende retlige interesse i sagens udfald.

Det betyder, at der f.eks. ikke vil kunne ydes tilskud til dækning af de udgifter til sagkyndig bistand, som en sælger af et tømt overskudsselskab har afholdt til førelse af selskabets skattesag. Den pågældende sælger har en interesse i, at skattesagen føres, netop fordi størrelsen af skattemyndighedernes erstat- ningskrav mod den pågældende har en direkte sammenhæng med selskabets skatteansættelse.

En forening, f.eks. en faglig sammenslutning, der som led i varetagelsen af medlemmernes økonomiske interesser fører skattesager som mandatar for et medlem, og dermed afholder udgifter til sagkyndig bistand i sagen, er ikke tilskudsberettiget. Se i øvrigt afsnit 3.5.3.1.

#### **3.2.4.1. Skatteydere, der går sammen om at afholde udgifterne til en prøvesag**

Hvis en kreds af skattepligtige med ensartede skattesager er gået sammen om at afholde udgifter ved at få prøvet en af skattesagerne ved skatteankenævnet, Landsskatteretten eller domstolene, afhænger den enkelte skattepligtiges ret til omkostningsdækning af styrken af den pågældendes retlige interesse i udfaldet af prøvesagen og udgifternes tilknytning til sagen.

Det er således en betingelse, for at yde omkostningsdækning til den enkelte skattepligtige, at der er identitet mellem prøvesagen og den pågældendes egen sag. Der foreligger identitet, hvis en relevant skattemyndighed har givet tilsagn om, at afgørelsen af prøvesagen vil blive lagt til grund for afgørelsen af den skattepligtiges egen sag.

Det er også en betingelse, at den sagkyndige har udskrevet en regning til ansøgeren på de udgifter, der søges tilskud til. Regningen skal således være delt op og betalt individuelt af den enkelte ansøger. I praksis stilles der strenge krav til dokumentationen for, at regningerne er betalt af den enkelte ansøger. Det er endvidere en betingelse, at der ikke udbetales mere end der ville være blevet, hvis kun en skatteyder havde anmodet om tilskud.

Betingelserne for at yde omkostningsdækning til en kreds af skattepligtige med ensartede skattesager, der er gået sammen om at afholde udgifterne til at få prøvet en af sagerne, fremgår af Ligningsvejledningen 1999, afsnit A.H.10. Betingelserne fremgik tidligere, af Skatteministeriets nu ophævede cirkulære nr. 57 af 15. maj 1997.

Tilsvarende kan de investorforeninger, der er dannet med det formål at føre sagerne om de såkaldte 10-mandsprojekter ved Landsskatteretten og domstolene, ansøge om og få udbetalt omkostningsdækning efter fuldmagt fra den enkelte investor, jf. Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1997-22, pkt. 4.

I dette tilfælde er der tale om, at den enkelte investor som skattesagen vedrører, har givet foreningen fuldmagt til at modtage omkostningsdækningsbeløbet. Ansøgningen om omkostningsdækning skal vedlægges denne fuldmagt. Det er en betingelse, at der vedlægges en liste over de investorer, der har betalt en del af regningen, og at regningen er stilet til de investorer, der er opført på listen, med den pågældende investors andel af regningen. Der må ikke udbetales mere i omkostningsdækning, end hvad der ellers ville blive udbetalt, hvis udgifterne ikke var blevet delt mellem flere.

Inden TSS-cirk. 1997-22 blev udsendt, udtalte Skatteministeriet sig om spørgsmålet om, hvorvidt der kunne udbetales omkostningsdækning til en investorforening, der var dannet med det formål, at føre sagerne om de såkaldte 10-mandsprojekter ved Landsskatteretten og domstolene, og som havde betalt regningerne for den sagkyndige bistand i sagerne.

Skatteministeriet udtalte i TfS 1997. 230, at selv om kredsen af tilskudsberettigede ikke var udtrykkeligt angivet i omkostningsdækningsloven eller dens forarbejder, ligger der dog i det forhold, at ordningen erstatter en fradragsret, en forudsætning om, at det er den enkelte klageberettigede skatteyder, der er tilskudsberettiget. I følge kommentaren støttes dette af det cirkulære, der var knyttet til omkostningsdækningsloven, jf. cirkulære nr. 90 af 24. marts 1994, hvorefter den tilskudsberettigede er den skattepligtige i det påklagede forhold. Forudsætningen kommer i følge kommentaren også til udtryk i forarbejderne til L 121, Folketingsåret 1996-97 (hvor det blev foreslået at overføre reglerne om omkostningsdækning til skattestyrelsesloven), idet det her anføres, at det alene er den skattepligtige som sagen vedrører, der er tilskudsberettiget.

Det var således Skatteministeriets opfattelse, at det kun er den, som får sin sag prøvet, og som har afholdt udgifter til sagkyndig bistand mv., der er tilskudsberettiget. I det omfang udgifterne til sagerne refunderes af investorforeningerne, vil dette efter Skatteministeriets opfattelse være at sidestille med tilskud til førelse af en skattesag fra en organisation e.l., som efter omkostningsdækningslovens § 3, stk. 2, (nu skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 2, nr. 1) skal fragå ved opgørelsen af de dækningsberettigede udgifter.

I Skatteministeriets udtalelse står der, at Told- og Skattestyrelsen vil udsende et cirkulære, om hvorledes der praktisk skal forholdes med bl.a. ovennævnte spørgsmål. TSS-cirkulære 1997-22 angiver da også at supplere Skatteministeriets kommentar.

Da der efter Skatteministeriets udtalelse ikke må være tale om, at udgifterne til sagkyndig bistand refunderes af investorforeningerne, kan der efter cirkulæret kun udbetales tilskud til foreningerne, hvis der foreligger en fuldmagt fra den enkelte investor, der har betalt en del af regningen for den sagkyndige bistand, og hvis regningerne for sagkyndig bistand er bilagt en liste over de investorer, der betaler en andel af regningerne.

### **3.2.4.2. Foreninger, hvis formål det er at få prøvet skattesager**

De tilfælde, hvor flere skatteydere går sammen om at afholde udgifterne til en prøvesag, således at det er den enkelte skatteyder, der afholder udgifterne, og som modtager tilskud, der er relateret til styrken af den retlige interesse, han har i sagens udfald, er forskellige fra de tilfælde, hvor en række skatteydere, afholder udgifter som medlem af en forening, der har til formål på medlemmernes vegne af få prøvet skattesager. Her er det foreningen, der afholder udgifterne til sagens førelse, og foreningens medlemmer har ikke (nødvendigvis) en retlig interesse i sagens udfald. Der kan ikke ydes tilskud til dækning af udgifter, som en skatteyder afholder som medlem af en sådan forening, og foreningen som sådan er heller ikke tilskudsberettiget.

### **3.2.4.3. Subjektiv skattepligtig som betingelse for omkostningsdækning**

Som nævnt er formålet med omkostningsdækning at stille den, der har afholdt udgifterne til en sag omfattet af tilskudsordningen, som om den pågældende havde fradrag for udgifterne. Det er en forudsætning for en fradragsret, at man er skattepligtig til Danmark. Det er derfor en forudsætning for retten til omkostningsdækning, at man på tidspunktet for regningens betaling er eller har været skattepligtig til Danmark. Det er altså uden betydning for retten til omkostningsdækning, om ansøgeren stadig er skattepligtig her til landet på tidspunktet for regningens betaling.

Dette gav ikke anledning til problemer, dengang reglerne om omkostningsdækning kun omfattede skattesager, idet en skattesag altid vedrører en, der er eller har været skattepligtig til Danmark, eller i det mindste en person, som skattemyndighederne mener er eller har været skattepligtig til Danmark.

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 blev visse told- og afgiftssager også omfattet af tilskudsordningen i skattestyrelseslovens kapitel 3 A. Da f.eks. en afgiftssag ikke nødvendigvis vedrører en fysisk eller juridisk person, der er eller har været skattepligtig til Danmark, kan der forekomme tilfælde, hvor en fysisk eller juridisk person, der ikke er skattepligtig til Danmark, fører en sag ved Landsskatteretten eller domstolene af en type, der er omfattet af omkostningsdækningsordningen.

Landsskatteretten har således til Omkostningsdækningsudvalget oplyst, at der er forekommet afgiftssager ved retten, hvor den afgiftspligtige ikke har været skattepligtig til Danmark.

Told- og Skattestyrelsen har undersøgt om regionerne har modtaget ansøgninger om omkostningsdækning i sådanne sager. Det har vist sig ikke at være tilfældet, hvorfor styrelsen vil afvente oplysninger om konkrete ansøgninger, inden der tages stilling til spørgsmålet om skattepligt i forbindelse med afgiftssagerne.

### **3.2.5. Tilskuddets størrelse**

Formålet med omkostningsdækning er som nævnt i det foregående afsnit, at stille de pågældende skattepligtige som om der var fradrag for de afholdte omkostninger.

For fysiske personer og dødsboer udgør tilskuddet således 38% for udgifter der er betalt inden udgangen af kalenderåret 2001. Derefter udgør tilskuddet for disse skattepligtige 32%. For andre skattepligtige, dvs. selskaber, udgør tilskuddet 34% for udgifter, der er betalt inden udgangen af kalenderåret 1999, og derefter 32%. Jf. i det hele skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 1.

I sager vedrørende interessentskaber, kommanditselskaber og andre juridiske personer der ikke er selvstændige skattesubjekter, tilkommer tilskuddet de enkelte deltagere i interessentskabet, kommanditselskabet mv. Hvis deltagerne er fysiske personer, gives der derfor omkostningsdækning med 38% for udgifter, der er betalt inden udgangen af år 2001 og derefter med 32%. Er deltagerne juridiske personer, gives der omkostningsdækning med 34% for udgifter, der er betalt inden udgangen af 1999 og derefter med 32%.

Afholdte udgifter dækkes med de procentsatser, der fremgår af skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 1, uanset sagens udfald, og uanset om det er skattemyndighederne, der har rejst sagen.

Krav på tilskud efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, kan ikke overdrages eller gøres til genstand for kreditorforfølgning, jf. skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 2. Det gælder også det offentliges adgang til modregning, f.eks. med krav på restskatter. Først når tilskuddet er udbetalt, kan der disponeres over beløbet.

### **3.2.5.1. Syn og skøn**

Efter skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2 kan Landsskatteretten bestemme, at udgifter, der er afholdt til syn og skøn i en landsskatteretssag, jf. skattestyrelseslovens § 30, skal dækkes fuldt ud, og ikke kun med de ovennævnte procentsatser. En forudsætning for fuld omkostningsdækning til syn og skøn er, at de oplysninger, der søges tilvejebragt ved afholdelse af syn og skøn i landsskatteretssagen, har tilført eller skønnes at kunne tilføre sagen væsentlige nye oplysninger, der ikke har kunnet eller kan indhentes mere hensigtsmæssigt på en anden måde, jf. § 22, stk. 6 i bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999 (forretningsorden for Landsskatteretten). Landsskatteretten kan således også tage stilling til spørgsmål om, der skal gives fuld omkostningsdækning ved syn og skøn på et tidspunkt, hvor syn og skøn endnu ikke er afholdt.

Det er Landsskatterettens praksis, at der på begæring gives tilsagn om fuld omkostningsdækning forud for afholdelsen af syn og skøn, hvis retten finder, at syn og skøn i sagen vil være hensigtsmæssig. Hvis der er tvivl om, om syn og skøn vil kunne tilføre sagen nye oplysninger, giver retten et foreløbigt afslag på fuld omkostningsdækning med bemærkning om, at spørgsmålet vil blive afgjort i forbindelse med afsigelse af kendelse i sagen. I nogle sager opfordrer Landsskatteretten under sagens behandling klageren eller skattemyndighederne til at begære syn og skøn afholdt. I de tilfælde giver retten samtidig tilsagn om fuld omkostningsdækning. Hvis der begæres syn og skøn stiller Landsskatteretten behandlingen af sagen i bero indtil syn og skøn er afholdt, uanset om der er givet tilsagn om fuld omkostningsdækning eller ej.



Det hører til hovedreglen, at Landsskatteretten bestemmer, at en klager skal have dækket sine omkostninger til syn og skøn fuldt ud. Der er dog eksempler på, at Landsskatteretten har afvist fuld omkostningsdækning i forbindelse med syn og skøn. Landsskatterettens bestemmelse om at udgifter til syn og skøn skal dækkes fuldt ud, fremgår af rettens kendelse i den pågældende skatte- eller afgiftssag.

De omkostninger til syn og skøn, der efter Landsskatterettens bestemmelse kan dækkes fuldt ud i medfør af skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2, er kun omkostninger til syn og skøn, der er afholdt i medfør af skattestyrelseslovens § 30, stk. 1, jf. retsplejelovens § 343 (udenretligt syn og skøn). Det vil sige, at det er omkostninger til syn og skøn i en sag, der behandles ved Landsskatteretten.

Skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2, omfatter således ikke omkostninger til syn og skøn, der afholdes som led i selve skatte- eller afgiftssagens behandling ved domstolene (indenretligt syn og skøn). Disse udgifter til syn og skøn dækkes efter de almindelige procentsatser i skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 1, i det omfang de ikke er blevet dækket efter retsplejelovens regler om sagsomkostninger.

### **3.2.6. Ansøgning og udbetaling**

Det er de statslige told- og skattemyndigheder, der administrerer tilskudsordningen. Ansøgning om tilskud indgives til skatteyderens lokale told- og skatteregion, dvs. den region i det område, hvor skatteyderen har bopæl. Hvis skatteyderen er fraflyttet til udlandet, skal ansøgningen indsendes til den region, hvor pågældende havde bopæl indtil fraflytningen. Der er udarbejdet en særlig blanket til brug for ansøgning om omkostningsdækning, som kan fås hos told- og skatteregionerne.

Ved ansøgning om omkostningsdækning skal der vedlægges kopi af den betalte regning og af kendelsen eller dommen, hvis en sådan er afsagt. Oplysningerne skal attesteres af den, der har ydet sagkyndig bistand, ved dennes underskrift på blanketten.

Tilskuddet udbetales af told- og skatteregionen til den skattepligtige eller til den, som den skattepligtige har bemyndiget til på sine vegne af modtage betalingen. Regionen kan før udbetalingen kræve nærmere dokumentation for udgiften og kan også efterprøve en udgiftsfordeling. Efter praksis skal der meget til for at myndighederne tilsidesætter de sagkyndiges fordeling af udgifterne.

Told- og skatteregionens henholdsvis Københavns og Frederiksberg kommuners afgørelse om omkostningsdækning kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsen § 11, stk. 1, senest bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999. Klagefristen er 3 måneder, jf. bekendtgørelsens § 10.

### **3.2.7. Straf**

Oplysninger til brug for opgørelse af tilskud efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, gives under strafansvar efter skattestyrelseslovens § 33 D. Således kan den der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige oplysninger til brug for beregning af omkostningsdækning straffes med bøde, med mindre højere straf er forskyldt efter anden lovgivning, jf. § 33 D, stk. 1. Selskaber mv. - dvs. juridiske personer - kan også pålægges strafansvar, jf. § 33 D, stk. 2.

Efter skattestyrelseslovens § 33 E, stk. 1, kan skatteministeren under visse nærmere angivne betingelser tilkendegive skatteyderen, at en straffesag kan afgøres administrativt. Skatteministeren har delegeret denne kompetence til told- og skatteregionerne via sagsudlægningsbekendtgørelsen.

### **3.2.8. Den skattemæssige behandling af tilskud, fradrag for udgifter til sagkyndig bistand**

Tilskud efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, er skattefrie, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 1, nr. 1. Tilsvarende er tilskud fra almennyttige fonde til dækning af udgifter, der er omfattet af skattestyrelseslovens § 33 B, skattefrie, i det omfang de benyttes til formålet.

Omvendt kan udgifter til bistand i skattesager ikke fradrages ved indkomstopgørelsen, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 2, 1. pkt. I øvrigt kan udgifter, hvortil der kan ydes tilskud efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 2, 2. pkt. Ligningslovens § 7 Q, stk. 2, indeholder således en regel om fradragsbegrænsning, der gælder både i relation til skattesager og i relation til afgiftssager, der er omfattet af tilskudsordningen.

Forarbejderne til ligningslovens § 7 Q, stk. 2, 1. pkt., lyder (L 121, Folketingsåret 1996-97):

“Forslaget til § 7 Q, stk. 1, nr. 1, er sammen med forslaget til § 7 Q, stk. 2, en videreførelse af den gældende ordning, hvorefter tilskud efter omkostningsdækningsloven er skattefrie, og udgifter til bistand i skattesager ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

For så vidt angår nægtelsen af et ligningsmæssigt fradrag, der jo til dels modsvares af tilskudsordningen, indebærer lovforslagets gennemførelse reelt alene en nægtelse af kompensation for udgifter til bistand i skattesager i første instans - typisk sager, hvor den kommunale skattemyndighed foretager en skatteansættelse, der fraviger det selvangivne.

Fradragsnægtelsen berører ikke adgangen til at fradrage driftsomkostninger efter § 6, litra a, i statsskatteloven, hvis udgiften ikke vedrører en skattesag, f.eks. driftsudgifter til udfærdigelse af en erhvervsdrivendes regnskab, jf. SD-cirkulære 1988-32.”

Forarbejderne til ligningslovens § 7 Q, stk. 2, 2. pkt., lyder (L 56, Folketingsåret 1997-98):

“Det foreslås præciseret, at udgifter, hvortil der ydes tilskud efter reglerne om omkostningsdækning i kapitel 3 A i skattestyrelsesloven, ikke tillige kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Forslaget hindrer ikke, at der i samme omfang som hidtil - uden for skatteområdet - kan foretages et skattemæssigt fradrag for udgifter til sagkyndig bistand, når udgifterne blot ikke er af en type, hvortil der kan ydes tilskud efter kapitel 3 A i skattestyrelsesloven.”

På baggrund af ordlyden af ligningslovens § 7 Q, stk. 2, og de bemærkninger, der har ledsaget bestemmelsen kan det umiddelbart konstateres,

- at udgifter, der er tilskudsberettigede efter omkostningsdækningsreglerne, ikke kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen,
- at det ikke er valgfrit at søge om tilskud og at foretage fradrag,
- at der er nogle udgifter til bistand, som dels ikke er tilskudsberettigede, og dels heller ikke kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen,
- at der uden for skatteområdet kan foretages fradrag for udgifter til sagkyndig bistand, når udgifterne blot ikke er af en type, hvortil der kan ydes tilskud efter omkostningsdækningsreglerne,
- at udgifter, der ikke vedrører en skattesag, kan fradrages i overensstemmelse med driftsomkostningsbegrebet i statskattelovens § 6, litra a, jf. SD-cirkulære 1988-32.

Udvalget har fundet, at det vil ligge uden for de tidsmæssige rammer for udvalgets arbejde, og formentlig også uden for rammerne af udvalgets kommissorium, nærmere at behandle spørgsmålet om, hvorvidt udgifter, der ikke er tilskudsberettigede efter omkostningsdækningsreglerne, kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen ud fra et driftsomkostningssynspunkt, jf. statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Udvalget finder det dog ønskeligt, at det i ligningslovens § 7 Q, stk. 2, præciseres, hvilke udgifter til bistand mv., der ikke kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen.

### **3.3. Sammenfatning - Den gældende omkostningsdækningsordning**

Som det fremgår af det foregående, er den gældende ordning en skematisk ordning, der bygger på, at der i hovedparten af sagerne ikke skal udøves et skøn, når myndighederne skal træffe afgørelse om omkostningsdækning. Der ydes således tilskud med en fast procentsats, uanset udfaldet af den sag, der ønskes tilskud til, og uanset om sagen føres igennem til kendelse eller dom.

Det fremgår direkte af skattestyrelsesloven, hvilke udgifter, der kan ydes tilskud til, og i og med at det er sager, hvor afgørelsen kan påklages til skatteankenævnet og / eller Landsskatteretten (bortset fra forskudsopgørelsen og afgørelser om ejendomsvurdering), er det også klart hvilke sagstyper, der kan

ydes tilskud til. Da det er den skattepligtige en sag vedrører, der er tilskudsberettiget, er det også forholdsvis klart, hvem der kan ydes tilskud til.

Det forhold, at ordningen er indrettet skematisk, og at det er klart angivet til hvem, hvad og hvor meget, der kan ydes tilskud til, betyder, at ordningen er nem for myndighederne at administrere. Det betyder også, at borgere og virksomheder nemt kan forudse, om der kan ydes tilskud til en given sag og med hvor meget. Disse omstændigheder afspejles bl.a. i, at der årligt kun er meget få klagesager om omkostningsdækning.

### **3.4. Retsplejeloven**

#### **3.4.1. Fri proces**

Reglerne om fri proces findes i retsplejelovens kapitel 31 (§§ 330-336 c). Reglerne er senest grundlæggende ændret ved lov nr. 420 af 13. juli 1988. Lovændringen bygger på betænkning nr. 1113/1987.

I medfør af retsplejelovens § 330, stk. 3, § 330 a og § 331 a, er der udstedt bekendtgørelse nr. 1007 af 15. december 1999 om fri proces (bekendtgørelsen).

##### **3.4.1.1. Sagstyper, der er omfattet af reglerne om fri proces**

Der er ikke i retsplejeloven nogen positiv eller negativ afgrænsning af, i hvilke typer af sager, der kan meddeles fri proces.

Selv om betingelserne for meddelelse af fri proces i øvrigt er opfyldt, jf. nedenfor i afsnit 3.4.1.3., er man dog i praksis tilbageholdende med at meddele fri proces i visse sagstyper, jf. herved betænkning nr. 404/1966 om ændring af reglerne om fri proces og organisation af den vederlagsfri retshjælp, s. 15.

Dette gælder først og fremmest rene inkassosager, hvor der ikke er tvivl om, at kravet består. Dette gælder navnlig, hvis kravet ikke bestrides eller ikke kan bestrides. Begrundelsen herfor er, at der i sådanne sager ikke er nogen procesrisiko.

Tilsvarende gælder i sager, hvor de sociale hensyn, som ligger til grund for reglerne om fri proces, kun undtagelsesvis gør sig gældende, f.eks. sager om spekulation. Denne sagstype er karakteriseret ved, at man løber en vis økonomisk risiko alene for at opnå en ekstraordinær økonomisk gevinst. I sådanne sager skønnes det urimeligt at belaste det offentlige med udgifter til sagens førelse.

Det samme gælder i sager vedrørende forretningsmæssige forhold. I denne sagstype vil fri proces kun blive meddelt, hvis de sociale hensyn, der ligger til grund for reglerne om fri proces, gør sig gældende i det foreliggende tilfælde. Dette indebærer, at der typisk ikke vil blive meddelt fri proces til aktivt erhvervsdrivendes sager af overvejende erhvervmæssig karakter.

### **3.4.1.2. Personer, der er omfattet af reglerne om fri proces**

#### Økonomiske betingelser

Ifølge retsplejelovens § 330, stk. 1, nr. 2, kan der meddeles en person fri proces, hvis den pågældende ikke uden at lide væsentlige afsavn kan betale de omkostninger, der er forbundet med sagen. De nærmere regler om, hvad der skal forstås herved, er fastsat i bekendtgørelsen om fri proces.

Der kan således meddeles fri proces, hvis indkomsten ikke overstiger 203.000 kr. for enlige eller 258.000 kr. (tilsammen) for ægtepar eller samlevende med tillæg af 35.000 kr. for hvert barn, der forsørges af ansøgeren, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 4 og 5. Indtægtsgrænserne reguleres hvert år pr. 1. januar, jf. retsplejelovens § 330 a. Selv om ansøgerens indkomst overstiger disse beløbsgrænser, kan der undtagelsesvist meddeles fri proces, hvis ansøgeren skønnes at have et ganske særligt behov for bistand, eller sagens omkostninger skønnes at blive ekstraordinært store, jf. bekendtgørelsens § 5.

Som indtæftsgrundlag anvendes summen af den personlige indkomst og den eventuelle positive sum af kapitalindkomst med tillæg af aktieindkomst og CFC-indkomsten, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 1 og 2. Dette indtæftsgrundlag anvendes med virkning for det andet kalenderår efter indkomstårets udløb, jf. § 2, stk. 3, og § 9, stk. 1, medmindre de aktuelle indkomstforhold afviger væsentligt herfra, jf. § 3. Ansøgninger om fri proces i 2000 afgøres således som udgangspunkt på grundlag af indkomsten i 1998.

Selv om de økonomiske betingelser er opfyldt, meddeles der dog afslag på fri proces i bagatelsager, dvs. sager, hvor omkostningerne skønnes at blive uvæsentlige i forhold til ansøgerens indtæftsgrundlag, jf. bekendtgørelsens § 6, stk. 2.

#### Materiel betingelse

Ud over at opfylde de økonomiske betingelser, jf. ovenfor under afsnit 3.1., skal ansøgeren også have "rimelig grund til at føre proces", jf. retsplejelovens § 330, stk. 1, nr. 1. Den betingelse betyder i almindelighed, at ansøgeren skal have udsigt til at få medhold i sin påstand.

Ved vurderingen af, om denne betingelse er opfyldt, foretages der et konkret skøn i hvert enkelt tilfælde. Afgørelsen træffes på grundlag af det foreliggende skriftlige materiale fra ansøgeren og dennes advokat, og efter omstændighederne også på grundlag af akter fra andre offentlige myndigheder, eventuelt mødenotater m.v.

I vurderingen af, om der er rimelig grund til at føre retssag, lægges der endvidere vægt på, om mulighederne for administrativ behandling af sagen er udtømt.

Retsplejelovens § 335 a opregner nogle sagstyper, hvor parten altid har rimelig grund til at føre proces. Det drejer sig for det første om sager, hvor en forbruger har fået medhold ved Forbrugerklagenævnet eller et godkendt privat klage- eller ankenævn, men hvor den erhvervsdrivende ikke har opfyldt afgørelsen, eller hvor den erhvervsdrivende har indbragt afgørelsen for retten. For det andet drejer det sig om sager, hvor en advokat klient har fået medhold i en salærafgørelse i kredsbestyrelsen eller i Advokatenævnet, men hvor advokaten ikke har opfyldt afgørelsen, eller hvor advokaten har indbragt afgørelsen for retten.

#### Fri proces i principielle sager

Efter retsplejelovens § 331 kan der meddeles fri proces, selv om betingelserne i lovens § 330 ikke er opfyldt, når særlige grunde taler derfor. Dette gælder navnlig i sager, som er af principiel karakter eller af almindelig offentlig interesse, eller som har væsentlig betydning for ansøgerens sociale eller erhvervs-mæssige situation.

Med hensyn til sager af principiel karakter eller almindelig offentlig interesse sigtes der navnlig til sager, hvori der rejses hidtil uafklarede lovfortolknings spørgsmål, sager af mere betydende indgreb over for enkeltpersoner eller grupper, herunder beskyttelse af politiske mindretal, samt sager, hvis afgørelse vil kunne tjene som præjudikat ved senere tilfælde.

For så vidt angår sager, som har væsentlig betydning for ansøgerens sociale eller erhvervs-mæssige situation, sigtes navnlig til, at det ikke er udelukket at opnå fri proces i sager udsprunget af mindre, selvstændig erhvervsvirksomhed.

Ovenfor er det omtalt, at en part altid har rimelig grund til at føre proces, når vedkommende har fået medhold ved Forbrugerklagenævnet, retsplejelovens § 335 a. I den forbindelse, og i tilknytning til det anførte om fri proces i principielle sager, skal det tilføjes, at Erhvervsministeriet yder et driftstilskud til Forbrugerrådet på 1 mill. kr. årligt i årene 1999-2001 til etablering af "Forbrugernes Principisager".

Under denne ordning udvælger Forbrugerrådet sager, hvor der ydes økonomisk støtte og vejledning til forbrugere i principielle forbrugersager. Formålet med ordningen er at fremme, at der opnås en retsafgørelse i sager af særlig interesse for forbrugerne, herunder sager, der kan være af betydning for retsudviklingen på forbrugerområdet.

Når en sag er udvalgt til at være omfattet af ordningen, sørger Forbrugerrådet for advokatbistand mv. og indestår for samtlige sagens omkostninger, dvs. retsafgift og eventuelle omkostninger der pålægges forbrugeren i forbindelse med sagens førelse.

Forbrugerrådet skal sikre, at eventuel mulighed for at få godtgjort omkostninger i form af fri proces eller dækning fra retshjælpsforsikring udnyttes. Såfremt forbrugeren ved en retsafgørelse tillægges retsomkostninger, kan Forbrugerrådet oppebære dette beløb. Forbrugerrådet kan derudover ikke opkræve gebyrer eller anden form for betaling af forbrugeren.

#### **3.4.1.3. Behandling af ansøgninger om fri proces**

Ansøgning om fri proces til sager i 1. instans indgives til statsamtet på det sted, hvor sagen agtes anlagt eller skal anlægges, jf. retsplejelovens § 330, stk. 4. Statsamtets afgørelse kan påklages til Justitsministeriet (Civilretsdirektoratet). Der gælder ikke nogen klagefrist.

Civilretsdirektoratet træffer afgørelse som første og eneste instans i anke- og kæresager, jf. § 330, stk. 5, og i de særlige tilfælde, der omfattes af § 331 (jf. ovenfor i afsnit 3.3.).

Bevillingen kan tilbagekaldes, når de forudsætninger, under hvilke den er meddelt, viser sig ikke at være til stede eller at være bortfaldet, jf. § 332, stk. 6. Når bevillingen tilbagekaldes, ophører virkningerne af fri proces.

#### **3.4.1.4. Omkostninger, der dækkes ved fri proces**

Fri proces medfører, jf. retsplejelovens § 332, stk. 1, for en part i en retssag:

- Ⓒ Fritagelse for at betale retsafgifter,
- Ⓒ Beskikkelse af advokat, som betales af statskassen,
- Ⓒ Godtgørelse for udgifter, som med god grund er afholdt til vidneførsel, syn- og skønsforretninger o.l.,
- Ⓒ Fritagelse for at erstatte modparten sagens omkostninger.

En bevilling af fri proces kan begrænses til enkelte af disse punkter.

Fri proces omfatter hele sagen i den pågældende retsinstans samt fuldbyrdelse af afgørelsen. Normalt omfatter fri proces også de foranstaltninger, som er foretaget inden meddelelse af fri proces.

Endvidere omfatter fri proces sagens behandling i højere retsinstans, såfremt sagen er indbragt af modparten, og den part, der har fri proces, helt eller delvist har fået medhold i den foregående instans.

Fri proces omfatter alene de omkostninger ved sagen, der ikke er dækket af en retshjælpsforsik-ring eller anden form for forsikring.

Pålægges modparten sagsomkostninger, tilfalder de statskassen, jf. § 334.

I § 335 er der givet retten mulighed for at pålægge den part, der har fri proces, helt eller delvist at erstatte de af statskassen afholdte udgifter ved den fri proces, som det ikke kan pålægges modparten at godtgøre, når "partens forhold og omstændighederne i øvrigt taler derfor". Se afsnit 3.6 ovenfor om bestemmelsen i retsplejelovens § 335.

#### **3.4.1.5. Skattemæssige konsekvenser af fri proces**

Fri proces er en offentligretlig naturalydelse, som tilkommer alle borgere på lige betingelser, og som ingen er afskåret fra at modtage, hvis de opfylder betingelserne i retsplejeloven. Efter praksis beskattes sådanne ydelser fra det offentlige ikke hos modtageren.

### **3.4.2. Sagsomkostninger**

#### **3.4.2.1. De relevante bestemmelser i retsplejelovens kapitel 30**

Efter retsplejelovens § 311 skal enhver part betale de omkostninger, som foranlediges ved processuelle skridt, der begæres af ham eller sættes i bevægelse, dog med forbehold af ret til at få dem erstattet af modparten. Omkostninger ved processuelle skridt, som retten anordner, kan foreløbig kræves betalt enten af den part, i hvis interesse retten anser det foretagne at være, eller af begge parter i det forhold, som retten bestemmer.

Efter retsplejelovens § 312 er den tabende part pligtig at erstatte modparten de ham ved retssagen påførte udgifter, for så vidt parterne ikke selv har truffet en anden overenskomst, eller retten under særlige omstændigheder finder skellig grund til at gøre afvigelse fra denne regel.



Efter bestemmelsens stk. 2 skal udgifter, der ikke har været fornødne for sagens forsvarlige udførelse, ikke erstattes. Hvilke udgifter der i det givne tilfælde har været fornødne, afgør retten efter sit skøn. Beløbet ansættes under ét til en rund sum, således at udgift til advokatsalær erstattes med et passende beløb, og øvrige udgifter så vidt muligt erstattes fuldt ud.

Når en sag hæves, kan retten efter bestemmelsens stk. 4 efter omstændighederne pålægge den ene part helt eller delvis at erstatte modparten dennes sagsomkostninger eller bestemme, at hver af parterne skal bære sine omkostninger (ophæve omkostningerne).

I § 316 bestemmes det, at når parterne hver især for en del taber og for en del vinder sagen, bliver sagens omkostninger delvis at pålægge en af parterne eller at ophæve. Dog kan retten efter bestemmelsens stk. 2 pålægge en part at erstatte modparten sagens omkostninger, når dennes påstand kun i mindre betydelig grad har været afvigende fra, hvad der bliver fastlagt som ret, og ingen særskilte omkostninger er foranledigede ved afvigelsen.

Til illustration af hvordan sagsomkostningerne behandles i skattesager, hvor skatteyder får delvis medhold, kan nævnes, at i 1999 blev der afsagt 16 domme, hvori skatteyderen fik delvis medhold. Kun i en enkelt af dommene blev skatteyderen pålagt sagsomkostningerne. I de øvrige sager er sagsomkostningerne enten blevet ophævet (7) eller blevet pålagt Skatteministeriet (8).

### **3.4.2.2. Fastsættelsen af advokatsalær**

Indtil 1996 beregnede advokaterne normalt deres salærer med udgangspunkt i de af Advokatsamfundet vedtagne vejledende salærtakster. Konkurrenceankenævnet har imidlertid i 1996 stadfæstet en afgørelse fra Konkurrencerådet, hvor Advokatsamfundet fik påbud om at ophæve de faste salærtakster.

Advokatrådet har herefter i en meddelelse af 19. august 1996 bl.a. oplyst:

“Salærerne er herefter reguleret af retsplejelovens § 126, stk. 2, hvorefter en advokat ikke må kræve højere vederlag for sit arbejde end, hvad der kan anses for rimeligt. Ved fastsættelsen af, hvad der kan anses for at være et rimeligt vederlag, kan der efter Advokatrådets opfattelse tages udgangspunkt i de almindelige salærparametre:

- arbejdets art og omfang
- det med sagen forbundne ansvar
- sagsgenstandens størrelse
- sagens betydning for klienten
- den medgåede tid
- det opnåede resultat.”

De nævnte salærparametre er i overensstemmelse med de forhold, som skifteretten efter konkurslovens 239, stk. 1, skal tage hensyn til ved fastsættelsen af vederlaget til kurator.

Det salær, som parten i en retssag skal betale sin advokat, er ikke i sig selv bestemmende for, hvilket beløb en tabende modpart skal erstatte parten. Retten fastsætter omkostningsbeløbet for så vidt angår advokatudgifter til et "passende beløb", jf. retsplejelovens § 312, stk. 2. Partens tilsvarende til advokaten vil således kunne overstige de advokatomkostninger, som parten får tilkendt, hvis denne vinder sagen.

De hidtidige salærtakster danner fortsat grundlag for domstolenes omkostningsfastsættelse. Landsretspræsidenterne har således ved en cirkulæreskrivelse af 2. september 1996 til byretterne meddelt, at de af landsretterne - på grundlag af Advokatsamfundets salærtakster - udsendte vejledende takster for sagsomkostninger i borgerlige sager "fortsat og indtil videre er udtryk for landsretternes praksis og anvendes derfor som udgangspunkt for omkostningsfastsættelser og fastsættelse af salær til advokater, der er beskikkede for parter, der har fri proces."

De beløb, der tilkendes af retten til dækning af advokatudgifter, fastsættes således fortsat med udgangspunkt i de tidligere vejledende salærtakster. På den baggrund er de vejledende salærtakster fortsat af betydning for omkostningsfastsættelsen.

Taksterne bygger på et princip, hvorefter sagens værdi er bestemmende for salærets størrelse. Den takstmæssige omkostningsfastsættelse kan fraviges i op- eller nedadgående retning, navnlig under hensyn til arbejdets omfang. Det almindelige er dog, at taksterne følges.

Der arbejdes med proceduresalær, inkassosalær og salær for møde i fogedretten,

Proceduresalæret kan beregnes efter følgende tabel (ekskl. moms):

<u>Sagsværdi</u>	<u>Salær</u>
Indtil 10.000 kr:	4.500 kr.
Af de næste 5.000 kr.:	15 %
Af de næste 5.000 kr.:	10 %
Af de næste 80.000 kr.:	7 %
Af de næste 170.000 kr.:	6 %
Af resten:	3 %

Proceduretaksten finder kun fuld anvendelse, når der finder en egentlig procedure sted, og kun for den del af kravet, der er procederet om.

Som nævnt i retsplejelovens § 312 skal udgifter, der ikke har været nødvendige for at føre sagen forsvarligt, ikke betales af den tabende part. Det er dog fast antaget, at den vindende parts advokatsalær skal dækkes uden hensyn til, om antagelse af advokat i det enkelte tilfælde kan anses for at have været nødvendig. Antagelse af advokat for en part i en civil retssag anses med andre ord altid for nødvendig.

Som nævnt er det salær, som en part i en retssag skal betale sin advokat, ikke i sig selv bestemmende for, det beløb domstolene bestemmer, at den tabende modpart skal erstatte parten. Retten fastsætter således omkostningsbeløbet til et "passende" beløb, og til brug herfor anvendes de hidtidige salærtakster. Da advokater imidlertid benytter timeafregning, giver det sig selv, at med et system, hvor omkostningsfastsættelsen som udgangspunkt bygger på et princip, hvorefter sagens værdi er afgørende, vil den skatteyder, der får tilkendt sagsomkostninger, ikke herved få dækket sine udgifter til advokat fuldt ud. Det er således almindeligt, at skatteyderens udgifter til advokatsalær i en retssag overstiger de sagsomkostninger, som domstolene tilkender skatteyderen, hvis han eller hun vinder sagen.

### **3.4.2.3. Fastsættelsen af udgifter til sagens oplysning**

Efter retsplejelovens § 311 afholdes oplysningsudgifter i første omgang af den part, der har begæret det pågældende oplysningsskridt foretaget. Ved dommen tages der stilling til, om de udgifter, som den vindende part måtte have afholdt, skal erstattes af modparten. Hovedreglen er den samme som for andre sagsomkostninger, nemlig at den tabende part skal erstatte modpartens omkostninger. Denne afgørelse træffes - i modsætning til afgørelsen med hensyn til advokatomkostninger - efter en mere konkret vurdering af, om den pågældende omkostning har været nødvendig for sagens forsvarlige udførelse.

De typiske udgifter til sagens oplysning er

- 1) vederlag til syn- og skøns mænd,
- 2) gebyrer til responsumudvalg m.v. og
- 3) vidnegodtgørelse.

Vederlag til syn- og skøns mænd

Dette vederlag fastsættes af retten efter retsplejelovens § 211, som et arbejdsvederlag med udgangspunkt i det tidsforbrug, der under hensyntagen til sagens beskaffenhed og karakteren af de stillede spørgsmål med rimelighed kan anses for at have været nødvendigt til hvervets udførelse. Fastsættelsen sker sædvanligvis efter forslag fra skønsmanden selv. Vederlaget varierer i praksis ofte mellem 400 kr. og 1.000 kr. pr. time. Skal syn- og skønsmanden - ud over at foretage besigtigelse og skriftligt besvare de stillede spørgsmål - også afgive forklaring under domsforhandlingen, vil tidsforbruget sjældent kunne være mindre end ca. 5 timer inkl. forberedelse. Hertil kommer sekretærbistand samt godtgørelse af transportudgifter og afholdte udgifter i øvrigt m.v. Ud over vederlag og godtgørelse til syn- og skønsmanden selv skal der i visse tilfælde betales et gebyr til den institution eller forening, der foreslår syn- og skønsmanden.

#### Gebyrer til resposumudvalg m.v.

Sådanne gebyrer udgør normalt faste beløb af varierende størrelsesorden op til et par tusinde kroner. Det er dog ikke alle organisationer, der opkræver gebyr.

#### Vidnegodtgørelse

Vidnegodtgørelse fastsættes efter regler udstedt af Justitsministeriet i medfør af retsplejelovens § 188. Godtgørelsen udgør for tiden 40 kr. for hver påbegyndt periode af 2 timers fravær fra hjemmet, dog mindst 80 kr., jf. bekendtgørelse nr. 712 af 17. november 1987. Der kan tilkendes højere beløb, såfremt vidnet har haft udgifter eller tab, der overstiger denne godtgørelse. Der tilkommer endvidere vidnet godtgørelse for transport og eventuelt hotelophold. Udgiften til vidner, der bor i retskredsen, og som ikke har tabt arbejdsfortjeneste, vil efter disse regler oftest være ret begrænset. Er der derimod tale om vidner, der må rejse langt, eller som mister f.eks. en hel dagløn, vil udgifterne kunne andrage ikke ubetydelige beløb.

#### **3.4.2.4. Fastsættelse af andre omkostninger**

Efter gældende praksis godtgøres en parts egne udgifter til transport til retsmøde, tabt arbejdsfortjeneste, kopiering m.v. i almindelighed ikke som sagsomkostninger. I visse tilfælde tillægges selvmødere dog - udover positive oplysningsomkostninger - et mindre rundt og ikke nærmere specificeret beløb, navnlig i sager, der på grund af deres omfang må antages at have indebåret udgifter for den pågældende.

Nødvendige udgifter til oversættelse og tolkebistand kan også godtgøres.

#### **3.4.2.5. Ophævelse af omkostningerne**

Hovedreglen er som nævnt, at den tabende part skal erstatte den vindende part dennes omkostninger. Kun i særlige tilfælde ophæves omkostningerne. Dette finder navnlig sted, hvor sagen ikke har en klar vinder, jf. § 316, stk. 1. En række momenter indgår i skønnet, og det er vanskeligt at angive præcise retningslinier herfor. Ophævelse kommer ofte på tale, hvor det vundne beløb er væsentligt mindre end halvdelen af det påståede, men bl.a. baggrunden for sagen - og for sagsøgtes indsigelser - spiller også ind.

Den kommenterede retsplejelov af Bernhard Gomard og Jens Møller (1994) citerer på side 413 i bind I Civilprocesudkastet fra 1899 i forbindelse med behandlingen af sidste led i § 312, stk. 1, om afvigelse ved sagsomkostningsfastlæggelsen. Ifølge Civilprocesudkastet tænkes der

“ikke på selve det almindelige tilfælde, at sagen overhovedet frembyder tvivl. Der tænkes derimod på sådanne tilfælde, hvor f.eks. tvivlen hidrører fra utydeligheder i en mellem parterne oprettet kontrakt, for hvilken de begge bæreransvaret, eller hvor den vindende part trods sagens tvivlsomhed fra først af uden grund er optrådt så afvisende over for modparten, at han derved har fremtvunget en proces, hvis resultat efter al rimelighed lige så vel kunne være opnået uden proces...”

I kommentaren siges det herefter, at der i praksis er en tendens til at ophæve sagens omkostninger i videre omfang end efter den i de citerede motiver angivne forståelse af lovreglen.

#### **3.4.2.6. Sagsomkostninger når en part har fri proces**

Retsplejelovens § 332 om betydningen af at en part har fri proces er omtalt i afsnit 3.4.1.5.

Efter § 334 skal modparten betale sagsomkostninger, som om parten ikke havde fri proces. Beløbet tilfalder efter bestemmelsen statskassen. Har den part, der har fri proces, selv afholdt udgifter i anledning af sagen, fordeler retten beløbet mellem statskassen og parten.

Skal parten betale sagsomkostninger, skal omkostningerne pålægges statskassen. Efter § 335 kan retten dog pålægge en part, der har fri proces, helt eller delvis at erstatte statskassens udgifter ved den fri proces i det omfang, udgifterne ikke pålægges modparten, når partens forhold og omstændighederne i øvrigt taler derfor.

Bestemmelsen i § 335 skal ifølge den kommenterede retsplejelov, bind I, side 458, ses i lyset af, at den, der søger fri proces, skal fremlægge alle relevante, faktiske oplysninger, herunder også om de svage punkter i sagen. Tabes sagen på grund af omstændigheder, som ansøgeren kunne og burde have oplyst om i forbindelse med ansøgningen, forekommer det ikke rimeligt, at det offentlige skal betale sagens omkostninger. Dette gælder såvel, hvor parten har opnået fri proces ved at give urigtige oplysninger af

væsentlig betydning, som hvor de forudsætninger, under hvilke fri proces må antages at være meddelt, senere er bristet på grund af forhold, som parten snarere bør bære risikoen for end det offentlige. Bestemmelsen i § 335 giver således retten en mulighed for i en sådan situation at pålægge den part, der har fri proces, helt eller delvis at erstatte statskassen udgifterne ved den fri proces.

### **3.4.2.7. Den skattemæssige behandling af tilkendte sagsomkostninger**

Tilkendte sagsomkostninger fastsættes af domstolene efter reglerne i retsplejelovens § 312 efter en vurdering af, hvilke udgifter, der har været fornødne. Beløbet fastsættes således, at udgift til advokatsalær erstattes med et passende beløb, og øvrige udgifter erstattes så vidt muligt fuldt ud. Tilkendte sagsomkostninger er en erstatning, som tager sigte på at dække skatteyderens formueudgifter ved sagsførelsen. Følgelig må de tilkendte sagsomkostninger være skattefrie for modtageren, jf. statskattelovens § 5, stk. 1, litra a.

### **3.4.3. Retsafgiften**

#### **3.4.3.1. Afgiftens fastsættelse**

Ved en sags anlæg ved domstolene skal der betales en retsafgift.

Efter retsafgiftsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 460 af 27. juni 1989, senest ændret ved lov nr. 1103 af 29. december 1999, er retsafgiften i sager om penge eller penges værd 500 kr. og 2 pct. af sagens værdi over 6.000 kr. Ved berømmelse af domsforhandlingen skal der yderligere betales 1/5 af den oprindelige retsafgift.

I andre sager, der ikke angår penge eller penges værd, er retsafgiften 500 kr.

Sagens værdi beregnes efter reglerne i retsplejelovens §§ 228 og 229.

Efter bestemmelsen i retsplejelovens § 228 bestemmes sagens værdi efter påstanden i stævningen. Omfatter påstanden flere krav fra samme part, er sagens værdi den samlede værdi af disse krav. Renter, sagsomkostninger og værdien af en modydelse, hvoraf krav måtte være betinget, medregnes ikke.

Efter § 229 skal sagsøgeren anslå sagens værdi så nøjagtigt som muligt, såfremt værdien ikke kan bestemmes på grundlag af påstanden i stævningen, men sagen dog er af økonomisk værdi. Om fornødent ansætter retten værdien ved et skøn.

Udvides påstanden, omberegnes afgiften på grundlag af den udvidede påstand. En nedsættelse af påstanden giver ikke ret til tilbagebetaling af afgift.

Afgiftspligten bortfalder, hvis der senest 6 uger før en berammet domsforhandling gives retten meddelelse om, at sagen er bortfaldet.

Nedlægger sagsøgte påstand om selvstændig dom, betragtes denne påstand som et selvstændigt søgsmål.

Afgift svares ikke af en part, der har fri proces. Bevilges fri proces efter afgiftens betaling, finder tilbagebetaling sted.

Som det fremgår af det ovenstående om retsafgiftens størrelse og beregning, kan den ikke være tænkt som værende dækkende for det offentliges udgifter ved en retssag, herunder heller ikke som værende dækkende for den tid, det tager at behandle en sag.

#### **3.4.3.2. Bevisoptagelse m.v.**

For bevisoptagelse, herunder optagelse af syn og skøn, svares 400 kr., medmindre bevisoptagelsen sker under eller til brug for en her i landet anlagt retssag.

#### **3.4.3.3. Afgifter for appel**

For anke svares afgift på grundlag af påstanden i ankesagen. For anke til Højesteret forhøjes afgiften med 50 pct., og afgiften udgør mindst 1.500 kr. Såfremt parten har fri proces i ankesagen, skal denne ikke betale afgift. Afgiften for anke tilbagebetales ikke, hvis ankesagen bortfalder. Dog er det antaget, at afgiften skal tilbagebetales, hvis anken afvises, fordi den er foretaget for sent.

For kære til Højesteret svares en afgift på 750 kr. Afgiftsfri er kære iværksat af en part, der har fået meddelt fri proces. Omgøres den påkærede kendelse eller beslutning, skal den erlagte kæreafgift tilbagebetales. Får den kærende helt eller delvis medhold ved kæremålets afgørelse, skal kæreafgiften ligeledes tilbagebetales.

#### **3.4.3.4. Afgiftens beregning og betaling**

Afgiften, der beregnes som en procentdel, afrundes op efter til nærmeste kronebeløb, som er deleligt med 10. Afgiften tilfalder statskassen.

Afgiftspligten påhviler den, der fremsætter begæringen om retshandlingens foretagelse. Såfremt begæringen er fremsat i henhold til fuldmagt, hæfter tillige den befuldmægtigede for afgiften, såfremt denne kan beregnes ved begæringens fremsættelse. Afgiftspligten påhviler den, der har anlagt sagen, hvis retten træffer bestemmelse om berømmelse af domsforhandling uden begæring fra en af sagens parter.

Kan afgiften for en retshandling beregnes ved fremsættelsen af begæringen om retshandlingens foretagelse, kan afgiften kræves betalt samtidig med begæringens fremsættelse. Betales afgiften ikke efter påkrav, kan retten fastsætte en frist for afgiftens betaling. Betales afgiften ikke inden fristens udløb, betragtes begæringen som bortfaldet. I så fald bortfalder også afgiften.

Kan afgiften ikke beregnes ved begæringens fremsættelse, betales afgiften efter påkrav. Der kan ved begæringens fremsættelse kræves sikkerhed for afgiftens betaling, medmindre retten af egen drift skal udføre retshandlingen.

Efterbetaling af for lidt beregnet afgift kan ikke kræves, når der er forløbet 6 uger efter, at den afgiftspligtige har fået kundskab om beregningen. Efterbetaling kan dog kræves, hvor beregningen hviler på urigtige, ufuldstændige eller på anden måde vildledende oplysninger fra den afgiftspligtige eller hans befuldmægtigede.

#### **3.4.3.5. Provenuet fra retsafgifterne**

Størrelsen af provenuet fra de årligt indkomne retsafgifter er i statsregnskabet for finansåret 1998 opgjort på Justitsministeriets konto for retsvæsen til 390,1 mill. kr. Heri indgår såkaldte obligatoriske bidrag og bøder mv.

I 1998 var retsafgiften på 1 pct. af den del af sagsværdien der oversteg 6.000 kr. Fra 1. januar 2000 er retsafgiften som nævnt på 2 pct. af den del af sagsværdien der overstiger 6.000 kr. Derfor er kontoen for retsafgifter på finansloven for 2000 forhøjet til 409,4 mill. kr.

Det er baggrund af statsregnskabet ikke muligt at sige noget om statens provenu fra retsafgifter i skatte- og afgiftsretssager.

### **3.5. Andre måder, hvorpå den skatte- eller afgiftspligtige kan få dækket udgifter til sagkyndig bistand**

#### **3.5.1. Retshjælpsforsikring**



Retshjælpsforsikringen er en privat - ikke lovpligtig - forsikring, der har sammenhæng med reglerne om fri proces. Retshjælpsforsikring er normalt indeholdt i en almindelig familieforsikring med indbodækning, i en kaskoforsikring på bil eller båd eller en villa- og fritidshusforsikring.

Retshjælpsforsikringen dækker ikke skattesager. Det fremgår af § 3, stk. 2 i de betingelser for retshjælpsforsikring, som Assurandørsocietetet (nu Forsikring og Pension) har fastsat sammen med Forbrugerrådet, og som gælder for alle forsikringsselskaber. Retshjælpsforsikring vil derfor ikke behandles yderligere i denne betænkning.

### **3.5.2. Retshjælp**

#### **3.5.2.1. Offentlig retshjælp**

Offentlig retshjælp indebærer, at den retshjælpssøgende kan få tilskud til dækning af en del af en advokatregning for den ydede hjælp. Tilskuddet dækker udgifterne til mindre sager, hvor en advokat rådgiver eller hjælper med at formulere f.eks. en klage over en offentlig myndigheds afgørelse. Det er ikke alle advokater, der er omfattet af retshjælpsordningen.

Reglerne om offentlig retshjælp findes i retsplejelovens § 128, stk. 1-4, og i bekendtgørelse nr. 1039 af 16. december 1999.

Efter retsplejelovens § 128, stk. 1, skal advokater, der er antaget til at udføre sager for parter, der har fri proces, yde retshjælp til personer, der opfylder de økonomiske betingelser for at få fri proces. Andre advokater kan også påtage sig en sådan forpligtelse, jf. retsplejelovens § 128, stk. 2.

I bekendtgørelse nr. 1039 af 16. december 1999 er der fastsat regler om ydelse af retshjælp, om omfanget af advokaternes forpligtelse, hvilke sagsområder retshjælpen omfatter og om hvem, der er berettiget til retshjælp. Der er endvidere fastsat regler om vederlag til advokater, der yder retshjælp, og om tilskud fra statskassen til betaling af vederlaget.

#### De økonomiske betingelser for retshjælp

Efter bekendtgørelse nr. 1039 af 16. december 1999 gives der retshjælp til personer, hvis indtægtsgrundlag er kr. 203.000 eller mindre, og for gifte personer ydes retshjælp, hvis summen af ægtefællernes indtægtsgrundlag er kr. 258.000 eller mindre. For hvert hjemmeboende barn under 18 år forhøjes beløbet med kr. 35.000, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 5.

Da de økonomiske betingelser for offentlig retshjælp svarer til de økonomiske betingelser for fri proces, henvises der i øvrigt til afsnit 3.4.1.3. herom.

### Retshjælpens område

Offentlig retshjælp omfatter rådgivning og udarbejdelse af enkelte skriftlige henvendelser af sædvanlig art, herunder ansøgning om fri proces og processkrifter i retssager, jf. § 6, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 1039 af 16. december 1999 (almindelig retshjælp). Herudover er en række andre sager, som ikke er relevante i nærværende sammenhæng, omfattet af ordningen.

Hvis der foreligger en tvist, kan advokaten give yderligere retshjælp, hvis særlige forhold taler for det, herunder især hvis der er udsigt til, at sagen ved advokatens yderligere bistand kan afsluttes ved forlig, jf. bekendtgørelsens § 6, stk. 2 (udvidet retshjælp).

Der kan ikke gives offentlig retshjælp til aktivt erhvervsdrivendes sager af overvejende erhvervsmæssig karakter, eller til sager, der angår eller er under behandling ved en forvaltningsmyndighed, hvis det må antages, at vejledning og bistand i fornødent omfang gives af myndigheden. Der kan dog gives retshjælp til at klage over en forvaltningsmyndigheds afgørelse. Se bekendtgørelsens § 6, stk. 3.

### Retshjælpens omfang

Efter § 7, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 1039 af 16. december 1999 kan advokaten give almindelig retshjælp for et vederlag af indtil 800 kr. inkl. moms. Heraf betaler staten 75% og den retshjælpssøgende betaler resten. Hvis retshjælpen gives i forbindelse med en ansøgning om fri proces betaler staten hele vederlaget.

Advokaten kan give udvidet retshjælp for et yderligere vederlag - dvs. ud over den almindelige retshjælp - på indtil 1.830 kr. inkl. moms. Heraf betaler staten og den retshjælpssøgende hver halvdelen, jf. bekendtgørelsens § 7, stk. 2. Hvis retshjælpen gives i forbindelse med en ansøgning om fri proces, betaler staten hele vederlaget.

### Offentlig retshjælp i skattesager

Offentlig retshjælp omfatter ikke sager, der verserer for offentlige myndigheder, men omfatter dog hjælp til at klage over disses afgørelser. Dvs. der kan ydes hjælp til udarbejdelse af en klageskrivelse. Sager, der verserer for skattemyndighederne, er således ikke omfattet af ordningen, og der vil ikke kunne ydes tilskud til rådgivning i en sådan sag.

Hjælp til at klage over skattemyndighedernes afgørelser vil dog være omfattet. Klage til skatteankenævn og klage til Landskatteretten - både over afgørelser truffet af den kommunale skattemyndighed og af told- og skatteregionerne - samt klage over en told- og skatteregions afgørelse til Told- og Skattestyrelsen vil således være omfattet af ordningen, forudsat at der er tale om en enkelt skriftlig henvendelse af sædvanlig art.

Ordningen omfatter dog ikke sådanne skriftlige henvendelser, hvortil offentlige myndigheder sædvanligvis yder tilstrækkelig bistand. Det må derfor antages, at ordningen f.eks. ikke omfatter udfyldelse af selvangivelsen.

Offentlig retshjælp ydes ikke til aktivt erhvervsdrivendes sager af overvejende erhvervsmæssig karakter, hvilket må antages at omfatte disses sager ved skattemyndighederne.

På baggrund af kravene til sagens karakter, omfanget af retshjælpen og kredsen af tilskudsberettigede, vil ordningen formentlig kun sjældent være relevant i skattesager.

#### Den skattemæssige behandling af offentlig retshjælp

Offentlig retshjælp er en offentligretlig naturalydelse, der tilkommer alle borgere på lige betingelser, og som ingen er afskåret fra at modtage, hvis de opfylder betingelserne i retsplejeloven. Efter praksis beskattes sådanne tilskud ikke hos modtageren.

#### **3.5.2.2. Privat retshjælp**

Efter retsplejelovens § 128, stk. 5 kan justitsministeren yde tilskud af statskassen til retshjælps-kontorer (retshjælpsinstitutioner). Retshjælpsinstitutionerne kan opdeles i to grupper, dels advokatvagterne, der er omfattet af Advokatrådets advokatvagtordning, dels de private retshjælpsinstitutioner som f.eks. Københavns Retshjælp og Århus Retshjælp.

I en beretning af 13. december 1978 fra en arbejdsgruppe under Justitsministeriet er der fastsat retningslinier for godkendelse af en retshjælpsinstitution som tilskudsberettiget.

Privat retshjælp er gratis.

#### De økonomiske betingelser for retshjælp

Advokatvagterne yder retshjælp anonymt, dvs. uden at foretage kontrol af den retshjælpssøgendes indtægtsgrundlag.

Nogle private retshjælpsinstitutioner yder også anonym retshjælp, mens andre kun tilbyder retshjælp til personer, der opfylder de økonomiske betingelser for at få fri proces.

### Retshjælpens område og omfang

Efter Justitsministeriets regler for godkendelse af retshjælpsinstitutioner som tilskudsberettigede er det en betingelse, at hjælpen er gratis, og at den som minimum omfatter sagstyper, der er omfattet af den offentlige retshjælp. Rådgivningen behøver dog ikke være begrænset hertil.

Advokatvagternes retshjælp er mundtlig. Rådgivningen er ikke begrænset til de sagstyper, der er omfattet af reglerne om offentlig retshjælp.

De private retshjælpsinstitutioner yder ligeledes mundtlig rådgivning. Herudover hjælper de private retshjælpsinstitutioner med skriftlige henvendelser til private modparter og offentlige myndigheder. Rådgivningen er i almindelighed begrænset til de sagstyper, der er omfattet af reglerne om offentlig retshjælp.

### Privat retshjælp i skattesager

Privat retshjælp er også mulig i skattesager. Ligesom for den offentlige retshjælps vedkommende er privat retshjælp dog næppe særligt relevant i skattesager pga. kravene til sagens karakter og omfanget af retshjælpen og det forhold, at den kun kan anvendes af en begrænset personkreds.

For så vidt angår advokatvagtordningen vil den dog kunne anvendes af en videre personkreds end den offentlige retshjælp, fordi advokatvagten ikke foretager kontrol af den retshjælpssøgendes indkomstforhold.

### Den skattemæssige behandling af privat retshjælp

Den private retshjælp er gratis. Der er tale om en offentligretlig naturalydelse, som tilkommer alle borgere på lige betingelser, og som ingen er afskåret fra at modtage, hvis de opfylder betingelserne for fri proces. Efter praksis beskattes sådanne ydelser ikke hos modtageren.

### **3.5.3. Organisationsbetalt bistand m.v.**

### **3.5.3.1. Faglige organisationers eller foreningers støtte til medlemmer i form af skatterådgivning, bistand i skattesager mv.**

Det forekommer, at en faglig organisation eller forening, herunder fagforeninger, yder skatterådgivning mv. til deres medlemmer og optræder på medlemmernes vegne i skattesager.

Generelt gælder det, at hvis en faglig organisation eller forening betaler private udgifter for et medlem, vil en sådan betaling blive anset som skattepligtig udlodning fra foreningen til medlemmet. Hvorvidt betaling af f.eks. udgifter til sagkyndig bistand for et medlem kan anses for en privat udgift, skal afgøres konkret.

En faglig organisations støtte til medlemmer i form af skatterådgivning, som er tilgængelig for alle medlemmer f.eks. i medlemsbladet, har karakter af ren medlemservice og er ikke skattepligtig.

Det forekommer, at en faglig organisation eller forening indtræder som mandatar for et medlem i medlemmets skattesag, fordi foreningen finder sagen principiel og af betydning for den pågældende faggruppe. Dette kan ske uden skattemæssige konsekvenser for medlemmet. I et svar på et spørgsmål, stillet af et folketingsmedlem i henhold til Folketingets forretningsorden § 20, har skatteministeren den 12. maj 1998 således bl.a. oplyst følgende, om gratis advokatbistand betalt af en forening: "F.eks. vil en faglig organisation uden skattemæssige konsekvenser for et medlem kunne indtræde som mandatar for medlemmet i en skattesag vedrørende skattespørgsmål af betydning for den pågældende faggruppe. Foreningen varetager i denne situation medlemmernes generelle interesse, og det kan bero på en tilfældighed, at netop dette medlems sag bliver kørt som "prøvesag"."

I det omfang en faglig organisation dækker udgifter for et medlem, der er omfattet af skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 1, til en sag, der er omfattet af skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, vil det påvirke beregningsgrundlaget for omkostningsdækningen. Det følger af skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 2, nr. 1, at de tilskudsberettigede udgifter skal reduceres med det beløb foreningen har betalt. Det beløb, foreningen har betalt, fragår dermed i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning sådan, at omkostningsdækningen beregnes af det beløb, der ikke dækkes af foreningen.

Det er alene medlemmet, hvis sag foreningen fører som mandatar, der er tilskudsberettiget, og dét kun for så vidt angår udgifter til sagkyndig bistand, der påhviler medlemmet. Foreningen som sådan er ikke tilskudsberettiget med hensyn til de udgifter, foreningen afholder som mandatar for et medlem.

### **3.5.3.2. Arbejdsgiverbetalt skatterådgivning mv.**

Det forekommer, at arbejdsgivere stiller skatterådgivning mv. til rådighed for deres ansatte.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes bl.a. vederlag i form af formuegoder og sparet privatforbrug, når godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt, jf. ligningslovens § 16, stk. 1.

Ligningslovens § 16 præciserer, hvornår og hvordan beskatningen af personalegoder skal ske. Bestemmelsen angiver principperne for værdiansættelsen af skattepligtige personalegoder. Hensigten med bestemmelsen er, at ligestille beskatning af personalegoder med beskatning af løn i form af pengeydelse, og at styrke den skattemæssige kontrol med beskatningen af personalegoder.

Ligningslovens § 16 omfatter ikke kun goder, der ydes som led i et ansættelsesforhold, men også goder, der ydes som led i en aftale om personligt arbejde i øvrigt, og goder der ydes til valgte medlemmer af f.eks. en bestyrelse eller et udvalg eller et andet kollektivt organ, jf. LL § 16, stk. 1. Goderne er ikke begrænset til fysiske genstande, men kan også omfatte tjenesteydelser eller andet, der medfører en besparelse for modtageren.

Efter ligningslovens § 16 skal et personalegode værdiansættes til markedsværdien. Personalegoder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har stillet til rådighed af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder overstiger en bagatelgrænse på kr. 4.300 i 2000, jf. LL § 16, stk. 3. Hvis den samlede værdi overstiger grundbeløbet, skal hele den samlede værdi beskattes.

Det er kun goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har stillet til rådighed af hensyn til den ansattes arbejde, der er omfattet af bagatelgrænsen. Det typiske for de goder, der er omfattet af bagatelgrænsen er, at den ansatte, hvis vedkommende selv afholder udgifterne til goderne, vil have mulighed for at fradrage den del af udgifterne, der vedrører arbejdet. Goder, der er uden nogen erhvervmæssig betydning, eller som udelukkende eller hovedsagelig er til privat benyttelse, er ikke omfattet af bagatelgrænsen. Se LV 1999, afsnit A.B.1.9.1.

Arbejdsgiverbetalt skatterådgivning mv. må som udgangspunkt betragtes som et skattepligtigt vederlag i form af sparet privatforbrug, altså som et personalegode. Skatterådgivning mv., som en arbejdsgiver stiller til rådighed for sine ansatte, eller som stilles til rådighed som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt, kan som udgangspunkt ikke siges i overvejende grad at være blevet stillet til rådighed af hensyn til den ansattes arbejde. Skatterådgivning mv., der stilles til rådighed for ansatte m.fl., vil som alt overvejende hovedregel være uden nogen erhvervmæssig betydning for modtageren, og vil derfor hovedsagelig være til privat benyttelse.

Skatterådgivning mv. som personalegode er derfor ikke omfattet af bagatelgrænsen i ligningslovens § 16, stk. 3. Modtageren beskattes således af den fulde markedsværdi af ydelsen uanset om værdien overstiger kr. 4.300 (i 2000) eller ej.

Egentlig skatterådgivning er ikke omfattet af skattestyrelseslovens regler om omkostningsdækning, men i det omfang en arbejdsgiver betaler udgifter for en ansat, som er omfattet af skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 1, til en sag, der er omfattet af skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, vil det påvirke beregningsgrundlaget for omkostningsdækningen. Det følger af skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 2, nr. 1, at de tilskudsberettigede udgifter skal reduceres med det beløb arbejdsgiveren har betalt. Det beløb, arbejdsgiveren har betalt, fragår dermed i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning sådan, at omkostningsdækningen beregnes af det beløb, der ikke dækkes af arbejdsgiveren.

Det kan ikke udelukkes, at der kan forekomme situationer, hvor det ikke er ganske klart, at der er tale om, at arbejdsgiverbetalt sagkyndig bistand i en sag ved Landsskatteretten er vederlag til arbejdstageren i form af sparet privatforbrug.

Der kan således tænkes situationer, hvor arbejdsgiveren har en egen interesse i at føre en arbejdstagers sag. Det kan f.eks. være tilfældet, hvor arbejdstageren er blevet skatteansat som lønmodtager, selv om han har selvangivet som selvstændigt erhvervsdrivende. Dette kan have betydning for arbejdsgiveren, som vil skulle indeholde A-skat af ydelser til arbejdstageren, hvis denne betragtes som lønmodtager, ligesom det kan få betydning for arbejdsgiveren f.eks. i relation til udbetaling af skattefrie godtgørelser.

Hvis arbejdsgiveren betaler udgifterne til sagkyndig bistand for at føre arbejdstagerens skatteansættelsessag ved skatteankenævnet og i Landsskatteretten, i en situation, hvor arbejdsgiveren har en egen interesse i at sagen føres, kan der stilles spørgsmål ved, om der er tale om, at arbejdsgiveren har betalt en privat udgift for arbejdstageren, og dermed har givet denne et skattepligtigt personalegode i form af sparet privatforbrug. Det forhold, at det kun er skatteyderen - i dette tilfælde arbejdstageren - der er klageberettiget i sagen, hvorfor sagen kun kan indbringes for en klageinstans med hans medvirken, trækker i retning af, at skatteyderen har en interesse i, at sagen føres, og at der dermed er tale om, at arbejdsgiveren afholder en privat udgift på arbejdstagerens vegne, også selv om han har en egen interesse i at sagen føres.

#### **3.5.4. Støtte fra fonde til førelse af skattesager**

Der findes nogle fonde mv., der yder støtte til førelse af skattesager. Betingelserne for at modtage støtte afhænger af fondens vedtægter, men det er kendetegnende for de fonde Omkostningsdækningsudvalget har kendskab til, at omfanget af støtten, og antallet af sager, hvortil der ydes støtte, er beskedent.

Den støtte til førelse af skattesager, som ydes af fonde mv. er i princippet skattepligtig efter statsskattelovens § 4.

Det følger dog af ligningslovens § 7 Q, stk. 1, nr. 2, at tilskud fra almennyttige fonde til dækning af udgifter, der er tilskudsberettigede efter skattestyrelseslovens § 33 B, er skattefrie i det omfang, tilskudet benyttes til formålet.

I følge Ligningsvejledningen 1999, afsnit A.F.5.2 betragtes en institution som almennyttig - i relation til ligningslovens § 8 A - når dens virke i samfundet kan karakteriseres som nyttig ud fra den opfattelse, der er almindeligt herskende i befolkningen. Herudover skal institutionens formål komme en vis større kreds til gode. En institution kan dog være almennyttig, selv om kun en enkelt person eller en enkelt institution bliver tilgodeset ved en uddeling fra foreningen, fonden mv. Organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser anses ikke for almennyttige.

Støtte, som ydes til dækning af udgifter, der ikke er tilskudsberettigede efter reglerne om omkostningsdækning, vil derimod være skattepligtig efter reglen i statsskattelovens § 4.

I det omfang en fond mv. yder støtte til dækning af udgifter, der er omfattet af skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 1, vil støtten skulle fragå ved beregningen af omkostningsdækning efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A. Det gælder, uanset om støtten er skattefri efter ligningslovens § 7 Q, stk. 1, nr. 2, eller ej. Støtten fragår i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning sådan, at omkostningsdækningen beregnes af det beløb, der ikke dækkes af støtten.

### **3.6. Skatteydernes erstatningssøgsmål mod skatte- og afgiftsmyndighederne**

En borger kan også forsøge at få dækket sine omkostninger til sagkyndig bistand mv. i en skatte-, afgifts- eller toldsag ved at anlægge et erstatningssøgsmål mod den myndighed, der har truffet afgørelse i sagen / rejst sagen.

Det er en betingelse for, at borgeren kan få erstatning, at han eller hun har lidt et tab, der er forvoldt ved myndighedens ansvarspådragende adfærd. Ved ansvarspådragende adfærd forstås forsætlige eller groft uagtsomme handlinger eller undladelser. Myndigheden ifalder erstatningsansvar, hvis en sådan ansvarspådragende adfærd forårsager borgerens tab. Erstatningsspørgsmål afgøres endeligt af domstolene.

Muligheden for at anlægge et erstatningssøgsmål består uafhængigt af omkostningsdækningsordningen, men i det omfang skatteyderen via en erstatning får dækket udgifter, der er omfattet af skattestyrelseslo-



vens § 33 B, stk. 1, vil erstatningen skulle fragå i beregningsgrundlaget for en eventuel omkostningsdækning. Får skatteyderen senere erstattet udgifter, hvortil der er ydet tilskud, skal tilskuddet tilbagebetales.

Udvalget er bekendt med to eksempler på, at det ved dom er fastslået at en skattemyndighed har handlet ansvarspådragende.

Det ene eksempel vedrører en sag om inddrivelse af et krav på ca. kr. 550.000, der ifølge Told•Skat uberettiget var fratrukket som indgående moms. Told- og skatteregionen havde ved fogedens hjælp foretaget udlæg for beløbet i en konto tilhørende den pågældende virksomhed. Virksomheden gjorde indsigelse over udlægget over for told- og skatteregionen, som indbragte sagen for fogedretten. Fogedretten stillede sagen i bero, med henblik på Told- og Skattestyrelsens afgørelse af virksomhedens klage over regionens krav om tilbagebetaling af det beløb, der var fratrukket som indgående moms. Styrelsen gav virksomheden medhold i, at kravet ikke var berettiget.

Ved fogedretten forlangte virksomheden erstatning for tort i medfør af retsplejelovens § 505, stk. 1. Det følger af denne bestemmelse, at

“den, som har anmodet om tvangsfuldbyrdelse af en fordring eller et krav, som viser sig ikke at bestå, skal betale skyldneren erstatning for tab og godtgørelse for tort (....). Sådant ansvar påhviler ligeledes fordringshaveren, hvis der i øvrigt ved fogedretten er truffet foranstaltninger til tvangsfuldbyrdelse, uden at betingelserne herfor har været til stede, og dette kan lægges fordringshaveren til last”.

Virksomheden fik godtgørelse for tort (krænkelser af ære, frihed, fred eller person) på kr. 20.000 og tilkendt sagsomkostninger for 15.000 plus moms. Virksomheden fik ikke erstatning for tab, idet retten ikke fandt, at udgifter til advokat i den foreliggende sag kunne betragtes som et tab, som nævnt i retsplejelovens § 505, stk. 1.

Som det fremgår varetager retsplejelovens § 505 den situation, hvor der uberettiget er foretaget tvangsinddrivelse af et krav hos en skyldner. Sager om inddrivelse af krav på skatter, afgifter - herunder moms - eller told, er ikke omfattet af omkostningsdækningsordningen. Det betyder, at retsplejelovens § 505 vedrørende muligheden for at kræve erstatning for tab og godtgørelse for tort, ikke er et konkurrerende regelsæt til omkostningsdækningsreglerne.

Et andet eksempel på, at det ved dom er fastslået at en skattemyndighed har handlet ansvarspådragende, er følgende:

En skatteyder fik afslag på sin anmodning om genoptagelse af skatteansættelserne for 1991 og 1992. Anmodningen var fremsat efter udløbet af 3 årsfristen. Skatteansættelserne for 1991 og 1992 var i sin

tid blevet forhøjet, fordi den kommunale skattemyndighed nægtede at godkende skatteyderens befordringsfradrag, idet skatteyderen efter skattemyndighedens opfattelse ikke havde kørt i egen bil. Ved den vurdering havde skattemyndigheden alene lagt vægt på registreringsattestens udvisende.

Ligningsvejledningen angav imidlertid, at godtgørelse af at egen bil anvendtes kunne ske på en række forskellige måder. Vestre Landsret fandt, at den kommunale skattemyndighed ved kun at lægge vægt på registreringsattesten, havde handlet ansvarspådragende, ligesom retten fandt, at skatteyderen havde godtgjort at være den reelle ejer af den benyttede bil. Retten fandt derfor, at betingelserne for genoptagelse og ændring af skatteyderens skatteansættelser for 1991 og 1992 var til stede.

Vestre Landsrets dom er gengivet i TfS 1999. 557.

Som det fremgår vedrørte sagen et rent ligningsmæssigt spørgsmål, hvorimod spørgsmål om erstatning ikke var fremme.

## **Kapitel 4. Fremmed ret**

### **4.1. Indledning**

I dette kapitel redegøres der for hovedindholdet af de regler, som i Sverige, Norge og USA svarer til den danske omkostningsdækningsordning. Oplysningerne om lovgivningen i USA skal ses på baggrund af spørgsmål S 1019 af 27. januar 1999 fra Kim Behnke (tidligere FP), hvori denne spørger ministeren om Omkostningsdækningsudvalget vil inddrage de amerikanske regler på området. Skatteministeren oplyser i sit svar af 4. februar 1999, at kommissoriet for Omkostningsdækningsudvalget rummer mulighed for, at udvalget inddrager erfaringer fra andre lande, og at han vil henlede udvalgets opmærksomhed på mulighederne for at indhente erfaringer på området fra USA.

Oplysningerne om svensk ret er indhentet fra det svenske Finansdepartement, og regler om norsk ret er indhentet fra det Kongelige Finans- og Tolldepartement i Oslo.

Oplysningerne om amerikansk ret er hentet fra vejledninger, som det amerikanske Department of The Treasury har lagt ud på internettet til brug for borgerne.

Med kursiv er i afsnittene knyttet Omkostningsdækningsudvalgets kommentarer til reglerne. Her sammenlignes reglerne med reglerne efter den danske ordning.

### **4.2. Den svenske omkostningsdækningsordning**

#### **4.2.1. Erstatningsloven**

Efter den svenske lov "Lag om ersättning för kostnader i ärenden og mål om skatt, m.m." (lov nr. 479/1989 som ændret ved lov nr. 192/1998) er der mulighed for at opnå erstatning for omkostninger i forbindelse med en administrativ sag (ärenden) eller en retssag (mål) om skatter, told og afgifter samt i sager om ejendomsvurdering (taxering av fastighet), jf. lovens § 1.

Det er ikke en forudsætning, at sagen har ført frem til en klagesag. Det er således tilstrækkeligt, at skattemyndigheden har indledt en korrespondance med den skattepligtige, i hvilken forbindelse den skattepligtige har afholdt omkostninger, og sagen herefter af myndigheden afsluttes uden en ændring af den skattepligtiges ansættelse.

Loven anvendes tillige i sager om sikkerhedsstillelse (betalningssikring) for betaling af skatter, told og afgifter. For så vidt angår sager om forhåndsbesked anvendes loven dog kun, såfremt Riksskatteverket ansøges om en forhåndsbesked.

*I forhold til den danske omkostningsdækningsordning er der den overordnede forskel, at den svenske ordning er baseret på et erstatningssynspunkt. Rent psykologisk - men også praktisk - har det den betydning, at kredsen af berettigede fastsættes langt snævrere efter den svenske ordning. Der er således tale om en undtagelsesordning som ifølge de generelle forarbejder til erstatningsloven, jf. nedenfor, skal ses som et supplement til den svenske lov om retshjælp. Erstatning ydes kun, såfremt der ud fra en konkret, individuel bedømmelse, skønnes at være behov for dækning af rimelige udgifter, som er afholdt ud over det normale. I modsætning hertil kan alle skatteydere efter den danske ordning drage nytte af omkostningsdækningsreglerne, som baserer sig på objektive tildelingskriterier.*

Efter § 2 behandles spørgsmålet om erstatning af den myndighed, som behandler den sag eller klage, som omkostningerne henføres til. Det er udtrykkeligt foreskrevet, at myndigheden også skal behandle sagen til den skattepligtiges fordel.

Ifølge forarbejderne til bestemmelsen har det navnlig været effektivitetshensyn, som har været bærende for bestemmelsen om, at det er samme myndighed, der tager stilling til såvel det materielle spørgsmål som erstatningsspørgsmålet. Man peger således på, at en anden myndighed i modsat fald blev nødt til at sætte sig ind i den materielle sag, for at kunne tage stilling til erstatningsspørgsmålet på fuldt betryggende vis og endda foretage høringer af den myndighed, der havde afgjort det materielle spørgsmål med deraf følgende merarbejde. Endvidere peger man på risikoen for, at erstatningsspørgsmålet først blev afgjort flere år efter den materielle sags afslutning, hvis adgangen til påklage af erstatningsafgørelsen blev udnyttet.

*Til forskel fra den danske omkostningsdækningsordning er det overladt til klageinstansen at træffe afgørelse såvel om det materielle spørgsmål som om erstatningsspørgsmålet. Efter den danske ordning er det ikke fundet hensigtsmæssigt at lade én og samme instans behandle klagespørgsmålet og omkostningsdækningsspørgsmålet.*

I § 3 er betingelserne for erstatning angivet. Det fremgår heraf, at hvis en skattepligtig, som i en sag eller klage har haft omkostninger til repræsentation, undersøgelser eller andet, som rimeligvis er nødvendige for at vedkommende kan varetage sine rettigheder, skal vedkommende efter anmodning bevilges erstatning for omkostningerne, hvis

- 1) den skattepligtige helt eller delvis får medhold i sin påstand (yrkanden) i sagen eller klagen,
- 2) sagen eller klagen angår spørgsmål, som er af betydning for retsanvendelsen eller
- 3) der gives betydelige grunde, der taler for erstatning.

Omkostningerne forudsættes at relatere sig til noget, som den skattepligtige rimeligvis har haft behov for at afholde med henblik på at varetage sin ret. Der tænkes i første række på omkostninger til sagkyndig bistand f.eks. advokat. Endvidere skal omkostningerne have været nødvendige. Der kan således ikke gives erstatning for større omkostninger, end hvad der nødvendigvis har været påkrævet. I den forbindelse vurderes det, om omkostningerne til advokatbistand må antages at være normale.

Det kan ske, at en myndighed kræver en vis mængde dokumentation, som efterhånden viser sig at være unødvendig, eller myndigheden beder om flere oplysninger, end der er behov for. Den omstændighed, at myndigheden går vel langt i sine krav om oplysninger, bør efter forarbejderne ikke begrunde ret til erstatning for de omkostninger, som derved er opstået. En undersøgelse må - som det udtrykkes - kunne udføres med sikkerhedsmarginaler.

Vurderingen af, om der skal ydes erstatning, skal ifølge forarbejderne basere sig på en konkret helhedsvurdering, hvori indgår hensynet til

- sagens beskaffenhed (sagens sværhedsgrad set ud fra et retligt og undersøgelsesmæssigt synspunkt, således som en skatteembedsmand vil vurdere det)
- sagens håndtering af myndighederne (er der f.eks. tale om grundløs sagsrejsning ?),
- tvistens udfald (erstatning forudsætter normalt, at den skattepligtige vinder sagen),
- størrelsen af omkostninger (der gives normalt kun erstatning for de omkostninger, der overstiger et "selvrisiko-beløb" på 5.000 sv.kr.),
- den skattepligtiges personlige og økonomiske forhold (har den skattepligtige f.eks. selv været i stand til at føre sagen uden bistand ?) samt
- omstændighederne i øvrigt (har den skattepligtige f.eks. været forsømmelig med selvangivelsen eller forhalet sagens behandling ?).

Normalt må en erstatning - som nævnt - forudsætte, at den skattepligtige vinder sagen, men det er ikke afgørende. Erstatning kan gives, selv om den skattepligtige taber sagen, f.eks. i sager af præjudikatsværdi. I den forbindelse nævnes det, at det ikke kan komme på tale, at den skattepligtige skal godtgøre det offentlige dets udgifter, hvis den skattepligtige taber sagen.

Hvis der er tale om en taksationssag, som den skattepligtige selv er skyld i, fordi vedkommende ikke har opfyldt sin pligt til at selvangive, kan der efter forarbejderne ikke ydes erstatning, selv om den skattepligtige vinder sagen. Videre siges det, at selv i værdiansættelsessager bør myndighederne have visse muligheder for sine vurderinger, uden at nogen ret til omkostningsdækning skal kunne opstå. Man bør heller ikke erstatte omkostninger, hvis den skattepligtige har deltaget i skattetænkning, som der sættes spørgsmålstegn ved, og som der derfor let kan føre til en skatteproces. Det udtrykkes på den måde, at hvis den skattepligtige har foretaget komplicerede transaktioner med i det mindste delvis til formål at minimere sin skat, bør skatteyderen være afskåret fra erstatning, selv om denne vinder sagen.

Erstatningsmulighederne bør endelig bero på en vurdering af, om forholdene i det enkelte tilfælde afviger fra det normale.

*I forhold til den danske omkostningsdækningsordning kræver en økonomisk kompensation efter den svenske ordning normalt, at skatteyder har fået helt eller delvis medhold, eller sagen er af principiel karakter. Herudover kan der, hvor forholdene særligt taler herfor, ydes erstatning for rimelige udgifter. Der er med andre ord tale om en ordning, som har et langt snævrere område end den danske omkostningsdækningsordning, og til forskel fra den danske ordning baserer afgørelsen vedr. størrelsen af den ydede erstatning sig på en meget subjektiv vurdering hos den myndighed, der skal træffe afgørelse om spørgsmålet. Ét til fælles har den svenske og danske ordning dog, nemlig at såfremt skatteyderen taber sagen, skal vedkommende ikke erstatte det offentliges udgifter ved sagen.*

Efter § 4 kan erstatning ikke bevilges for

- 1) omkostninger som refererer sig til pligten at indlevere selvangivelse eller andre oplysninger til brug for myndighedernes afgørelse om skat, told eller afgift
- 2) omkostninger som refererer sig til pligten til i rimelig omfang gennem regnskaber, optegnelser eller på anden brugbar måde at sørge for, at der findes det grundlag, som behøves, dels for at den skattepligtige skal kunne selvangive eller indlevere oplysninger, som han har pligt til at indlevere, dels for at selvangivelse og oplysningerne kan kontrolleres,
- 3) den skattepligtiges eget arbejde eller i øvrigt for omkostninger for sådant arbejde, som den skattepligtige selv udfører i anledning af sagen eller klagen.

*På dette punkt synes den svenske og danske ordning at være nogenlunde sammenfaldende, idet essensen i ovennævnte er, at der ikke ydes økonomisk kompensation til udfyldelse af selvangivelse og til skatteyderens eget arbejde med sagen. Tilsvarende gælder i den danske ordning.*

Erstatningen skal efter § 5 mindskes med anden erstatning, som den skattepligtige har fået eller kan antages at komme til at få for samme omkostninger ifølge anden lovbestemmelse eller aftale.

Såfremt der er tale om, at den skattepligtige har en retshjælpsforsikring, skal der ved erstatningsudmålingen tages højde for et eventuelt kommende beløb, der skønnes at komme til udbetaling fra forsikrings-selskabet. Det sker ved, at vilkårene i den forsikringsaftale, som den skattepligtige indleverer, underka-stes en selvstændig fortolkning af myndigheden. Erstatning vil kunne gives for selvrisko-beløbet og det eventuelle beløb, som ligger ud over det maksimumsbeløb, som forsikringen typisk foreskriver.

*Bestemmelsen svarer nogenlunde til bestemmelsen i den danske skattestyrelseslovs § 33 B, stk. 2, nr. 1, hvorefter de tilskudsberettigede udgifter reduceres med tilkendte eller på anden måde godtgjorte udgifter.*

Efter § 5 skal erstatningen ligeledes nedsættes (jämkas), såfremt den skattepligtige kun får delvis medhold i sine påstande i sagen eller klagen, for så vidt ingen øvrige påstande er af kun ringe betydning. En nedsættelse skal efter bestemmelsen også ske, såfremt den skattepligtige har været forsømmelig eller har været årsag til, at sagen eller klagen er blevet mere omfattende end nødvendig.

*Da udbetaling efter den danske omkostningsdækningsordning ikke beror på sagens udfald, findes en lignende bestemmelse ikke i den danske ordning.*

Efter § 6 må erstatningen ikke udbetales, før afgørelsen om erstatningen har fået retsvirkning (vunnet laga kraft) over for det offentlige. En fordring på erstatning må ikke overdrages inden erstatningen udbetales. Dette hindrer dog ikke, at en fordring gøres til genstand for udpantning (utmäts).

*I modsætning til denne bestemmelse indeholder den danske skattestyrelseslov ingen bestemmelse om udbetalingstidspunktet. Derimod er det - som i den svenske ordning - bestemt, at krav på tilskud ikke kan sælges, pantsættes eller på anden måde overdrages. Endvidere kan kravet - tilsyneladende modsat den svenske ordning - heller ikke gøres til genstand for retsforfølgning eller modregning.*

Angående fremgangsmåden foreskriver § 7, at en anmodning om erstatning for omkostninger skal indgives til den myndighed eller domstol, hvor omkostningerne er opstået. Anmodningen skal være indgivet, inden myndigheden eller domstolen afgør sagen eller klagen. Ifølge § 9 kan en anmodning om erstatning - som er indgivet for sent - dog prøves, under forudsætning af, at forsinkelsen beror på en undskyldelig fejl.

*Tilsyneladende i modsætning til den svenske ordning, skal udgifterne efter den danske omkostningsdækningsordning være betalt, inden der søges om omkostningsdækning. Efter den svenske ordning synes der ikke at være mulighed for at yde acotobetaling, men erstatningsspørgsmålet afgøres én gang for alle ved den pågældende instans.*

(Bestemmelsen i § 8 er ophævet i 1994)

§ 10 indeholder bestemmelse om påklage af afgørelser vedr. erstatningsspørgsmålet. Det er heri bestemt, at "skatterättsnämndens" afgørelse påklages til "Regeringsrätten". En anden myndigheds afgørelse påklages til den "länsrätt", inden for hvilken domskreds afgørelsen er truffet.

En afgørelse om erstatning, som meddeles i forbindelse med afgørelsen i den materielle sag eller klagesagen, som omkostningerne kan henføres til, skal påklages inden for den frist, som gælder for påklage af det materielle spørgsmål, jf. § 11.

*Efter sagsudlægningsbekendtgørelsen kan told- og skatteregionernes afgørelser om omkostningsdækning påklages til Told- og Skattestyrelsen inden 3 måneder. Denne frist er fastsat uafhængig af fristen for påklage af det materielle spørgsmål i sagen.*

Afgørelsen om erstatning, som meddeles af en myndighed, kan påklages af den myndighed eller offentlige ombud, som har adgang til at påklage det materielle spørgsmål, som omkostningerne kan henføres til. I så fald skal afgørelsen om erstatning påklages inden for den ovennævnte frist, dog senest to måneder fra det tidspunkt, hvor afgørelsen meddeles.

*Der er i den danske omkostningsdækningsordning ikke behov for en særlig klageadgang for det offentlige.*

Loven trådte i kraft den 1. juli 1989 og er blevet anvendt i spørgsmål om omkostninger for foranstaltninger (åtgärder), som er blevet besluttet efter ikrafttrædelsen af loven.

#### **4.2.2. De generelle forarbejder til erstatningsloven**

Ifølge forarbejderne til loven (Regeringens proposition 1988/89:126) er udgangspunktet for lovens regler, at den skattepligtige selv skal afholde sine udgifter til sager og klager om skat. Inden for forvaltningsretten er det den enkelte borger, der selv må dække de omkostninger, som sagen giver anledning til. Dette har ifølge forarbejderne sin grund i, at praktisk taget enhver medborger på et eller andet tidspunkt er part i en forvaltningssag. De omkostninger og den ulejlighed, dette fører med sig, anses som



en naturlig del af medborgerskabet. Borgeren og forvaltningen kan ikke betragtes som to modstående parter, men på grund af officialprincippet forudsættes den enkelte borgers udgifter at være af begrænset omfang.

Selv om borgeren har pligt til at medvirke til skatteansættelsen, har det forhold, at det overhovedet ikke er muligt at give borgeren udgiftsdækning, vist sig at være utilfredsstillende, særligt i tilfælde, hvor omkostningerne har været store, og der er begået fejl og forsømmelser ved myndighedsudøvelsen. Det fremføres, at det kan virke stødende, at den enkelte borger selv skal afholde betydelige omkostninger til juridisk bistand i en skattesag, som har været helt afgørende for hans økonomiske fremtid, og som han har vundet, uden at få dækning. Der peges på, at den øgede kompleksitet af skattelovgivningen, som kan nødvendiggøre antagelsen af advokat eller revisor, har betydet, at borgerens udgifter i skattesager er steget.

Det understreges herefter, at bestemmelserne i loven på den baggrund har karakter af undtagelsesregler og kun er tænkt anvendt, når der er tale om omkostninger ud over det normale, og det findes rimeligt, at den skattepligtige har afholdt udgifterne f.eks. til bistand af rådgiver.

Af forarbejderne fremgår det også, at omkostninger i skattesager i princippet ikke er fradragsberettigede. For at en udgift skal være fradragsberettiget kræves, at den har været nødvendig for at erhverve eller vedligeholde indkomsten. Omkostninger i skattesager anses derfor principielt for ikke-fradragsberettigede privatomkostninger.

For juridiske personer anses omkostningerne normalt ikke for påregnelige i virksomheden og af den grund kan de ikke fradrages. På den baggrund konstateres det, at omkostninger til bistand med at udarbejde eller undersøge forhold omkring selvangivelsen ikke anses for fradragsberettigede. Det bemærkes, at omkostninger, som refererer sig til bogføringen, altid anses for fradragsberettigede. Selvangivelsen bygger i høj grad på regnskabsførelsen, hvorfor det mange gange kan være svært at afgøre, om en skattesag relaterer sig til regnskabsførelsen eller selvangivelsen. I praksis er det svært at foretage en opdeling af de udgifter, som kan fratrækkes, og de som ikke kan. At kontrollere rigtigheden af en sådan opdeling er endnu sværere.

Det nævnes, at det har været overvejet at indføre en bestemmelse, som gav fradrag for de omhandlede udgifter. En sådan har man imidlertid taget afstand fra, da kompensationen i givet fald ikke ville blive 100 pct. Endvidere ville selve behovet for erstatning blive trængt i baggrunden. Den individuelle bedømmelse med sigte bl.a. på den skattepligtiges behov ville også blive tabt. Hertil kom, at en generel fradragsordning ville være i strid med principperne om, hvilke udgifter, der bør gives fradrag for.

I forarbejderne er det også nævnt, at man på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse overvejede en generel lovgivning om statens skadesansvar i forbindelse med myndighedsudøvelsen. I forarbejderne til det foreliggende lovforslag nævnes det blot - uden nogen nærmere begrundelse - at spørgsmålet om erstatning for udgifter på skatteområdet er et sådant spørgsmål, som bør særbehandles, d.v.s. uden hensyntagen til de generelle overvejelser.

Det afvises også at indarbejde bestemmelser vedr. skatteområdet i loven om retshjælp, som i forvejen har et snævert anvendelsesområde. Den foreslåede erstatningsordning skal derimod ses som et subsidiært supplement til loven om retshjælp.

En særregulering af erstatningsspørgsmålet på skatteområdet mener man på den anden side ikke udelukker, at der på andre områder kan være et tilsvarende behov for øget støtte fra det offentlige. Man finder dog, at sådanne overvejelser kræver yderligere overvejelser, og at spørgsmålet må tages op i en senere sammenhæng.

Endelig er det i forarbejderne anført, at der med en gennemførelse af lovforslaget skønnes at blive indgivet ca. 1.000 ansøgninger om erstatning årligt, hvoraf der formentlig kun vil blive givet erstatning i ca. 200 sager med en gennemsnitserstatning på 10-12.000 kr. De samlede omkostninger ved ordningen skønnes således med nogen usikkerhed at beløbe sig til 2 mill. kr. årligt.

Det svenske Riksskatteverk har telefonisk oplyst, at der i 1998 er udbetalt erstatning efter den svenske erstatningslov på 1,2 mio. svenske kr. Dette svarer nogenlunde til, hvad der for tidligere år er udbetalt i erstatning. For 1999 er der imidlertid indtil oktober måned foreløbigt udbetalt 6 mio. svenske kr. i erstatning. Den væsentlige forøgelse forklares med få store enkeltsager bl.a. en sag vedr. punktafgift på mineralolie, en større udmåling af erstatning i sagerne samt en generel større bevidsthed hos borgerne om muligheden for at opnå erstatning efter denne lov.

### **4.3. Den norske omkostningsdækningsordning**

Efter norsk ret foreligger der ingen særlige bestemmelser om retten til at få dækket omkostninger i forbindelse med klagesager inden for moms, told eller afgifter. Derimod er der givet særlige regler vedr. omkostningsdækning i sager om indkomst- og formueskatter, jf. nedenfor afsnit 4.3.3.

#### **4.3.1. Norsk erstatningsret**

En borger kan, hvis en myndighed har udvist erstatningspådragende uagtsomhed og vilkårene for erstatning i øvrigt er til stede, kræve sin omkostninger dækket efter de almindelige erstatningsretlige regler.

*Efter dansk ret må der i lighed med norsk ret kunne gives erstatning efter de almindelige erstatningsregler for de udgifter (tab), som ikke bliver dækket efter omkostningsdækningsordningen eller på anden måde godtgjort den skatteyder, i hvis sag skattemyndighederne har optrådt erstatningspådragende. Der henvises nærmere herom til kapitel 3, afsnit 3.6.*

#### **4.3.2. Den norske forvaltningslovs § 36**

Herudover kan der gives dækning af omkostninger efter den generelle bestemmelse i den norske forvaltningslovs § 36.

Bestemmelsen lyder således:

“§ 36. Når en afgørelse (vedtak) bliver ændret til gunst for en part, skal vedkommende tilkendes dækning for væsentlige omkostninger, som har været nødvendige for at få ændret afgørelsen, medmindre ændringen skyldes partens eget forhold eller forhold uden for partens eller forvaltningens kontrol, eller andre særlige forhold taler herimod.

....

Spørgsmålet om en part skal have dækning for sine omkostninger, afgøres af klageinstansen, men af underinstansen, dersom underinstansen har truffet afgørelse i sagen. Det organ, som træffer afgørelsen, er ansvarlig for, at det offentlige udgifter efter første led bliver dækket, men har omkostningsansvaret sin årsag i mangler ved afgørelsen eller sagsforberedelsen, kan det besluttes, at ansvaret helt eller delvis skal ligge hos det eller de afgørelsesorganer, som var ansvarlige for manglerne. Kravet må fremsættes senest 3 uger efter, at meddelelsen om den nye afgørelse er kommet frem til vedkommende.....

Dersom afgørelsen er blevet ændret, skal parten gøres opmærksom på retten til at kræve dækning om omkostninger, medmindre det er usandsynligt, at vedkommende har haft væsentlige omkostninger, eller det må antages, at denne eller dennes repræsentant har kendskab til retten hertil. Dersom det i andre tilfælde findes rimeligt, at spørgsmålet om dækning af omkostningerne bliver vurderet, bør parten gives nødvendig vejledning herom.”

Som det fremgår, forudsætter den norske forvaltningslovs § 36, at et forvaltningsorgan har truffet en afgørelse. Der indrømmes derfor ikke omkostninger, der relaterer sig til tiden før afgørelsen foreligger. Endvidere er det en betingelse for dækning, at den første afgørelse er ukorrekt, således at dækningen relaterer sig til udgifterne til at få afgørelsen ændret.

Bestemmelsen giver kun ret til dækning af væsentlige omkostninger, ikke småudgifter som porto, rejseudgifter o.lign. Det er endvidere en betingelse, at den materielt forkerte afgørelse ikke skyldes

partens egne forhold eller andre forhold, som indebærer, at det ikke uden videre er rimeligt at tilkende parten omkostningerne. I praksis er det ofte den sidste betingelse, som er vanskelig at vurdere, da spørgsmålet om, hvorvidt de øvrige vilkår er opfyldt, som regel er let at konstatere.

*Der er efter den danske forvaltningslov ingen tilsvarende, generel adgang til at godtgøre en borger dennes væsentlige omkostninger i anledning af en ændret myndighedsafgørelse til gunst for borgeren.*

### **4.3.3. Den norske ligningslovs § 9-11**

Når det gælder indtægts- og formueskatterne findes der i den norske ligningslovs § 9-11 en særregel om, at en skatteyder kan have krav på hel eller delvis dækning af omkostninger, når en ligningsafgørelse ændres til ugunst for skatteyderen.

Bestemmelsen lyder nærmere således:

*“§ 9-11. Dækning af omkostninger.*

1. Når overligningsnævnet, fylkesskattenævnet eller Riksskattenævnet ændrer en ligningsafgørelse til gunst for skatteyderen, skal nævnet tilkende skatteyderen hel eller delvis dækning af statskassen for væsentlige omkostninger, når omkostningerne blev pådraget med god grund, og det ville være urimeligt, om skatteyderen selv skulle dække omkostningerne.
2. Skatteyderen må indgive krav på dækning efter nr. 1 inden 3 uger efter, at meddelelsen om nævnets afgørelse er kommet frem.
3. Skatteyderen kan påklage overligningsnævnets eller fylkesskattenævnets afgørelse på kravet efter nr. 1 til henholdsvis fylkesskattenævnet eller Riksskattenævnet inden 3 uger efter at meddelelse om afgørelsen er kommet frem. Riksskattenævnets afgørelse kan ikke påklages. Det samme gælder fylkesskattenævnets afgørelse om klage efter første punktum. Bestemmelserne i nr. 1 får tilsvarende anvendelse ved ændring af en afgørelse om dækning af omkostninger.”

#### **4.3.3.1. Finansdepartementets vejledende retningslinier af 26. januar 1984 nr. 16, om adgang til dækning af omkostninger**

Ifølge Finansdepartementets ovennævnte vejledende retningslinier er det tilstrækkeligt, at skatteyderen har fået delvis medhold i sine påstande, og det gælder uanset, om ændringen sker efter påklage, eller om ligningsmyndigheden på eget initiativ har taget spørgsmålet om ændring af ansættelsen op.

Betingelserne for dækning er følgende:

Omkostningerne må have været væsentlige. Denne betingelse vurderes ud fra skatteyderens økonomiske forhold. Det antages, at omkostninger skal overstige 1.500 norske kr., for at omkostninger kan betragtes som væsentlige. I praksis vil skatteyderen oftest ikke have væsentlige omkostninger, når denne ikke har antaget sagkyndig bistand (advokat eller revisor). Ifølge den nedenforomtalte Lignings-ABC (der svarer til den danske Ligningsvejledning) skal der mere til før, selskaber med omfattende økonomisk virksomhed opfylder væsentlighedskravet.

*Efter den danske omkostningsdækningsordning er der intet væsentlighedskriterium. Selv de mest ubetydelige udgifter godtgøres.*

Omkostningerne må være påført skatteyderen i anledning af forhøjelsessagen (endringssaken). Hvis omkostningerne skyldes, at skatteyderen ikke tidligere har opfyldt sin oplysningspligt, skal der bortses herfra ved vurderingen af, om omkostningerne skal dækkes.

*Efter den danske omkostningsdækningsordning har det ingen betydning for omkostningsdækningen, om sagen oprindelig skyldtes fejl fra skatteyderens side, f.eks. at denne ikke har opfyldt sin selvangivelsespligt.*

Omkostningerne må være pådraget med god grund. Af dette følger, at det sædvanligvis må dreje sig om mere komplicerede forhold, således at det ikke uden videre vil være klart for skatteyderen, hvad retsreglerne går ud på, og hvilke faktiske forhold, som derfor er relevante. Der må desuden være et rimeligt forhold mellem de omkostninger, som skal dækkes, og sagsgenstanden. Ifølge Lignings-ABC kan skatteyderen i tilfælde, hvor denne selv kunne have afklaret forholdet, eventuelt efter først at have fået vejledning fra skattemyndighederne, i almindelighed ikke siges at have pådraget sig omkostninger med god grund.

*Efter den danske omkostningsdækningsordning stilles der ingen krav til skatteyderens subjektive forhold eller til karakteren af sagen.*

Det vil være urimeligt, hvis skatteyder selv skal dække omkostningerne. Når en afgørelse får et materielt set urigtigt indhold, skyldes det i mange tilfælde, at skatteyderen selv ikke har forelagt et fuldstændigt korrekt faktum. Når afgørelsen i sådanne tilfælde derefter ændres til skatteyderens gunst af en overordnet instans, vil det normalt ikke være urimeligt, at skatteyderen selv bærer sine omkostninger. Derimod vil det kunne være urimeligt, hvis omkostninger ved forhøjelsessagen dækkes af skatteyderen selv, når han har forelagt de faktiske forhold for ligningsmyndighederne, men disse bedømmer dem urigtigt. Det er særligt i sådanne tilfælde, hvor ligningsmyndighederne begår fejl, at det kan virke urimeligt, at skatteyderen selv skal dække omkostningerne ved forhøjelsessagen. Også når der foreligger

ekstraordinære forhold, f.eks. et sammenspil af uheldige omstændigheder, kan det virke urimeligt, om skatteyderen selv må dække sine omkostninger.

I Lignings-ABC er det nævnt - som et eksempel - at det må være urimeligt, at skatteyder skal bære omkostningerne, hvis ligningsmyndighederne kan bebrejdes, at sagen ikke er blevet løst på et tidligere tidspunkt, f.eks. ved at de har undladt at indhente nødvendige, supplerende oplysninger, eller når dette var gjort, at rette fejlen. Det tilføjes, at hvor afgørelsen nødvendigvis vil være stærkt skønspræget eller den endelige afgørelse fremtræder som usikker, kan der være grund til ikke at indrømme omkostningsdækning.

*Efter den danske omkostningsdækningsordning beror tilskudsudbetalingen ikke på rimelighedshensyn.*

Omkostningerne kan dækkes helt eller delvis. Udgangspunktet er, at hvis først lovens betingelser for at få dækket omkostningerne er opfyldt, bør omkostningerne dækkes fuldt ud. Ifølge Lignings-ABC bør omkostningsdækningen - i den situation, hvor skatteyder kun får delvis medhold - begrænses til den del af omkostningerne, som relaterer sig til det forhold, som skatteyder har fået medhold i ved forhøjelses-sagen. Delvis dækning af omkostningerne vil særlig være aktuelt, når omkostningerne virker urimeligt høje, vurderet ud fra blandt andet sagens art, forløb og omfang.

*Efter den danske omkostningsdækningsordning beror dækningsgraden ikke på sagens udfald.*

Kravet om dækning af omkostninger må være afgivet inden 3 uger efter, at meddelelsen om nævnets afgørelse er kommet frem.

*Efter den danske omkostningsdækningsordning er der ingen frist for ansøgning om omkostningsdækning, bortset fra den almindelige 5-årige forældelsesfrist i 1908-loven.*

#### **4.3.3.2. Finansministeriets instruks af 26. januar 1984 nr. 17 om underretning til skatteyderen om adgang til at få dækket omkostninger**

Efter ovennævnte instruks skal en skatteyder gøres opmærksom på adgangen til dækning i tilfælde, hvor lovens vilkår for tilkendelse af omkostninger kan være opfyldt. Samtidig skal skatteyder gøres opmærksom på fristen for at rejse krav om en sådan dækning af omkostningerne.

#### **4.3.3.3. Lignings-ABC 1998**

Af Lignings-ABC 1998 (der som tidligere nævnt svarer til den danske Ligningsvejledning), side 812 ff, fremgår det, at en skatteyder, som har fået helt eller delvis afslag på ansøgning om dækning af omkostninger, har krav på at få dækket de omkostninger, som vedkommende har pådraget sig i forbindelse med klagen over afgørelsen om omkostningsdækning, på samme vilkår som de, der er nævnt ovenfor.

Derimod har skatteyderen ikke krav på at få dækning, hvis ligningsmyndighederne tager en forhøjelsessag op til forelæggelse (overprøvning) for en højere instans, f.eks. for at forhøje en ansættelse, men den højere instans ikke gennemfører forhøjelsen.

*Efter den danske omkostningsdækningsordning ydes der ikke omkostningsdækning til udgifter i forbindelse med ansøgning om omkostningsdækning eller påklage af en afgørelse om omkostningsdækning. Omkostningsdækningsordningen omfatter derimod også revisionsager, uanset udfaldet af sagen.*

Af Lignings-ABC fremgår det i øvrigt, at udgangspunktet er, at skatteyderens udgifter i forbindelse med en klage over eller retssag om skat og grundlaget herfor, ikke er fradragsberettigede.

*Tilsvarende gælder efter dansk ret, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 2.*

Hvorvidt tredjemands dækning af skatteyderens udgifter i forbindelse med fastsættelsen af skat repræsenterer en skattepligtig indtægt, må vurderes konkret.

*Efter dansk ret må skattepligten af en udgiftsdækning fra tredjemand tilsvarende konkret bero på, fra hvem dækningen kommer, jf. således f.eks. ligningslovens § 7 Q, stk. 1.*

Endvidere fremgår det af Lignings-ABC, at skatteyderen i givet fald også får dækning for de omkostninger, som vedkommende har haft ved tidligere instanser.

*Tilsvarende opnås der efter den danske omkostningsdækningsordning dækning for afholdte udgifter ved tidligere klage- og retsinstanser.*

Lignings-ABC indeholder også eksempler på direkte og indirekte omkostninger, som ikke kan kræves dækket. Det drejer sig om

- omkostninger, som er pådraget under ordinær ligningsbehandling eller forhøjelsessag for ligningsnævn og/eller
- omkostninger pådraget ved at fremsætte anmodning om dækning af omkostningerne,
- tabt arbejdsfortjeneste,

- værdi af eget arbejde,
- udgifter eller tab, som skatteyderen er påført på grund af, at vedkommende har måttet indrette sig efter den tidligere afgørelse, f.eks. fordi denne har haft udgifter til bankgaranti ved sikkerhedsstillelse.

*Ovennævnte udgifter dækkes heller ikke efter den danske omkostningsdækningsordning. Det lægges til grund, at første pind vedrører førsteinstansbehandlingen af et ligningssspørgsmål.*

Så langt det er muligt, skal omkostningerne dokumenteres ved regning, fakturaer m.v.

*Tilsvarende gælder efter den danske omkostningsdækningsordning.*

Ansøgning om tilkendelse af omkostningerne behandles af samme nævn som har truffet afgørelse i den forhøjelsessag som kravet knytter sig til.

*I modsætning hertil ligger det efter den danske omkostningsdækningsordning fast, at det er told- og skatteregionerne, der træffer afgørelse i omkostningsdækningssspørgsmålet i førsteinstans med klagemulighed til Told- og Skattestyrelsen.*

En afgørelse om at tilkende en part omkostningerne kan ikke ændres af et overordnet organ, efter at beløbet er blevet udbetalt til skatteyder.

*En tilsvarende bestemmelse synes der ikke at være behov for efter den danske omkostningsdækningsordning. Om dette spørgsmål gælder den almindelige forvaltningsretlige regel om tilbagekaldelse af begunstigende forvaltningsakter.*

Der svares morarenter af tilkendte omkostninger uafhængig af, om krav på morarenter er fremsat.

*Der udbetales ikke rentegodtgørelse i relation til det tilskudsbeløb, som ydes efter de danske omkostningsdækningsregler.*

Det Kongelige Finans- og Tolldepartement har oplyst, at der i henhold til bestemmelserne i ligningslovens § 9-11 på landsbasis er blevet udbetalt følgende beløb de sidste 4 år:

1996: 1,5 mill. norske kroner

1997: 1,6 mill. norske kroner

1998: 2,3 mill. norske kroner og

1999: 2,4 mill. norske kroner.



## **4.4. Den amerikanske omkostningsdækningsordning**

For at få en forståelse af reglerne om omkostningsdækning, der gælder i relation til klager over den amerikanske statsskat, vil klagesystemet i det følgende kort blive beskrevet - med særlig vægt lagt på myndighedernes pligter over for borgerne.

### **4.4.1. Klagereglerne**

Efter de amerikanske skatteregler kan en skatteyder - hvis denne er uenig med The Internal Revenue Service (IRS) om en ændring af ansættelsen af statsskat m.v. og forhandlingerne foregår på et IRS-kontor - forlange et umiddelbart møde med sagsbehandlerens overordnede med henblik på at blive orienteret om sin position.

Hvis skatteyderen ikke kan nå til en aftale med den overordnede embedsmand eller forhandlingerne finder sted uden for et IRS-kontor, vil sagsbehandleren skriftligt vejlede skatteyderen om henholdsvis dennes og IRS's position. Sagsbehandleren vil samtidig fremsende skatteyderens sag til distriktskontoret for klager (The District Office for Processing).

Inden for få uger efter det afsluttende møde med IRS modtager skatteyderen en pakke indeholdende:

- et brev (betegnet som et 30-dages brev), som informerer skatteyderen om dennes ret til at påklage de foreslåede ændringer af skatteansættelsen inden 30 dage
- en kopi af sagsfremstillingen, der forklarer baggrunden for de foreslåede ansættelsesændringer
- en aftale- eller opgivelseformular, og
- en kopi af en publikation om skatteyderens rettigheder, hvis man er uenig med IRS.

Skatteyderen har 30 dage - regnet fra datoen på 30-dages brevet - til at underrette IRS om, hvorvidt han eller hun vil acceptere eller påklage de foreslåede ansættelsesændringer.

IRS træffer herefter sin endelige afgørelse, og skatteyderen har mulighed for at påklage IRS's afgørelse til et lokalt klagekontor inden for IRS's organisation (The Local Appeals Office). Dette kontor er uafhængigt af de lokale IRS-servicemyndigheder. Møder med klagekontoret foregår på en uformel måde og behandlingen behøver ikke at påføre skatteyderen store udgifter. Hvis det ikke lykkes skattey-

deren eller dennes repræsentant at nå til enighed med klagekontoret, kan sagen på et hvilket som helst tidspunkt forelægges domstolene.

#### **4.4.2. Bevisbyrden**

Generelt har IRS bevisbyrden i retssager, som vedrører sagsrejsning efter den 22. juli 1998. Herefter skal IRS bevise et hvilken som helst faktisk emne, såfremt skatteyderen for sit vedkommende har fremlagt et troværdigt bevismateriale. Dette forudsætter, at skatteyderen har

- opfyldt alle dokumentationskravene i lovgivningen (Internal Revenue Code)
- opbevaret alle akterne (records) som krævet i denne lovgivning
- svaret IRS på alle dennes rimelige spørgsmål i sagen
- har en netto-aktivmasse (net worth) på \$ 7 mill. eller mindre på tidspunktet, hvor skattespørgsmålet forelægges domstolene, hvis skatteyderen er en kooperation, interessentskab eller trust.

IRS har ligeledes bevisbyrden i retssager, hvor skatteansættelsen er baseret på en rekonstruktion af skatteyderens indkomst alene gennem brugen af statistisk information om andre skatteydere.

Endelig har IRS bevisbyrden i retssager for så vidt angår hæftelsen for bøder m.v. samt tillægsskat.

#### **4.4.3. Omkostningsdækning**

En skatteyder har mulighed for at få dækket rimelige omkostninger ved de administrative instanser og ved domstolene, hvis skatteyderen får medhold (prevailing party), og hvis

- skatteyderen har udtømt alle administrative retsmidler inden for IRS
- skatteyderens nettoaktivmasse (net worth) er under et bestemt grænse (se herom afsnit 4.4.3.4.)
- skatteyderen ikke trækker sagen urimeligt længe ud og
- skatteyderen søger om dækning for disse udgifter inden for 90 dage regnet fra datoen for IRS's endelige meddelelse til skatteyderen om skat, renter eller straf.

Hvis IRS nægter skatteyderen at få dækket administrative omkostninger, og skatteyderen ønsker at gå videre med sagen til domstolene, må sagen indbringes for domstolene inden 90 dage regnet fra datoen for IRS afslag.

*Som det fremgår af betingelserne for at få omkostningsdækning efter de amerikanske regler, er der tale om skønsmæssige kriterier - der dækkes kun rimelige udgifter - kombineret med objektive betingelser, herunder af økonomisk art.*

#### **4.4.3.1. Begrebet “medhold” (prevailing party)**

Ved “medhold” (prevailing party) forstås, at skatteyderen har fået medhold i størrelsen af den omtvistede skat eller i det eller de mest afgørende skattespørgsmål i sagen. Desuden skal skatteyderen opfylde de økonomiske krav, som beskrives nedenfor.

Skatteyderen vil derimod ikke blive betragtes som havende fået medhold (prevailing party), hvis staten fastslår, at dens position var substantielt retfærdiggjort (substantially justified). Dette formodes ikke at være sket,

- hvis IRS ikke har fulgt offentliggjorte retningslinier som foreskrevet i bl.a. reglerne om statsindkomstskat (revenue rulings), meddelelser (notices) og afgørelser (determination letters) til skatteyderen og private brev-regler (private letter rulings). Formodningen kan afkræftes ved bevis, eller

- IRS har tabt en tilsvarende retssag om et lignende emne.

Domstolen vil generelt afgøre, hvem der har fået medhold.

*Også hér er der som udgangspunkt tale om en subjektiv vurdering af medholdsbegrebet. En objektiv afgrænsning af medholdsbegrebet er dog gjort, hvis staten fastslår, at dens position var substantielt retfærdiggjort (substantially justified), men IRS ikke har iagttaget visse formelle regler.*

#### **4.4.3.2. Rimelige omkostninger ved administrative instanser og domstolene**

Udgifter, som både dækkes ved de administrative instanser og domstolene, er følgende:

- Omkostninger ved undersøgelser (studies), analyser, tekniske rapporter, tests eller projekter (projects), som anses for at være nødvendige til forberedelse af skatteyderens sag. Efter den 18. januar 1999 vil også rimelige udgifter til ekspertvidner og rimelige omkostninger til de andre emner, som er oplyst her kunne dækkes.

- Advokatsalær (attorney fees), som generelt ikke overstiger \$ 120 pr. time for kalenderåret 1998. Timesatsen er indekseret for inflation. Grundtimesatsen forhøjes til \$ 130 efter den 18. januar 1999.

Følgende omkostninger dækkes kun ved domstolene:

- rimelige sagsomkostninger
- udgifter til ekspertvidner

Følgende omkostninger dækkes kun ved de administrative instanser:

- en hvilken som helst administrativ (klage-)afgift eller
- tilsvarende gebyr som IRS pålægger skatteyderen.

*Som det ses, er der i relation til advokatsalæret fastsat visse takster for, hvad der anses for rimelige udgifter.*

#### **4.4.3.3. Tidsmæssige betingelser**

Administrative omkostninger kan blive tilkendt for omkostninger, som er pådraget efter det tidligste af følgende tidspunkter:

- datoen for meddelelsen om ansættelsesændringen (notice of deficiency)
- datoen for meddelelsen om beslutningen fra IRS's klagekontor eller
- for omkostninger, som er pådraget efter 18. januar 1999, datoen for det første brev om forslaget til ansættelsesændringen, som giver skatteyderen adgang til at få sagen prøvet i IRS's klagekontor.

#### **4.4.3.4. Økonomiske betingelser**

En skatteyder vil være i stand til at få dækket omkostninger ved de administrative instanser og ved domstolene, hvis denne opfylder følgende betingelser:

- For en fysisk person (individual) og formueskatteydere (estate-taxpayers) må netto-aktivmassen (net worth) ikke overstige \$ 2 mill. på tidspunktet for anmodningen om prøvelse af sagen. Til dette formål skal fysiske personer, som indbetaler fælles skat behandles som uafhængige skatteydere.
- For almenvelgørende trusts (charities) og visse Kooperationer må skatteyderne ikke have mere end 500 ansatte på tidspunktet for anmodningen om prøvelse af sagen.

- For alle andre skatteyderere må netto-aktivmassen ikke overstige \$ 7 mill., og skatteyderne må ikke have mere end 500 ansatte på tidspunktet for anmodningen om prøvelse af sagen.

#### **4.4.3.5. Udvidelse af reglerne om omkostningsdækning**

Med virkning fra og med den 18. januar 1999 er reglerne om dækning af rimelige omkostninger i det administrative system og ved domstolene blevet udvidet.

Herefter er det muligt for en skatteyder, der får medhold, at opnå dækning for rimelige udgifter (costs), herunder til gebyrer (fees), hvis

- 1) skatteyderen indgiver et kvalificeret tilbud (qualified offer) til IRS om at afgøre sagen
- 2) IRS ikke accepterer tilbuddet og
- 3) skattehæftelsen (ekskl. renter) senere fastslås af domstolene er den samme eller mindre end det beløb, som skatteyderen foreslog ifølge det kvalificerede tilbud.

Skatteyderen må også opfylde ovennævnte økonomiske betingelser for at kunne drage fordel af de nye regler.

Det kvalificerede tilbud må være afgivet skriftligt og skal stå åbent, indtil det bliver afvist eller retssagen begynder, eller indtil der er gået 90 dage fra datoen på tilbuddet.

Det er IRS's klagekontor, der afgør spørgsmålet om dækning af de administrative omkostninger.

Efter den 18. januar 1999 vil timesatsbeløbet for advokatsalær ligge på \$ 130 og kan blive højere under visse omstændigheder. Disse omstændigheder omfatter sagens sværhedsgrad og de lokale skattemyndigheders mulighed for at yde kvalificeret bistand.

“Advokatsalær”(attorney fees) omfatter honorar betalt af en skatteyder for den bistand, som enhver der er bemyndiget til at føre sager for domstolen (Tax Court) eller for IRS.

#### **4.4.4. Småsags-proceduren og den nationale skatteyder-advokat**

For sager, der påbegynder efter den 22. juli 1998, kan reglerne for småsags-procedure anvendes i tvister, der angår \$ 50.000 eller mindre. Efter den tidligere lovgivning var småsags-proceduren begrænset til at angå tvister, der angik \$ 10.000 eller mindre.

Småsags-proceduren kan anvendes i skattesager på begæring af skatteyderen og med domstolens (Tax Courts) tilslutning. Sagsførelsen finder herefter sted så uformelt som muligt. Hverken skriftlige indlæg (briefs) eller mundtlige procedure (oral arguments) er nødvendig. De fleste skatteydere fører selv deres sag, skønt de godt må lade sig repræsentere af enhver, som har tilladelse til at føre sager for domstolen.

Skatteyderens advokatkontor (The Taxpayer Advocate's Office) har et problem-løsningsprogram (Problem Resolution Program) for skatteydere som ikke har været i stand til at løse deres problemer med IRS. Skatteyderne kan kontakte dette kontor, hvis den pågældende skatteyder uden held har forsøgt at løse sit problem med IRS og ikke er blevet kontaktet af IRS på den lovede dato, eller skatteyderen er i gang med sit andet forsøg på at løse et problem med IRS.

Når skatteyderen kontakter advokatkontoret, vil han eller hun få tildelt en personlig advokat, som skønnes at være bedst til at løse det pågældende problem med IRS. Advokaten kan også tilbyde skatteyderen en særlig bistand, såfremt skatteyderen bliver stillet urimeligt ringe (significant hardship) som et resultat af skattesagen. Dette kan herunder være, at skatteyderen pådrager sig betydelige omkostninger (incl. omkostninger for professionel bistand), hvis afhjælpning (relief) ikke meddeles.

Advokatens opgave er at kortlægge de problemer, som har været resultatet af skatteyderens tidligere kontakter til IRS og sikre, at skatteyderens sag bliver underkastet en fuldstændig og upartisk prøvelse.

## **Kapitel 5. Debatten om omkostningsdækningsordningen**

### **5.1. Indledning**

Nedenfor skal kort gennemgås hovedsynspunkterne i den offentlige debat om de gældende regler i omkostningsdækningsordningen. I afsnit 5.2. skitseres de væsentligste synspunkter, som har været fremført for en udvidelse af omkostningsdækningsordningen, og i afsnit 5.3. beskrives de væsentligste af de synspunkter, som har været fremført imod en udvidelse af omkostningsdækningsordningen.

Det bemærkes, at de refererede synspunkter ikke nødvendigvis deles af udvalgets medlemmer.

### **5.2. Synspunkterne i debatten for en udvidelse af omkostningsdækningsordningen**

#### **5.2.1. Lovgivningens kompleksitet - behovet for sagkyndig bistand**

På grund af lovgivningens kompleksitet og dynamik, dvs. de hyppige ændringer, der foretages heri, kan det være vanskeligt for en borger at få et overblik over skattelovgivningen og forstå denne. Også skattemyndighederne kan undertiden have vanskeligt ved at fortolke lovgivningen. Ikke sjældent opstår der tvivl om fortolkningen af regelsættene, og praksisændringer - gennemført såvel af domstolene som af de administrative myndigheder selv - kan vanskeliggøre overblikket over retstilstanden på et givet område.

Skattelovgivningens kompleksitet gør, at hovedparten af landets skatteydere ikke har mulighed for at gennemskue og forstå skattesystemet. Disse borgere kan derfor i deres mellemværender med skattemyndighederne ønske at anvende sagkyndig bistand. Dette gælder, uanset på hvilket niveau i systemet mellemværendet finder sted.

Selv om en borger kan have behov for at antage sagkyndig bistand i sit mellemværende med skattemyndighederne, afstår mange borgere - af økonomiske årsager - imidlertid i dag fra at gøre brug heraf. At antage sagkyndig bistand kan påføre skatteyderen betydelige udgifter, og omkostningsdækningsordningen letter alene borgerens omkostningsbyrde med ca. en tredjedel. Af samme grund er der formentlig mange skatteydere, der afholder sig fra at påklage en sag videre i systemet, selv om de føler sig sikre på at kunne få medhold i deres sag.

### **5.2.2. Officialprincippet/ myndighederne som modpart**

Efter det almindelige forvaltningsretlige princip - officialprincippet - har skattemyndighederne pligt til at sikre, at en sag bliver tilstrækkeligt oplyst til, at der kan træffes en materiel rigtig afgørelse i sagen, dvs. at myndighederne også har pligt til at inddrage forhold, som taler til borgerens fordel. I princippet er det derfor ikke nødvendigt for en borger at antage sagkyndig bistand i forbindelse med sagens behandling ved en administrativ myndighed.

Trods dette er det en udbredt opfattelse i befolkningen, at myndighederne og borgeren i en administrativ skattesag står over for hinanden som modparter, og at der er tale om ulige parter i det indbyrdes styrkeforhold. Myndighederne har ekspertisen og de ubegrænsede ressourcer, mens det modsatte gælder for borgeren. Hertil kommer, at borgerne ofte står med den fornemmelse, at skattemyndighederne lader fiskale hensyn veje tungere end de argumenter, som borgeren kommer med.

Også af den grund kan borgeren have et ønske om at antage sagkyndig bistand i sagen.

### **5.2.3. Behovet for ændring af den økonomiske byrdefordeling**

Det er blevet fremført, at det offentlige har for nemt ved at rejse en skattesag. Det offentlige har ubegrænsede ressourcer og faglig ekspertise, og skattemyndighederne har ingen ressourcemæssig tilskyndelse til at holde sig tilbage med at rejse en skattesag, uanset hvor svagt funderet den er. Omvendt forholder det sig med borgerens situation. For borgeren koster det - som det ofte udtrykkes - "både tid, råd og kræfter" at gennemføre en skattesag, som i nogle tilfælde kan vise sig at være langvarig.

Det har også været anført, at med den gældende omkostningsdækningsprocent må skatteyderne være indstillet på selv at skulle afholde betydelige udgifter - måske endda igennem flere instanser - for at få en endelig afgørelse af et skattespørgsmål. Den nuværende omkostningsdækningsordning dækker kun ca. en tredjedel af omkostningerne, og selv om skatteyderen vinder sagen ved domstolene, indebærer domstolenes praksis for udmåling af tilkendte sagsomkostninger typisk, at skatteyderen sjældent opnår fuld dækning for sine udgifter ved at skulle føre retssagen. Skatteyderen står således ofte tilbage med et økonomisk tab, selv om denne har vundet.

Ud over den psykiske påvirkning det er at føre en skattesag, får risikoen for et økonomisk tab formentlig mange skatteydere til på forhånd at undlade at påklage en ansættelsesændring, selv om sandsynligheden for at vinde sagen er stor. Kun hvor der er tale om en relativ stor ansættelsesændring, kan det være økonomisk forsvarligt at påklage ansættelsen.



Det er således skatteyderen, der bærer langt den væsentligste økonomiske risiko i skattesager, hvilket ikke findes rimeligt. Dette skal sammenholdes med, at skattelovgivningen - som nævnt - er blevet stedse mere kompliceret og omfattende, hvilket naturligvis øger risikoen for fortolkningsproblemer. Det kan opleves som om en uforholdsmæssig stor del af byrden, der følger af en kompliceret skattelovgivning, bæres af skatteyderen. For myndighederne, der råder over ubegrænsede ressourcer og faglig ekspertise, er det - som nævnt - uden ressourcemæssig betydning at forfølge forhold, der efterfølgende underkendes ved højere instanser.

Dette kunne tale for, at den økonomiske risiko i videre udstrækning end efter den gældende ordning deles mellem myndighederne og skatteyderne.

#### **5.2.4. Jo tidligere sagkyndig bistand anvendes i sagsforløbet, jo større er sandsynligheden for, at problemet i sagen kan afklares hurtigere**

Et element i retssikkerhedsbegrebet er ønsket om, at rigtige afgørelser i forhold til borgeren træffes så hurtigt som muligt, og at sager dermed afgøres endeligt på et så lavt administrativt niveau som muligt. Heri ligger ikke alene en besparelse for borgeren, men også for det offentlige, i hvis interesse det må være at få begrænset antallet af klagesager. Ud fra denne betragtning må en ordning, som gør det muligt for borgeren - uden væsentlige omkostninger - at inddrage sagkyndig bistand på et så tidligt tidspunkt som muligt, alt andet lige medvirke til en bedre sagsoplysning og dermed til en rigtigere afgørelse.

Som en sidegevinst ved at inddrage sagkyndig bistand på et tidligt tidspunkt i sagsforløbet anføres det, at skatteyderen normalt ikke vil videreføre en sag, hvor den sagkyndige skønner, at skatteyderen på forhånd ikke har mulighed for at få enten helt eller delvis medhold.

Selv om myndighederne som led i deres lovmæssige forvaltning skal vurdere, hvad der såvel taler til skatteyderens gunst som ugunst, er det erfaringen, at et kvalificeret, professionelt modspil ikke sjældent vil kunne føre til, at aspekter i sagen, som myndighederne ikke har været opmærksomme på, bliver belyst på en sådan måde, at myndighederne enten modererer deres udgangspunkt eller opgiver sagen.

Der er i dag ikke mulighed for at opnå omkostningsdækning ved førsteinstansbehandlingen, hvorfor der ligger en tilskyndelse til at nedprioritere denne fase væsentligt. Det har derfor været foreslået, at omkostningsdækningsordningen bør være gældende for omkostninger, som skatteyderen pådrager sig allerede fra skattesagens begyndelse, d.v.s fra tidspunktet for modtagelsen af agterskrivelsen fra den skatteansættende myndighed og frem til sagens afslutning. Dette vil formindske den økonomiske byrde, der kan være forbundet med at antage sagkyndig bistand allerede på dette tidspunkt, og det vil således i en række tilfælde betyde, at sagen kan afsluttes allerede i denne fase.

### **5.2.5. Sammenhængen mellem fradrag og personbeskatningen**

Det har også været anført, at selv om hensigten med tilskudsordningen har været at stille borgerne, som om der var skattemæssig fradragsret for udgifterne, har dette aldrig været virkningen for fysiske personer, som på skatteskalaen lå over det laveste skattetrin. Det skyldes, at tilskuddet er fastsat således, at det modsvarer værdien af et fradrag for udgifterne på laveste skattetrin.

Ved gennemførelsen af omkostningsdækningsloven i 1984 lå indkomstskatteprocenten for personer mellem ca. 50 -73. Det vil sige, at der for skatteydere med den højeste marginalskatteprocent var et spænd på ca. 23 pct. mellem tilskuddet og værdien af et fradrag. For 2000-2001 ligger skatteprocenten for personer mellem ca. 38 - 63, hvis man tager arbejdsmarkedsbidraget og det særlige pensionsbidrag med, og for 2002 ligger den tilsvarende beskatningsprocent mellem ca. 32 - 63 pct., altså et spænd på ca. 31 pct. Spændet mellem tilskuddet og den højeste fradragsværdi er altså i nogen grad blevet forøget og vil i væsentlig grad blive forøget fra 2002.

I relation til sager vedrørende skatteansættelsen forekommer det ofte, at den indkomstforhøjelse eller indkomstart, som skatteyderen klager over, beskattes med en højere procent, end den procentsats, der ydes omkostningsdækning med.

Dette kunne tale for at fravige det historiske udgangspunkt med, at tilskuddet skal modsvare et fradrag samt at forøge tilskudsprocenten, således at der gives skatteyderne en større dækning af omkostningerne ved at føre skattesager.

### **5.2.6. Fuld dækning ved fuldt eller overvejende medhold**

I debatten har der været givet eksempler på, at selv om en skatteyder har vundet en skattesag, har vedkommende stået tilbage med et økonomisk tab, fordi omkostningerne ved sagsførelsen har været større end det beløb, som skatteyderen blev tilkendt i sagsomkostninger ved domstolene og/eller godtgjort efter reglerne om omkostningsdækning. Der er blevet peget på, at de gældende regler ikke yder borgeren en tilstrækkelig dækning af dennes procesudgifter, og at det ikke må koste en borger noget at få sin ret.

Selv om skatteyderen får fuldt medhold i, at det har været uberettiget, at skattemyndighederne har rejst sagen og dermed har påført skatteyderen omkostninger og besvær, så bærer skatteyderen efter den gældende omkostningsdækningsordning stadig en nettoudgift på 62 pct.

Dette kunne tale for, at der som udgangspunkt gives skatteyderen fuld omkostningsdækning i en situation, hvor skatteyderen får fuldt medhold eller får medhold i overvejende grad. Dette vil kunne modvirke, at skattemyndighederne rejser tvivlsomme eller unødige sager, idet det ikke længere vil være gratis for myndighederne at rejse sager mod borgerne. En ordning med fuld omkostningsdækning vil derfor medvirke til at begrænse antallet af sager.

En forbedring af muligheden for omkostningsdækning vil også - alt andet lige - øge borgerens tillid til skattesystemet og borgerens følelse af, at der er retfærdighed til.

### **5.3. Synspunkter i debatten imod en udvidelse af omkostningsdækningsordningen**

#### **5.3.1. Sammenligning med andre forvaltningsområder**

Det har været fremført, at der ikke bør gives særregler om omkostningsdækning på skatteområdet i forhold til andre forvaltningsområder, hvor behovet for sagkyndig bistand kan være lige så stort som på skatteområdet.

På eksempelvis socialområdet og arbejdsmarkedsområdet, der til dels er sammenlignelige med skatteområdet - idet det også på disse områder oftest drejer sig om et økonomisk mellemværende mellem borgere og myndigheder - findes der ikke en tilsvarende ordning, der generelt giver borgeren mulighed for at få tilskud til sine bistandsudgifter.

På disse og andre forvaltningsområder - her kan eksempelvis også nævnes miljøområdet - er der i lige så høj grad et behov for dækning af borgernes bistandsudgifter, fordi regelsættene på de nævnte områder efterhånden er blevet så komplicerede, at borgeren kan have behov for at antage sagkyndig bistand i sine mellemværender med disse myndigheder.

Da det således i dag også kan koste borgeren at få sin ret på andre forvaltningsområder, bør spørgsmålet om omkostningsdækning ikke begrænses til kun at angå skatteområdet.

I stedet for snævert at vurdere tilskudsreglerne på skatteområdet - er der peget på, at man f.eks. snarere bør tage reglerne om fri proces op til fornyet vurdering, eller forbedre retshjælpsordningen.

At spørgsmålet om dækning af borgernes udgifter til sagkyndig bistand alene synes at have været fremme på skatteområdet kan i øvrigt i nogen grad forklares med, at der på skatteområdet - til forskel fra andre forvaltningsområder - findes professionelle aktører, som har specialiseret sig i netop at føre

denne slags sager. Dette skaber et vist pres på lovgiver for at få denne til at gøre tilskudsreglerne på skatteområdet bedre. Der er med andre ord ikke samme professionelle interesser knyttet til de andre forvaltningsområder, som der er til skatteområdet.

### **5.3.2. Officialprincippet - risikoen for at skattemyndighederne står som modpart - sociale hensyn**

Det er i debatten blevet anført, at når spørgsmålet er, om den eksisterende omkostningsdækningsordning bør forbedres, er det afgørende, at der ikke skabes en ansvarsforflygtigelse i forhold til officialprincippet.

Officialprincippet indebærer, at myndighederne har pligt til at tilvejebringe de fornødne oplysninger i en sag til, at der kan træffes en korrekt afgørelse i sagen. Skattemyndighederne er således forpligtet til at være borgernes hjælpere i sagerne. Myndighederne har samtidig til opgave loyalt at administrere de love, som Folketinget vedtager, og træffe de rigtige afgørelser i forhold til borgeren.

På grund af officialprincippet stilles der mindre krav til borgerens aktive deltagelse ved en administrativ klageinstans end ved domstolene. Dette afspejles bl.a. i reglerne om sagsfremstilling, partshøring, aktindsigt, udtaleret og begrundelse. Dette begrundes endvidere, at der ikke i den offentlige forvaltning er tradition for omkostningsdækning i forbindelse med administrative klager bortset fra skatteområdet.

Hvis det med en udvidelse af omkostningsdækningsordningen bliver det normale at antage sagkyndig bistand i mellemværender med skattemyndighederne, kan det måske få myndighederne til at føle sig presset ind i en rolle som modpart i sagen. Desuden kan det i værste fald tænkes, at det i visse sager kan give sig udslag i en knap så omhyggelig sagsbehandling.

Yderligere kan en sådan situation få nogle borgere til at føle, at de er nødt til at antage sagkyndig bistand, når de har et mellemværende med skattemyndighederne. Dette kan resultere i, at nogle borgere kommer til at afholde udgifter til sagkyndig bistand, selv om de egentlige ikke har behov herfor eller måske endda få nogle borgere til at afstå fra at gå videre med sagen, hvis de ser en risiko i, at de selv kommer til at afholde ikke uvæsentlige udgifter til sagkyndig bistand.

Hvis det professionelle element i sagsbehandlingen således synes at være af betydning, kan det i sin yderste konsekvens betyde, at de - økonomisk set - svagest funderede borgere afstår fra at klage. Ud fra denne betragtning vil en sådan udvidelse af omkostningsdækningsordningen kunne betegnes som socialt uafbalanceret.

### **5.3.3. Forslaget om fuld omkostningsdækning ved fuldt eller delvis medhold**

Det er blevet fremført, at en ordning, hvorefter skatteyderen i tilfælde af, at denne opnår fuldt eller delvis medhold i sin skattesag, skal have dækket sine omkostninger fuldt ud, er mere vidtgående end den ordning, der findes ved domstolene. Her må den vindende part - som beskrevet i kapitel 3, afsnit 3.4.2.2. - oftest selv bære en stor del af sine omkostninger.

Det er også blevet fremført, at en sådan ordning - som bl.a. er blevet foreslået i beslutningsforslag B 35 - rejser en række problemer, f.eks. med at definere, hvornår en sag er vundet, og hvor grænsen for rimelige sagsomkostninger ligger.

Endvidere peges der på, at en ordning med 100 pct. dækning af skatteyderens udgifter til sagkyndig bistand i visse situationer kan give anledning til misbrug samt føre til en uønsket udvikling i retning af en ordning med "no cure - no pay", som den kendes fra det amerikanske retssystem. Det er således blevet anført, at hvis der ydes en 100 pct. s dækning, vil det kunne give anledning til mange sager, specielt hvis den sagkyndige samtidig lader sit honorar være afhængigt af sagens udfald. I så fald vil den sagkyndige kunne tjene ind på "gyngerne", hvad denne har mistet på "karusellerne".

I kapitel 7 tager udvalget nærmere stilling til ovennævnte spørgsmål i relation til beslutningsforslag B 35.

## **Kapitel 6. Hensynene bag omkostningsdækningsordningen**

I det følgende beskrives en række af de væsentligste hensyn, som efter udvalgets mening begrundes den gældende omkostningsdækningsordning. Det skal understreges, at den opfattelse, der gives udtryk for, ikke nødvendigvis deles af udvalget.

### **6.1. Den historiske baggrund**

Som det fremgår af kapitel 2, skal den historiske baggrund for omkostningsdækningsordningen fra 1984 ses i lyset af afskaffelsen af skattefradragretten/den driftsbegrunderede fradragret for procesomkostninger i skattesager.

Ved gennemførelsen af omkostningsdækningsloven blev tilskudsprocenten fastsat til den samme procent som beskatningsprocenten for personer på laveste skattetrin, d.v.s. 50 og beskatningsprocenten for selskaber d.v.s. 40.

I og med at man valgte at lade tilskuddet afhænge af beskatningsprocenten for personer på laveste skattetrin, betød det for de personer, der lå over det laveste skattetrin på skatteskalaen, at tilskuddet ikke modsvarede et tilsvarende fradrag, idet et sådant fradrag ville have haft større værdi.

Hensigten med at gennemføre en tilskudsordning i stedet for en generel fradagsordning, var imidlertid at undgå, at den økonomiske kompensation blev forskellig alt efter, om skatteyderens indkomst var høj eller lav. Som det fremgår af kapitel 2, afsnit 2.2.6. og afsnit 2.3.1., var det ud fra hensynet til at opnå en socialt set afbalanceret ordning, at tilskudsmodellen blev valgt. Det tilskudsbeløb, der bliver udbetalt efter ordningen, er således det samme for beløbsmodtageren, uanset hvor på skatteskalaen denne ligger.

Udover det historiske udgangspunkt kan ordningen, sådan som den fremtræder i dag, efter udvalgets opfattelse begrundes ud fra følgende andre hensyn:

### **6.2. Beskatning af borgerne betragtet som et tvangsmæssigt indgreb**

Enhver borger i det danske samfund har fra fødsel til død mindst ét årligt tilbagevendende mellemværende med skattemyndighederne af større eller mindre omfang. Det skyldes, at enhver person er et selvstændigt skattesubjekt og derfor principielt har en forpligtelse til ifølge loven at selvangive samt at betale skat af sin indkomst. Kravet om opgørelse af en skattepligtig indkomst m.v. samt betaling af selve

skattekravet kan ingen borger unddrage sig. Borgeren er med andre ord tvunget til at underkaste sig det gældende skattesystem hér i landet.

Man kan betegne beskatningen som et tvangsmæssigt indgreb i borgernes økonomi, og ofte kan indgrebene angå store beløb og være af afgørende betydning for den pågældende borgers velfærd. Kravene til udøvelsen af skattepålægningsmagten er nærmere beskrevet i grundlovens § 43, og at området er reguleret i grundloven, understreger betydningen af indgrebets karakter overfor borgerne.

Der kan peges på andre områder, hvor der foretages tvangsmæssige indgreb over for borgerne, og hvor det offentlige yder borgeren bistand til behandling af sin sag.

I ekspropriationssagerne er der - i modsætning til skattesagerne - tale om et singulært indgreb, og indgrebet sker over for borgernes ejendomsret. I ekspropriationssager opnår borgerne fuld erstatning, herunder for omkostningerne ved selve ekspropriationssagens førelse. Betingelserne for at foretage indgrebet er nærmere beskrevet i grundlovens § 73.

På det sociale område kan der i visse tilfælde også foretages tvangsmæssige indgreb overfor borgerne. Disse indgreb, der ganske vist er af ikke-økonomisk karakter, drejer sig om tvangsfjernelsestilfældene, hvor børn skal tvangsfjernes, og hvor psykisk syge tilbageholdes i boligen mod de pågældendes vilje. I disse sager er der gennemført regler om gratis advokatbistand og en forpligtelse for kommunerne og amtskommunerne til at sørge for advokatbistand.

Beskatningen som et tvangsmæssigt indgreb er i den politiske debat undertiden blevet sammenlignet med politiets indgreb over for en borger, hvor denne har mulighed for - uden omkostninger - at få stillet en forsvarer til rådighed, når borgeren fremstilles for retten med henblik på varetægtsfængsling. I den forbindelse skal også nævnes borgerens mulighed for at få beskikket forsvarerbistand i en skatte- og afgiftsstraffesag. I disse sager skal skattemyndighederne drage omsorg for, at spørgsmålet om eventuelle beskikkelse af en forsvarer indbringes for retten. Efter forsvarerbistandslovens § 3 finder retsplejelovens regler om vederlæggelse af offentlige og valgte forsvarere tilsvarende anvendelse.

## **6.3. Skattelovgivningens betydning og kompleksitet**

### **6.3.1. Størrelsen af potentielle brugere af omkostningsdækningsordningen**

Ud af de ca. 4½ mill. skatteydere, der årligt indgiver selvangivelse, herunder ca. 75.000 selskaber, giver skattemyndighedernes ligningsmæssige kontrol anledning til, at der bliver gennemført forhøjelser af skatteansættelser for ca. 244.000 skatteydere i alt.

Disse skatteydere er fordelt på ca. 236.000 personer (lønmodtagere, hovedaktionærer og personligt erhvervsdrivende), hvor kommunernes forhøjelser i gennemsnit sker af hver 20. skatteydere selvangivelse. Lidt under 5 pct. af disse skatteydere klager til skatteankenævnet (dvs. ca. 12.000 sager).

Af Foreningen af Danske Skatteankenævns pjeces om skatteankenævnens klagebehandling i 1998 kan det ses, at lønmodtagere først og fremmest klager over beskæringen af ligningsmæssige fradrag som befordringsfradrag, dobbelt husførelse, rejse- og repræsentationsudgifter, kursusudgifter, underholdsbidrag og udgifter til faglitteratur. Endvidere klages der over beskatning af værdi af fri bil og værdi af fri bolig.

Selvstændigt erhvervsdrivende med personlig ejet virksomhed klager først og fremmest over spørgsmål, der relaterer sig til virksomhedens over-/underskud, beskæring af renteudgifter og andre omkostninger.

Endvidere består ovennævnte gruppe af skatteydere, der er blevet forhøjet, af lidt under 8.000 selskaber. Tallet svarer til, at kommunerne gennemfører forhøjelser af ca. hver 10. selskabs skattepligtige indkomst. Lidt over 12 pct. af disse selskaber klager til skatteankenævnet - først og fremmest over maskeret udlodning/ løn. Det bemærkes, at tallene er baseret på den indtil 1. juli 1998 gældende ordning, hvor kommunerne varetog opgaven med at ligne selskaber. Antallet af forhøjelser af selskabers ansættelser for kalenderåret 1999 - d.v.s. efter, at staten har overtaget selskabsligningen - ligger på ca. 9.200 forhøjelser. Sådanne afgørelser kan påklages til Landsskatteretten.

Ifølge ovennævnte pjeces kan man i de senere år konstatere en udvikling, hvor andelen af mere komplicerede erhvervsager ved skatteankenævnene er steget på bekostning af andelen af mindre komplicerede lønmodtagerforhold og privatøkonomiske forhold. Det oplyses endvidere, at der i sager, der vedrører skatteydergruppen lønmodtagere og pensionister, anvendes rådgivere i 25 pct. af tilfældene. I sager vedrørende skatteydere med udvidet selvangivelse - herunder selskaber - anvendes rådgivere i 70 pct. af tilfældene.

### **6.3.2. Betydningen af kompleksiteten i skattelovgivningen**

Skattelovgivningens kompleksitet har i relation til omkostningsdækningsordningen ingen betydning for den del af befolkningen - og det er langt den overvejende - som bliver sat i skat i overensstemmelse med det selvangivne.

For de skatteydere, hvis skatteansættelse imidlertid bliver taget op til ændring af skattemyndighederne, spiller skattelovgivningens kompleksitet en rolle. Disse skatteydere er potentielle brugere af omkostningsdækningsordningen, og for denne gruppe har det betydning, at reglerne om omkostningsdækning



giver mulighed for at opnå en vis økonomisk kompensation for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med behandlingen af sagen.

Omkostningsdækningen kan således influere på disse skatteyderes overvejelser om det økonomisk hensigtsmæssige i at påklage myndighedernes afgørelse.

## **6.4. Officialprincippet**

Efter det almindelige forvaltningsretlige princip -officialprincippet - har skattemyndighederne pligt til at sikre, at en sag bliver tilstrækkeligt oplyst til, at der kan træffes en materiel rigtig afgørelse i sagen. Myndighederne skal ikke kun tage stilling til de oplysninger, som borgeren fremlægger, men skal sørge for, at de oplysninger tilvejebringes, der skal til for at træffe en rigtig afgørelse. Dette afspejles bl.a. i reglerne om sagsfremstilling og partshøring. Princippet gælder for de administrative myndigheder på skatte- og afgiftsområdet, herunder skatteankenævnene og Landsskatteretten.

Officialprincippet indebærer samtidig, at skattemyndighederne og borgeren ikke kan anses for modstående parter, således som det er tilfældet, hvis skattesagen indbringes for domstolen. For domstolene gælder i modsætning til officialprincippet forhandlingsprincippet, der indebærer, at parterne hver især må fremlægge det dokumentationsmateriale m.v., som parterne ønsker at påberåbe sig. Det er kun dette materiale, som domstolene lægger til grund for sin afgørelse.

På grund af officialprincippet stilles der mindre krav til borgerens aktive deltagelse ved en administrativ klagebehandling end ved en domstolsprøvelse. Dette moment har indgået i de politiske overvejelser i forbindelse med gennemførelsen af omkostningsdækningsloven, ligesom det er indgået i forbindelse med ændringerne af omkostningsdækningsordningen i 1993 og 1997, hvor ordningen blev udvidet til også at omfatte henholdsvis landsskatteretssager og skatteankenævnsager. I den forbindelse blev det overvejet, at ændringerne ikke måtte føre til, at myndighederne blev presset over i en rolle som skatteyderens modpart.

## **6.5. Retssikkerhedsmæssige hensyn**

### **6.5.1. Retten til at klage**

Et centralt element i retssikkerhedsbegrebet er, at myndighederne har pligt til at påse, at skatteyderne hverken betaler for meget eller for lidt i skat, og hvis en borger mener, at myndighederne opkræver ham eller hende for meget i skat, må vedkommende have adgang til få spørgsmålet prøvet i det administrative rekursystem og eventuelt ved domstolene.

På grund af lovgivningens kompleksitet kan det imidlertid være vanskeligt for en borger selv at føre sin sag, selv for de administrative myndigheder. Borgeren kan derfor have behov for at antage sagkyndig bistand. Da omkostningerne hertil imidlertid kan blive betragtelige, kan økonomiske forhold få nogle borgere til at afstå fra at klage og dermed få sin ret.

Med tilskudsreglerne i omkostningsdækningsordningen har man i nogen grad mindsket eventuelle økonomiske barrierer, der måtte stille sig hindrende i vejen for borgerens prøvelse af sin skattesag. Omkostningsdækningsreglerne er således alt andet lige med til at øge borgerens tillid til og accept af skattesystemet.

### **6.5.2. Rigtige afgørelser træffes så hurtigt som muligt og hurtig fastlæggelse af praksis**

Et andet element i retssikkerhedsbegrebet er ønsket om, at rigtige afgørelser i forhold til borgeren træffes så hurtigt som muligt, og at sager dermed afgøres endeligt på et så tidligt stadium som muligt. Heri ligger ikke alene en besparelse for borgeren, men også for det offentlige, i hvis interesse det må være at få begrænset antallet og omfanget af de enkelte klagesager.

Fra alene at give mulighed for omkostningsdækning i domstolssager blev ordningen i 1993 udvidet til også at omfatte landsskatteretssager. I 1997 udvidede man ordningen yderligere til at omfatte skatteankenævnsager. Ændringerne af omkostningsdækningsordningen i 1993 og 1997 har betydet, at der kan gives dækning fra et tidligere tidspunkt i sagsforløbet, nemlig fra klagesagerne ved de administrative myndigheder.

Det kan ikke udelukkes, at et tilskud til en borgers udgifter til sagkyndig bistand i en skattesag kan medvirke til at få problemet i den pågældende sag løst hurtigere i forhold til den situation, hvor intet tilskud bliver ydet, og borgeren som følge heraf ikke antager sagkyndig bistand. Dette har ikke alene betydning i forhold til den skatteyder, der antager den sagkyndige bistand men også i forhold til skatteydere med tilsvarende skattemæssige problemer, idet retstilstanden på området hurtigere kan blive afklaret og praksis dermed hurtigere fastlagt. Dette vil såvel disse skatteydere - men også myndighederne - kunne drage fordel af.

### **6.5.3. Forudsigelighedsprincippet**

Som en del af retssikkerhedsbegrebet gælder det, at borgerne skal være i stand til at kende konsekvenserne af en påtænkt handling (forudsigelighedsprincippet).

Som det fremgår af kapitel 3, afsnit 3.3. om gældende ret, hviler den eksisterende omkostningsdækningsordning på en skematisk opgørelse af de tilskudsberettigede omkostninger. I skattestyrelseslovens § 33B, stk. 1, er det angivet, hvilke udgifter som kan indgå ved beregningen af tilskuddets størrelse. De tilskudsberettigede udgifter indgår fuldt ud ved denne beregning af tilskuddet, idet der normalt ikke er anledning til for myndighederne at stille spørgsmål ved, om udgifterne er afholdt i anledning af skatte- eller afgiftssagen. Endvidere ligger dækningsprocenten ifølge loven fast.

Da myndighederne normalt ikke udøver nogen konkret vurdering i forbindelse med fastsættelsen af tilskuddet, men alene baserer deres opgørelse på en konstatering af, hvilke udgifter skatteyderen har haft i sagen, er ordningen relativ enkel at administrere. Det gælder imidlertid ikke alene for myndighederne. Ordningen er også nem at forstå for borgerne og borgerne kan nemt forudberegne deres tilskud. Kun få klager da også over afgørelserne om omkostningsdækning.

Netop fordi der er tale om klare kriterier, er det i øvrigt fundet forsvarligt, at afgørelserne om omkostningsdækning behandles af myndigheder, som er omfattet af skattestyrelsesloven. Der er således ikke tale om, at der er oprettet særlige myndigheder, der specifikt - og alene - varetager behandlingen af omkostningsdækningssagerne.

## **Kapitel 7. Udvalgets stillingtagen til beslutningsforslag B 35**

### **7.1. Indledning.**

Baggrunden for udvalgets nedsættelse har som tidligere nævnt været beslutningsforslag B 35 (Folketingsåret 1998-99) fremsat af Det Konservative Folkeparti og Venstre.

Efter beslutningsforslaget (bilag 1) opfordres regeringen til at fremsætte lovforslag om omkostningsdækning til sagkyndig bistand i skattesager, således at dækningsgraden øges til op til 100 pct. i de tilfælde, hvor skatteyderen får helt eller delvis medhold af den behandlende instans.

I bemærkningerne til beslutningsforslaget siges det:

“Det foreslås, at dækningsgraden øges til op til 100 pct. i de tilfælde, hvor skatteyderen får helt eller delvis medhold. Det bør være den behandlende instans, som afgør, i hvilken udstrækning den enkelte sag og omfanget af den anvendte sagkyndige bistand er af en sådan karakter, at den bør dækkes med mere end 38 pct. henholdsvis 34 pct. og i givet fald, med hvilken øget procentsats. Som vejledende retningslinier bør dog gælde, at omkostningsdækning som udgangspunkt altid sker med 100 pct. i sager, hvor skatteyderen helt eller i overvejende grad får medhold, hvis omfanget af de afholdte udgifter til sagkyndig bistand af behandlingsinstansen i øvrigt vurderes som rimelige.”

### **7.2. Udvalgets generelle betragtninger over spørgsmålet om fuld omkostningsdækning**

Som nævnt i kapitel 5 har det været et centralt punkt i kritikken af den gældende omkostningsdækningsordning, at en skatteyder kan stå med en udækket regning for skattesagen til trods for, at vedkommende har opnået fuldt medhold. Det skyldes, at tilskuddet efter omkostningsdækningsordningen kun dækker ca. en tredjedel af de tilskudsberettigede udgifter. Det erindres i den forbindelse, at domstolenes praksis for udmåling af tilkendte sagsomkostninger typisk indebærer, at skatteyderen sjældent opnår fuld dækning for sine udgifter ved at skulle føre retssagen.

Efter udvalgets opfattelse er det - set ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning - uheldigt, såfremt dækningsgraden efter den gældende omkostningsdækningsordning kan få skatteydere til at afholde sig fra at klage over en sag. Størrelsen af de udækkede udgifter til skattesager kan i dag være så store - selv for en skatteyder, der opnår fuldt medhold - at det utvivlsomt kan skabe en generel tilbageholdenhed hos visse skatteydere med at påklage deres afgørelser.

Ud fra denne betragtning kan der efter udvalgets opfattelse være et behov for generelt at forøge størrelsen af tilskuddet.

Selv om meget kunne tale for, at der ydes en 100 pct.'s dækning af skatteyderens udgifter i en sag, hvori skatteyderen har fået fuld eller delvis medhold, er det efter udvalgets opfattelse nødvendigt at forholde sig til spørgsmålet om, hvordan en sådan ordning i givet fald vil virke i praksis, og om den skønnes at kunne administreres.

### **7.3. Udvalgets vurdering af konsekvenserne af at give fuld omkostningsdækning**

Omkostningsdækningsudvalget skal pege på følgende konsekvenser, som der efter udvalgets opfattelse vil kunne være ved at give mulighed for at yde op til 100 pct.'s dækning af skatteyderens bistandsudgifter.

For det første vil en ordning med op til 100 pct.'s dækning muligvis kunne anspore til, at afgørelser påklages i videre omfang end hensynet til retssikkerheden kan begrunde.

For det andet vil en sådan ordning kunne understøtte en ukritisk holdning til afholdelsen af udgifter til sagkyndig bistand. Spørgsmålet om honorarstørrelsen kunne således give anledning til tvister mellem skatteyderen og myndighederne, om hvorvidt den sagkyndige, som skatteyderen har antaget i sagen, i virkeligheden har lavet for meget arbejde. Det kan i den forbindelse blive særdeles svært for myndighederne at påvise, at den sagkyndige kunne have anvendt færre timer i sagen.

For det tredje vil en ordning, hvorefter der kan ydes op til 100 pct., muligvis kunne tilskynde til - hvor noget sådant er muligt - at honoraret til den sagkyndige sættes i forhold til resultatet i sagen ("no cure - no pay").

Endelig vil en ordning med 100 pct.'s dækning være stærkt ressourcekrævende og vil kunne give anledning til misbrug. Disse synspunkter behandles nærmere i det følgende.

Som det fremgår af kapitel 3, afsnit 3.3. og kapitel 6, afsnit 6.5.3, er den gældende omkostningsdækningsordning en skematisk ordning, der bygger på, at der som hovedregel ikke skal udøves noget skøn, når myndighederne skal træffe afgørelse om omkostningsdækning. Ordningen er nem for myndighederne at administrere, og borgerne kan nemt forudse, om der kan ydes tilskud til en given sag og med hvor meget. Disse forhold betyder, at der årligt kun er meget få klagesager om omkostningsdækning.

Indførte man en ordning, der i visse situationer gav mulighed for 100 pct.´s dækning, måtte det formentlig forudsætte en form for kontrol af honorarkravet, d.v.s. en nøjere gennemgang af regningens udgiftsposter med henblik på at undersøge, om omkostningerne også med rimelighed kunne siges at svare til de tjenesteydelser, der var blevet ydet og betalt for i sagen.

Det giver sig selv, at en sådan form for kontrol vil være stærkt administrativt ressourcekrævende, og da den vil bero på myndighedens konkrete skøn, vil den derfor kunne give anledning til klagesager over størrelsen af det ydede tilskud.

Antallet af klagesager vil dog afhænge af, hvorledes en ordning blev administreret.

Beslutningsforslag B 35 giver som nævnt ovenfor mulighed for op til 100 pct.´s dækning. En 100 pct.´s dækning synes også ifølge forarbejderne at skulle være den normale dækningsgrad i de situationer, hvor skatteyderen har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad. Imidlertid kan dækningen konkret være mindre i disse situationer, jf. ordene “op til”.

Såfremt myndighederne er restriktive i deres vurdering af “rimeligheden” af udgifterne samt af tilskuddets størrelse i en situation, hvor udgangspunktet ellers er 100 pct.´s dækning, er det klart, at der vil blive tale om tvister mellem borgeren og myndighederne om tilskuddets størrelse.

Følger myndighederne derimod det udgangspunkt, at der skal ydes 100 pct.´s dækning i tilfælde, hvor skatteyderen har fået fuldt eller delvis medhold, vil myndighederne selvsagt være tilbøjelige til at godkende skatteyderens udgiftsopgørelse i disse tilfælde. Er det almindeligt kendt, at myndighederne yder 100 pct.´s dækning i sådanne situationer, vil en sådan ordning kunne give anledning til misbrug, idet der mellem den sagkyndige og skatteyderen i denne situation ikke vil være noget incitament til kun at søge dækning for de reelle udgifter for de ydede tjenesteydelser. Der vil i realiteten være tale om et “tag-selv bord”, og det erindres i den forbindelse, at kredsen af sagkyndige ifølge loven er bred.

Efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 33 D er der ganske vist mulighed for at straffe den med bøde, der forsætligt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for beregningen af omkostningsdækning. For at kunne bringe bestemmelsen i anvendelse, vil det i givet fald forudsætte, at myndighederne kan bevise, at man bevidst har kalkuleret med en forhøjet pris. En sådan bevisbyrde kan myndighederne i de almindelige tilfælde normalt ikke forventes at løfte.

Sammenfattende kan man sige, at jo mere man vælger at forøge tilskudsprocenten og jo tættere denne kommer til at ligge på de 100 pct., jo større kan tilskyndelsen for skatteyderen være til også at opnå en

reel 100 pct.'s dækning. Dette skyldes, at det i samme grad bliver vanskeligere for myndighederne at kontrollere, at størrelsen af honoraret til den sagkyndig bistand ikke dækker over reelle udgifter.

På den baggrund anser udvalget det for vigtigt, at der for den skatteyder, der afholder udgifter til en skattesag, som denne ønsker omkostningsdækning for, altid består et selvfinansieringselement ("selvrisiko"), som skatteyderen må tage højde for ved overvejelserne om, hvorvidt sagen skal føres. Dette selvfinansieringselement betyder, at skatteyderen - uanset udfaldet af sagen - under alle omstændigheder selv vil komme til at afholde en del af omkostningerne ved sagsførelsen. Dækningen vil herefter kunne være 100 pct. minus det beløb/ den procentsats, som udgøres af selvfinansieringselementet ("selvrisikobeløbet"). Selvfinansieringselementet betyder, at skatteyderen altid vil have en interesse i, at der økonomiseres med udgifterne til sagens førelse.

Hvis selvrisiko-beløbet er fastsat på forhånd - hvilket hensynet til borgernes mulighed for at kunne forudberegne sine udgifter taler for - skal det dog bemærkes, at der er en risiko for, at skatteyderen og/eller dennes repræsentant ved opgørelsen af de tilskudsberettigede udgifter tager højde for dette beløb ved honorarfastsættelsen.

Ovenstående betragtninger gælder i princippet alle former for sagstyper, som der i dag gives omkostningsdækning til, eller som i denne betænkning foreslås bliver omfattet af ordningen.

#### **7.4. Hvordan definerer man "fuldt medhold" ?**

Efter beslutningsforslag B 35 skal omkostningsdækning som udgangspunkt altid ydes med op til 100 pct. i sager, hvor skatteyderen får helt eller delvis medhold, hvis omfanget af de afholdte udgifter til sagkyndig bistand af behandlingsinstansen i øvrigt vurderes som rimelige.

I den forbindelse er det et særligt problem at fastlægge, hvornår en skatteyder kan siges at have fået "fuldt medhold" i en skattesag.

Ikke sjældent angår en skattesag ét eller flere forskellige forhold i en ansættelse for et indkomstår. Det kan f.eks. være spørgsmålet om befodringsfradrag og beskatning af honorarer, som ikke har noget med hinanden at gøre.

Endvidere kan de samme forhold gå igen gennem flere indkomstår. Disse forhold kan af myndighederne blive behandlet successivt - hvis der er tale om løbende korrektioner af skatteyderens selvangivne indkomst - eller samtidig, hvis der er tale om en samlet efterregulering tilbage i tid af skatteyderens ansættelser for flere indkomstår.

Spørgsmålet er, hvordan man definerer “fuldt medhold”, hvis sagen angår flere forskellige forhold i skatteyderens ansættelse, eventuelt fordelt på flere indkomstår. Skal “fuldt medhold” således defineres i forhold til sagen set under ét, og hvad skal man i givet fald sammenligne sagens udfald med ?

Til brug for vurderingen af, om det er muligt at definere begrebet “fuldt medhold” på en rimelig og hensigtsmæssig måde, er der nedenfor beskrevet et eksempel på en skattesags gang gennem det administrative klagesystem og ved domstolene. Eksemplet er “sat på spidsen” for at anskueliggøre de problemer, der i større eller mindre omfang kan opstå i forsøget på at fastlægge begrebet “fuldt medhold”.

### Eksempel

Den kommunale skattemyndighed ændrer en skatteydere ansættelse for et givet indkomstår på to punkter: Dels skatteyderens befodringsfradrag, dels størrelsen af selvangivne honorarer.

Skatteyderen antager en advokat i forbindelse med klagen til skatteankenævnet. Skatteankenævnet stadfæster den kommunale skattemyndigheds afgørelse vedr. befodringsfradraget, men giver skatteyder medhold i, at det er det selvangivne honorar, der må lægges til grund ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

### Honorar-spørgsmålet

Told- og Skatteregionen er ikke enig med skatteankenævnet i afgørelsen vedr. honoraret og forelægger derfor afgørelsen for Ligningsrådet efter skattestyrelseslovens § 14, stk. 5. Ligningsrådet giver skatteyderen delvis medhold.

Skatteyderens advokat påklager Ligningsrådets afgørelse til Landsskatteretten, der stadfæster Ligningsrådets afgørelse.

Skatteyderens advokat indbringer herefter spørgsmålet for domstolene. Landsretten giver skatteyder fuldt medhold, men sagen ankes af Skatteministeriet - fordi landsrettens præmisser findes at have vidererækkende betydning - og Højesteret giver ministeriet medhold.

### Befodrings-spørgsmålet

Skatteyderens advokat påklager afgørelsen vedr. befodringsfradraget til Landsskatteretten, og Landsskatteretten giver skatteyderen medhold.



Sagen indbringes af Skatteministeriet for domstolene, da sagen findes at være principiel. Såvel landsretten som Højesteret giver skatteyderen fuldt medhold.

---0---

Som det fremgår af eksemplet, kan de enkelte punkter i en ansættelse gå hver deres veje i klagesystemet. I eksemplet kunne man også forestille sig, at skatteyderen opgav at videreføre landsretssagen vedr. honoraret, eller at begge sager blev sammenlagt ved domstolene efter retsplejelovens § 249. Det kunne også tænkes, at parterne hver især inddrog andre ansættelsesspørgsmål, som havde tilknytning til hovedspørgsmålet i retssagen, jf. således skattestyrelseslovens § 31, stk. 1, 2. pkt. Herved kom retssagen til at omfatte flere spørgsmål end udgangspunktet for den administrative klagebehandling.

#### **7.4.1. Subjektiv helhedsvurdering**

Eksemplet viser, at det kan være vanskeligt at vurdere den oprindelige sags endelige resultat - for hvad er den oprindelige sag, og er det ikke nærmest et tilfælde, at de to ansættelsespunkter bliver behandlet samtidig i én og samme ansættelse ?

Når forholdene i de enkelte sager kan udvikle sig så forskelligt, som vist i eksemplet, kunne det umiddelbart tale for, at man anlagde en skønspræget vurdering af, hvorvidt skatteyderen i den enkelte sag havde fået fuld medhold.

En sådan vurdering kunne basere sig på en helhedsvurdering af sagen fra start til slut. Heri kunne bl.a. indgå en vurdering af,

- om der havde været ansættelsespunkter, som skatteyderen havde accepteret ved ikke at påklage dem til skatteankenævnet,
- om der havde været ansættelsespunkter, som skatteyderen i klageforløbet helt eller delvist havde frafaldet, for at få "fuld medhold" og dermed eventuel forøget omkostningsdækning, og i givet fald
- betydningen af disse forhold set i forhold til sagens oprindelige genstand.

Det kunne også tænkes, at man ville tage hensyn til efterfølgende omstændigheder, f.eks. hvorvidt skattemyndighederne efterfølgende har accepteret genoptagelse af de ansættelsespunkter, som skatteyder oprindeligt havde accepteret.

Endelig kunne det tænkes, at der var behov for at nærlæse den endelige afgørelse i sagen. Man kunne således forestille sig, at en landsskatteretskendelse eller dom konkret gav skatteyder medhold for det aktuelle indkomstår, der var til prøvelse. Kendelsen eller dommen måtte imidlertid samtidig læses

således, at skatteyderen - efter rettens opfattelse - ikke ville få medhold, såfremt ansættelserne for de efterfølgende år kom til prøvelse.

Som det ses, kan der lægges vægt på en række momenter, og en subjektiv vurdering må derfor forventes at kunne give anledning til en række klagesager. Ud fra administrative hensyn og hensynet til borgernes mulighed for en forudseelig og ligelig administrativ behandling af omkostningsdækningsspørgsmålet kan en subjektiv helhedsvurdering næppe anses for en optimal løsning på problemet.

#### **7.4.2. Objektiv helhedsvurdering**

Spørgsmålet er, om det er muligt at finde nogle objektive kriterier - som på én gang gør det muligt at anlægge en helhedsvurdering af sagsforløbet og samtidig gøre det relativt nemt for den pågældende myndighed at tilvejebringe et afgørelsesgrundlag for omkostningsdækningsspørgsmålet. Også hensynet til borgernes retssikkerhed taler herfor.

En objektiv helhedsvurdering kunne gå ud på at sammenligne sagens endelige udfald med forholdene i starten af sagsforløbet. I den forbindelse er det alene relevant at vurdere spørgsmålet i relation til skatteyderens forhold. Endvidere kan det kun være relevant at vurdere spørgsmålet i relation til den materielle sag. Man bør derfor ikke inddrage en eventuel sagsomkostningsafgørelse fra domstolene, da en sådan ikke nødvendigvis vil pege i samme retning som den materielle afgørelse.

De kriterier, der herefter kan komme på tale er, enten at se sagens udfald i forhold til den indkomst, som skatteyderen oprindeligt selvangav, eller i forhold til skatteyderens principale påstand i starten af klageforløbet. I nedenstående eksempler er problemstillingen nærmere beskrevet. Det bemærkes, at eksemplerne er relativt hyppigt forekommende i praksis.

##### **7.4.2.1. Sammenligning med den selvangivne indkomst**

Man kunne i eksemplet vedr. befodringsfradragssagen forestille sig, at skatteyderen oprindeligt har selvangivet et fradrag på 15.000 kr. Skatteyder erkender imidlertid - efter at have fået kommunens agterskrivelse - at fradraget er for højt sat og vil derfor acceptere et fradrag på 10.000 kr. Kommunen mener, at fradraget kun kan være på 8.000 kr. Højesteret fastslår, at skatteyderen har ret til et befodringsfradrag på 10.000 kr.

Set i forhold til skatteyderens oprindelige udgangspunkt - dennes selvangivne befodringsfradrag - har skatteyder ikke fået fuldt medhold. Imidlertid er det næppe rimeligt at fastholde skatteyderen på et

beløb, som denne i løbet af klageforløbet erkender er fejlagtigt. Det er derfor næppe rimeligt at bedømme sagens endelige udfald i relation til skatteyderens selvangivne indkomst.

#### **7.4.2.2. Sammenligning med skatteyderens principale påstand i starten af klageforløbet**

Forestiller man sig i eksemplet med befordringsfradraget, at skatteyderens principale påstand i starten af klageforløbet d.v.s. overfor den kommunale skattemyndighed, lyder på et fradrag på 15.000 kr. Skatteyderen erkender imidlertid ved indbringelsen af sagen for domstolene, at fradraget er for højt sat, og skatteyderens principale påstand i stævningen lyder herefter på et fradrag på 10.000 kr. Højesteret giver skatteyder medhold i, at fradraget er på 10.000 kr.

Er det afgørende for vurderingen af sagens udfald skatteyderens principale påstand i starten af klageforløbet, kan skatteyder ikke siges at have fået fuldt medhold i sagen, hvilket ikke forekommer rimeligt. Heller ikke dette kriterium synes derfor velegnet.

Sammenfattende kan man formentlig sige, at det ikke forekommer hensigtsmæssigt at vurdere sagens endelige udfald i relation til det oprindelige udgangspunkt ved sagens start.

#### **7.4.3. Kriterier**

Et mere rimeligt kriterium kunne være at sætte sagens udfald i forhold til den principale påstand i klagen på hvert enkelt klage trin. Særlig problematisk kan denne vurdering imidlertid blive, hvis skatteyderen f.eks. vælger at hæve en sag ved domstolene, fordi de administrative myndigheder har givet vedkommende fuld medhold i samme klageforhold f.eks. i forbindelse med genoptagelse. Anlægger man en formel betragtning, og vurderer man alene sagens udfald ved domstolene på baggrund af skatteyderens påstand i stævningen, kan man ikke sige, at skatteyder har fået fuldt medhold, selv om dette i realiteten har været tilfældet.

Det beskrevne eksempel på et sagsforløb taler for, at man - i givet fald - vurderer sagens udfald i relation til hvert enkelt ansættelses punkt.

Ud fra denne betragtning må samme forhold i ansættelser vedrørende forskellige indkomstår også betragtes hver for sig. Selv om samme forhold i de fleste tilfælde får samme resultat, kan f.eks. skatteyderens tilsidesættelse af de formelle regler vedr. indbringelsesfristerne, bevirke, at samme forhold alligevel ikke får samme udfald.

Hvis sagens udfald vurderes i relation til

- de enkelte ansættelsepunkter
- for hvert enkelt indkomstår
- på hvert enkelt klage trin og
- i relation til skatteyderens principale påstand ved den pågældende instans, uanset på hvilket tidspunkt i klageforløbet ved denne instans denne nedlægges,

bliver det herefter et problem at vurdere, hvor store tilskudsberettigede udgifter, der i det beskrevne eksempel forholdsmæssigt falder på ansættelsepunkterne vedr. befodringsfradragsspørgsmålet og vedr. honorarspørgsmålet på hvert trin, og hvor store disse i givet fald er, hvis samme forhold også er behandlet og påklaget for andre indkomstår i samme sag. I eksemplet opstår problemet ved skatteankenævnet og ved domstolene, såfremt de to sager sammenlægges.

Udvalget vurderer, at kriteriet formentlig vil være meget vanskeligt at håndtere i praksis og vil være meget ressourcekrævende, idet anvendelsen af kriteriet kræver, at en anmodning om omkostningsdækning nøje udspecificeres på udgifterne ved hver klageinstans. Desuden indebærer kriteriet, at der skal foretages meget vanskelige skøn - ikke mindst fordelingskøn. Realiteten vil formentlig blive, at skatteyderen og dennes repræsentant i meget stort omfang selv vil kunne bestemme fordelingen af udgifterne, uden at myndighederne vil være i stand til at kunne anfægte disse.

En ordning - som den beskrevne - kan således efter udvalgets opfattelse tilskynde til misbrug, hvis skatteyder afholder de største omkostninger på et trin, hvor vedkommende ikke får så stor dækning, fordi denne ikke får fuldt medhold. Skatteyderen vil sandsynligvis forsøge at henføre disse udgifter til den instans, hvor der kan opnås størst omkostningsdækning.

Det bemærkes, at skatteyderen muligvis kan spekulere i at nedsætte sin principielle påstand, således at denne på den måde kan opnå ministeriets accept ved en forligsmæssig løsning på sagen. Det kan ske, såfremt skatteyderen mener, at det vil være mere økonomisk rentabelt at få fuld omkostningsdækning på det pågældende punkt, end at få fuldt medhold i den oprindelige påstand i sagen.

## **7.5. Hvordan defineres “delvis medhold” - hvilken dækningsgrad ?**

Ifølge beslutningsforslag B 35 skal der kunne ydes op til 100 pct. 's dækning, hvis skatteyderen har fået fuldt eller delvis medhold.

For det første er det spørgsmålet, hvordan “delvis medhold” skal defineres. Dette spørgsmål beskrives i afsnit 7.5.1. Dernæst er det spørgsmålet, hvad dækningsgraden i givet fald skal være i en sådan situation. Dette spørgsmål behandles i afsnit 7.5.2.

### **7.5.1. Hvordan defineres “delvis medhold” ?**

De problemer, der er med at finde frem til, hvornår en skatteyder kan siges at have fået “fuldt medhold” som beskrevet ovenfor gør sig tilsvarende gældende, når man skal finde ud af, hvorvidt en skatteyder har fået “delvis medhold”.

I afsnit 7.4.3. konkluderes det, at en sag i givet fald må vurderes i relation til

- de enkelte ansættelsespunkter
- for hvert enkelt indkomstår
- på hvert enkelt klagetrin og
- i relation til skatteyderens principale påstand ved den pågældende instans.

Som også nævnt ovenfor bliver det et problem at vurdere, hvor store tilskudsberettigede udgifter, der forholdsmæssigt falder på eventuelle forskellige ansættelsespunkter på hvert trin, når udfaldet af disse ikke er det samme, og hvor store disse i givet fald er, hvis samme forhold også er behandlet og påklaget for andre indkomstår i samme sag.

Hertil kommer, at det bliver et selvstændigt problem at fastlægge, hvornår skatteyder har fået delvis medhold.

#### **7.5.1.1. Objektivt kriterium**

Af hensyn til borgernes retssikkerhed og hensynet til at skabe en enkel ordning at administrere bør man forsøge at opstille objektive kriterier for, hvornår man kan sige, at en skatteyder har fået delvis medhold.

Et kriterium kunne være, at såfremt skatteyder i forhold til sin principale påstand ikke har fået 100 pct. ´s eller 0 pct. ´s medhold i det pågældende ansættelsespunkt, er der tale om delvis medhold. Går påstanden på det pågældende ansættelsespunkt f.eks. på en nedsættelse af den skattepligtige indkomst på 6.000 kr., og får skatteyder medhold i, at ansættelsen skal nedsættes med 5.900 kr. eller 300 kr., har skatteyder fået delvis medhold.

I bemærkningerne til beslutningsforslag B 35 er udtrykket “delvis medhold” imidlertid anvendt som synonym med “medhold i overvejende grad”. Dette kunne tale for, at man som betingelse for at yde fuld omkostningsdækning i disse situationer stillede, at skatteyderen havde fået mere end f.eks. 50 pct. ´s medhold vedrørende det pågældende ansættelsespunkt - målt i forhold til den beløbsmæssige påstand ved den pågældende instans.

Et sådan kriterium kan imidlertid være problematisk, hvis f.eks. en retsinstans hjemviser det pågældende ansættelsespunkt til ligningsmyndighedernes fornyede behandling efter visse retningslinier. Her vil det endelige resultat bero på disse myndigheders nye ansættelse, og skatteyderes accept heraf, eller den endelige afgørelse vedrørende den nye ansættelse, såfremt skatteyder vælger også at påklage denne.

Da omkostningsdækningsspørgsmålet næppe bør bero på den nye ansættelsessag, og da der næppe findes bedre objektive kriterier for afgørelsen i disse tilfælde, må der formentlig en subjektiv vurdering til.

#### **7.5.1.2. Subjektivt kriterium**

De betænkeligheder, der er nævnt under afsnit 7.4.1. taler med samme styrke for ikke at vælge et subjektivt kriterium. Det gælder særligt hensynet til at undgå klagesager. Ud fra administrative hensyn og hensynet til borgernes mulighed for en forudseelig og ligelig administrativ behandling af omkostningsdækningsspørgsmålet kan en subjektiv vurdering ikke anses for en optimal løsning på problemet.

#### **7.5.2. Dækningsgraden ved “delvis medhold”**

I bemærkningerne til beslutningsforslag B 35 er udtrykket “medhold i overvejende grad” anvendt som synonym med delvis medhold. Dette kunne tale for, at der i relation til det punkt, hvori skatteyder fik medhold, blev ydet fuld omkostningsdækning.

Det er imidlertid et problem at finde ud af, hvor stor del af de afholdte udgifter, som relaterer sig til det pågældende ansættelsespunkt. Ønsker man ikke at overlade det til skatteyderen og dennes sagkyndige repræsentant at løse denne opgave, og/ eller lade det være op til myndighederne at afgøre spørgsmålet skønmæssigt, må det overvejes, om der findes objektive kriterier, som er egnede til at løse dette problem.

Det kunne overvejes at lade påstandsbeløbene i sagen være bestemmende for opdelingen af de udgifter, der skal dækkes med et forhøjet tilskud, og de udgifter, som blot bliver dækket med den almindelige tilskudsprocent. Herefter skulle skatteyderens samlede udgifter ved sagen sættes forholdsmæssigt i relation til påstandsbeløbet angående det punkt, hvori skatteyder har fået delvis medhold.

Har skatteyderen i sagen f.eks. afholdt bistandsudgifter på 15.000 kr., og skatteyderen har fået delvis medhold i et ansættelsespunkt, hvor påstanden lyder på en nedsættelse på 5.000 kr. ud af et samlet påstandsbeløb i sagen på 10.000 kr., har skatteyderen altså beløbsmæssigt fået medhold i halvdelen af sagen og skal efter den skitserede metode have et forøget tilskud til udgifterne på 7.500 kr.

Dette ville ikke nødvendigvis give noget adækvat udtryk for de udgifter, som skatteyderen har måtte betale for den sagkyndiges arbejde med det pågældende ansættelsestidspunkt. Det skyldes, at man ikke kan gå ud fra, at omfanget af den sagkyndiges arbejde er ligefrem proportionalt med påstandsbeløbets størrelse. Af samme grund vil en sådan beregningsmetode i en række tilfælde ikke forekomme rimelig.

Endvidere vil en sådan beregningsmetode være uanvendelig i de tilfælde, hvor påstanden i en sag ikke er beløbsmæssigt relateret. I en afgiftssag, hvor det afgørende for afgiftssvaret f.eks. er om et produkt kan betegnes som "emballage", er det ikke muligt at opgøre sagens værdi.

Endelig virker en så skematisk beregningsmetode ikke rimelig i den situation, hvor det efterfølgende kan konstateres, at en sag også har betydning for skatteyderens ansættelser for tidligere og efterfølgende år. I denne situation vil det ikke - uden en konkret vurdering - være muligt at tage højde for sagens værdi for skatteyderen.

## **7.6. Hvem afgør, om der skal ydes omkostningsdækning ?**

Overvejelserne i det følgende baserer sig på, at der - efter en konkret, skønsmæssig vurdering - kan ydes skatteyderen et forhøjet tilskud til rimelige udgifter, hvis skatteyderen får fuldt eller delvis medhold.

### **7.6.1. Den pågældende klageinstans træffer afgørelse om omkostningsdækning**

Såfremt man gennemfører en ordning, hvorefter der skal ydes en øget omkostningsdækning efter de kriterier, som der er peget på i afsnit 7.4.3., herunder, at vurderingen foretages på hvert enkelt klagetrin for sig, kunne dette umiddelbart tale for, at det var den enkelte klagebehandlende myndighed, der tager stilling til såvel den materielle klage som omkostningsdækningsspørgsmålet. En sådan ordning ville i givet fald svare til de ordninger i Sverige, Norge og USA, der er beskrevet i kapitel 4 om fremmed ret. Endvidere er det den ordning, der foreslås i beslutningsforslaget B 35.

Imidlertid er det spørgsmålet, om ikke det forhold, at de administrative rekursmyndigheder er undergivet et officialprincip, gør det betænkeligt, at samme myndighed træffer afgørelse om omkostningsdækningsspørgsmålet og det materielle spørgsmål.

Efter officialprincippet skal myndighederne sikre sagens oplysning. Dette kan bl.a. ske ved, at myndigheden - om nødvendigt - beder skatteyderens repræsentant om at fremskaffe yderligere oplysninger og materiale, der kan belyse sagens faktiske forløb. Dette kan klart påvirke repræsentantens arbejdsindsats.

Hvis det er overladt til myndigheden at fastsætte omkostningsdækningen, må det forudses, at skatteyderens repræsentant vil ønske forhåndstilsagn om, at udgifterne dækkes. Dette skønnes at ville besværliggøre samarbejdet med den sagkyndiges bistand og give anledning til diskussioner.

I de tilfælde, hvor der mellem klageinstansen og repræsentanten ikke er truffet nogen forhånds aftale om omkostningsdækning, kan klageinstansens beskæring af de udgifter, hvortil man vil yde omkostningsdækning, give anledning til tvister. I en sådan situation vil skatteyderen hævde, at instansen ikke formår at se objektivt på rimeligheden af de afholdte udgifter, men f.eks. lade sig lede af afgørelsen i den materielle sag, hvis denne ikke er faldet ud til skatteyderens fordel. Hvis klageinstansens afgørelse således bliver draget i tvivl, er det ikke just befordrende for den generelle tillid til myndighederne (retssikkerhedshensyn).

Det kan på den baggrund ikke anbefales, at det bliver klageinstansen, som træffer afgørelse i omkostningsdækningsspørgsmålet.

### **7.6.2. Told- og skatteregionerne træffer afgørelse om omkostningsdækningsspørgsmålet**

I dag er det told- og skatteregionerne, der behandler ansøgninger om omkostningsdækning og udbetaler omkostningsdækningsbeløbene. Told- og skatteregionernes afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen. Antallet af klagesager på området ligger på en snes stykker årligt, jf. kapitel 2, afsnit 2.6.

Spørgsmålet er, om regionerne skal stå for den administrative behandling af sager om anmodning om omkostningsdækning, hvis der gennemføres en ændring af omkostningsdækningsordningen, hvori skønselementet bliver centralt.

Det er udvalgets opfattelse, at told- og skatteregionerne ikke bør behandle omkostningsdækningsspørgsmål, såfremt afgørelsen i disse sager beror på et skøn. Regionen vil i mange skatteyderes øjne blive opfattet som en part i sagen, og afgørelsen vedr. omkostningsdækning som et "partsindlæg".

For at der kan være tillid til afgørelserne i sådanne sager, ville det derfor være hensigtsmæssigt, at sager om omkostningsdækning flyttes fra told- og skatteregionerne.

### **7.6.3. Uvildige instanser uden for skattestyrelseslovens område**

Skal afgørelser om omkostningsdækning, der beror på skøn, have den fornødne respekt og tillid, er det formentligt nødvendigt at henlægge kompetencen til at behandle disse sager fra told- og skatteregionerne



til en uvildig instans uden for skattestyrelseslovens område, således at der ikke kan gives konkrete tjenestebefalinger fra ministeriet til de medarbejdere, som behandler omkostningsdækningsagerne.

Den uvildige instans - som kunne være en ren administrativ instans - men uafhængig af de myndigheder, der træffer afgørelser efter skattestyrelsesloven - kunne herefter træffe afgørelse i de ca. 2.000 årlige sager om omkostningsdækning.

Uvildigheden kunne understreges ved at give Told- og Skattestyrelsen en slags "partstatus" i sagen, idet Styrelsen af den uvildige instans kunne høres over rimeligheden af honorarkravet. Høringen af Styrelsen ville i den forbindelse sikre, at sagens karakter, kompleksitet samt rækkevidde blev sat i relation til de udgifter, som skatteyder havde afholdt og ønskede dækning for.

Var enten skatteyderen eller det offentlige (Told- og Skattestyrelsen) uenig i afgørelsen af, i hvilket omfang der burde ydes omkostningsdækning, burde parterne kunne klage til et uvildigt nævn som f.eks. kunne bestå af en højesteretsdommer som formand, en advokat, en revisor samt en repræsentant fra det offentlige (f.eks. Finansministeriet). Til nævnet skulle være knyttet et mindre sekretariat. Nævnets afgørelse skulle af parterne herefter kunne indbringes for domstolene.

Det er udvalgets opfattelse, at såfremt afgørelserne om omkostningsdækning skal basere sig på en skønmæssig vurdering, er det nødvendigt at etablere en ny myndighedsstruktur uden for skattestyrelseslovens område som beskrevet ovenfor.

## **7.7. Kun dækning for "rimelige udgifter"**

Som nævnt i afsnit 7.3. er det udvalgets opfattelse, at der i ingen situationer bør gives en 100 pct. dækning. Efter udvalgets opfattelse bør der selv ikke i den situation, hvor der er afholdt en rimelig udgift, og skatteyder har fået fuldt medhold, gives dækningen med 100 pct.

Alligevel skal udvalget forsøge at give et bud på, hvad der kan forstås ved "rimelige udgifter".

### **7.7.1. Hvad er "rimelige udgifter"?**

Med afgørelse i mindst 2.000 sager årligt er det klart, at der kan være behov for nogle standarder og principper for dækningsgraden af de enkelte udgiftsposter.

Efter den gældende omkostningsdækningsordning, jf. skattestyrelseslovens 33 B, stk 1, nr. 3, kan der i dag ydes tilskud til

- sagkyndig bistand
- retsafgifter
- udgifter til syn og skøn
- udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, herunder rejseudgifter for sagkyndige vidner.

I modsætning til retsafgifter - som bør dækkes som fuldt ud tilskudsberettigede udgifter - bør andre udgifter undergives en rimelighedsbedømmelse i tilsvarende omfang som dækningsgraden forøges.

#### Rimelige udgifter til sagkyndig bistand

Vurderingen af, hvorvidt udgifter til sagkyndig bistand har været rimelige - og derfor bør dækkes fuldt ud - vil bl.a. bero på en vurdering af

- sagens karakter, genstand og kompleksitet
- sagens eventuelle vidererækkende betydning for andre skatteydere eller for samme skatteyder for samme eller andre indkomstår
- størrelsen af honorartimesatsen sammenholdt med en gennemsnitlig timesats inden for den pågældende branche
- antallet af timer, der er anvendt, og
- sagens resultat.

Der henvises i øvrigt til kapitel 3, afsnit 3.4.2. om fastsættelse af sagsomkostningerne.

#### Rimelige udgifter til syn og skøn

Vederlag til syns- og skøns mænd fastsættes af retten efter retsplejelovens § 211. Efter denne bestemmelse tilkommer der syns og skøns mændene - efter rettens nærmere bestemmelse - et vederlag for forretningens udførelse og møde i retten samt godtgørelse for afholdte udlæg.

Bestemmelsen i skattestyrelseslovens 33 B, stk 1, nr. 3, giver imidlertid mulighed for omkostningsdækning til sådanne udgifter, som ikke er blevet dækket ved rettens afgørelse om vederlag til syns- og skøns mænd samt andre udgifter i forbindelse med syn og skøn.

Også i denne forbindelse må vurderingen basere sig på et skøn over rimeligheden af de udgifter, som der herudover ønskes dækning for.

Rimelige udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, herunder rejseudgifter for sagkyndige vidner.

Udgifter til sagkyndig erklæringer må ligesom rimeligheden af udgifter til sagkyndig bistand vurderes efter de fleste af ovenstående kriterier. Dette angår særligt

- omfanget af udtalelsen og dens karakter
- sagens kompleksitet og betydning
- betydning for andre sager
- timeantallet, der er anvendt
- den gennemsnitlige timesats inden for den sagkyndiges hverv.

For så vidt angår bevismaterialet må en rimelighedsvurdering af dette materiale bero på, hvilket materiale, som der konkret er tale om. Er der f.eks. tale om kontoudtog fra en årrække, må de afholdte udgifter hertil som udgangspunkt kunne lægges til grund. Også bevismaterialets betydning for andre sager, herunder eventuelt for skatteyderens sager vedr. senere indkomstår, bør formentlig tillægges en vis vægt.

Rejseudgifter må også som udgangspunkt kunne lægges til grund, såfremt udgifterne ikke er usædvanlig store set i forhold til rejsens længde og opholdets varighed. Det bør i den forbindelse ikke kunne anfægtes, at det billigste offentlige transportmiddel eller den billigste overnatningsmulighed ikke er anvendt.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvilke honorarsatser der skal arbejdes med, må der formentlig tages udgangspunkt i et gennemsnitshonorar inden for den pågældendes hverv, i det omfang et sådant gennemsnitshonorar kendes. Der bør dog være mulighed for at fravige dette udgangspunkt, navnlig såfremt vedkommende sagkyndige besidder en særlig ekspertise inden for det pågældende område.

Det er givet, at hvis myndigheden nedsætter størrelsen af de tilskudsberettigede udgifter, kan skatteyder opfatte dette som myndighedens insinuation af, at skatteyderen i virkeligheden ikke har afholdt de pågældende udgifter, men at han eller hun forsøger at begå svig over for det offentlige.

Skatteyderen kan også opfatte en nedsættelse ud fra "rimelighedshensyn" således, at myndigheden mener, at skatteyderen kunne have opnået samme resultat i sagen, hvis han eller hun havde afholdt færre udgifter. Myndigheden siger dermed, at skatteyder har betalt for meget for at få sin ret og således er blevet snydt - en ikke rar følelse for skatteyderen at stå tilbage med.

Efter udvalgets opfattelse, er det givet, at begge opfattelser vil kunne give anledning til tvister mellem skatteyderen og myndigheden. Jo større en grad af rimelighed, som myndigheden skal indlægge i sin vurdering af størrelsen af de tilskudsberettigede udgifter, jo større er selvsagt risikoen for tvister.

### **7.7.2. Kravene til dokumentation**

I afsnit 7.3. er risikoen for honorar-oppustning beskrevet, herunder hvor vanskeligt det kan være for myndighederne at finde ud af, hvorvidt betalte udgifter også dækker over "rimelige udgifter".

Såfremt man alligevel vælger at yde øget tilskud på baggrund af de beskrevne subjektive kriterier, er det spørgsmålet, hvilken dokumentation for sagsudgifterne skatteyderen skal præstere.

I dag er det en betingelse for at opnå tilskud, at de udgifter, der ønskes tilskud til, er betalt, herunder f.eks. ved ácontobetaling, og at betalingen er foretaget på grundlag af sædvanlig fakturering.

Ansøgningen indgives på en særlig blanket til den lokale told- og skatteregion. Med ansøgningen skal der vedlægges en kopi af den betalte regning og af kendelsen eller dommen, hvis en sådan er afsagt. Oplysningerne skal attesteres af den, der har ydet sagkyndig bistand, ved dennes underskrift på blanketten.

Regionen kan før udbetaling kræve nærmere dokumentation for udgifterne og kan også efterprøve udgiftsfordelingen, hvis der er tale om en sag, som også indeholder spørgsmål, som der ikke ydes tilskud til efter de gældende regler.

Disse kontrolmuligheder bør under alle omstændigheder bevares.

Hertil kommer, at det må være et krav til skatteyderens dokumentationspligt, at denne fremlægger afgørelserne fra hver enkelt klageinstans, således at medholdsspørgsmålet kan vurderes i relation til de kriterier, der er nævnt i afsnit 7.4.3.

## **7.8. Myndighedernes mulighed for at prøve størrelsen af honorarkrav**

Spørgsmålet er, om Told- og Skattestyrelsen i dag har mulighed for at få prøvet et honorarkrav ved vedkommende brancheforenings eller - organisations nævn, der behandler klager over medlemmernes honorarkrav. Såfremt Told- og Skattestyrelsen finder, at et konkret honorar fra f.eks. en revisor eller advokat er for højt, har styrelsen så i dag mulighed for at få spørgsmålet prøvet for henholdsvis revisorerne resposumudvalg eller Advokatnævnet ?

Spørgsmålet har betydning, såfremt der under en ændret omkostningsdækningsordning er behov for at foretage en mere subjektiv vurdering af rimeligheden af honorarkrav.

Såvel FRR, FSR som Advokatrådet har som deres umiddelbare opfattelse over for Omkostningsdækningsudvalget tilkendegivet, at Told- og Skattestyrelsen i dag er berettiget til at få størrelsen af et honorarkrav prøvet ved FRR's og FSR's responsumudvalg eller ved Advokatnævnet.

Selv om Told- og Skattestyrelsen således allerede i dag har mulighed for at få prøvet rimeligheden af størrelsen af et revisor- eller advokathonorar, er det imidlertid spørgsmålet, om det pågældende responsumudvalg eller Advokatnævnet vil behandle Told- og Skattestyrelsens forespørgsel, så længe sagen verserer for domstolen. Dette kan f.eks. være aktuelt, såfremt en skatteyder ønsker aconto-udbetaling af dækningsbeløbet for udgifter til sagkyndig bistand ved domstolene. Det bemærkes, at omkostningsdækningsagerne ikke hidtil har givet anledning til sådanne overvejelser.

## **7.9. Grundløs sagsrejsning/sagsførelse - hvilken dækning ?**

Det fremgår af udvalgets kommissorium, at udvalget skal vurdere, om der eventuelt kan være behov for at pålægge en myndighed eller en klager delvise sagsomkostninger for at være skyld i grundløse sager.

### **7.9.1. Sagen rejst af skattemyndighederne uden grund**

Spørgsmålet - som skal behandles i det følgende - er, om der under en ordning, som foreslået i beslutningsforslag B 35, bør gives skatteyderen fuld omkostningsdækning, selv om denne kun har fået delvis medhold, hvis sagen viser sig at være rejst af myndighederne på et for spinkelt grundlag.

Begrebet "grundløs sagsrejsning" kan sættes i forhold til såvel de faktiske forhold i sagen som sagens retlige side.

I forhold til de faktiske forhold i sagen kan en "grundløs sag" defineres negativt som en sag, hvori skatteyder intet ansvar bærer for myndighedens manglende inddragelse af alle sagens relevante fakta eller myndighedernes fejlagtige forståelse af disse (d.v.s. skatteyder medvirker loyalt til sagens oplysning).

En "grundløs sag" i forhold til den retlige side kan defineres som en sag, hvori myndighederne fortolker lovreglerne forkert og gennemfører en beskatning, som der ikke er hjemmel til.

Umiddelbart er det vanskeligt at forestille sig, at en grundløs sagsrejsning kan relatere sig til den retlige side, hvis skatteyderen kun får delvis medhold i sagen.

Givet er det i hvert fald, at det kræver en konkret vurdering for at få fastslået, om sagen har været rejst på et mangelfuldt grundlag fra skattemyndighedernes side. Er spørgsmålet, om sagen har været grundløs i relation de faktiske forhold, beror vurderingen som nævnt på, om skatteyder kan siges at være uden ansvar for myndighedens manglende inddragelse af alle sagens relevante fakta eller myndighedernes fejlagtige forståelse af disse. Er det spørgsmålet, om sagen kan siges at være grundløs i relation til det retlige grundlag, beror vurderingen på, om myndighederne kan siges at have fortolket retsreglerne forkert og gennemført en beskatning, som der ikke var hjemmel til. Det sidste beror igen på en fortolkning af den endelige afgørelse i sagen.

Når spørgsmålet efter udvalgets opfattelse ikke kan afgøres uden at foretage en konkret vurdering, vil det være sandsynligt, at ordningen kan give anledning til klagesager. Ud fra administrative hensyn og hensynet til borgernes mulighed for en forudseelig og ligelig administrativ behandling af omkostningsdækningsspørgsmålet, kan en sådan ordning ikke anses for hensigtsmæssig.

### **7.9.2. Sagen ført af skatteyder uden grund**

Spørgsmålet - som skal behandles i det følgende - er dels, om skatteyder i den situation, hvor vedkommende taber skattesagen, skal erstatte det offentlige dets udgifter, hvilket er det naturlige modstykke til fuld omkostningsdækning ved fuldt medhold, dels om der er situationer, hvor skatteyder selv om denne får fuldt medhold - alligevel ikke bør ydes fuld omkostningsdækning.

#### **7.9.2.1. Erstatning til det offentlige ?**

Efter den gældende ordning skal skatteyderen ikke betale det offentlige omkostninger i det administrative system i anledning af sagen, såfremt skatteyderen taber sagen. Taber skatteyderen sagen i det administrative system, tilbagebetaler Landsskatteretten blot ikke klagegebyret, og taber skatteyderen ved domstolene, bliver skatteyder normalt pålagt at skulle betale statens sagsomkostninger. Omvendt opnår skatteyderen i alle situationer omkostningsdækning for sine tilskudsberettigede udgifter både i det administrative system og ved domstolene. Med den gældende tilskudsprocent er der imidlertid tale om en ikke uvæsentlig egen-dækning af udgifterne.

I dag skal en skatteyder således tage højde for, at han eller hun typisk vil komme til at skulle afholde en større del af bistandsudgifterne selv. Dette selv-risikoelement sikrer efter udvalgets opfattelse i

tilstrækkelig grad, at det ikke er uden omkostninger for skatteyderen at føre en sag, hvilket må antages dermed at begrænse antallet af grundløse sager.

Det skal i øvrigt nævnes, at der i den politiske debat har været sat spørgsmålstejn ved, om der bør ydes omkostningsdækning til "kværunter". Udvalget er af den opfattelse, at det forhold, at en skatteyder er eller har været kværunter, ikke bør få nogen betydning for dennes mulighed for at opnå omkostningsdækning til sin skattesag. Afgørende bør alene være sagens udfald, såfremt man vælger at indføre en ordning, hvor tilskuddets størrelse afhænger af sagens resultat. Det er i øvrigt udvalgets opfattelse, at det ikke er muligt at afgrænse kredsen af "kværunter" i forhold til andre klager på en tilstrækkelig klar måde.

Efter udvalgets opfattelse bør der under ingen omstændigheder gennemføres en ordning i det administrative system, som svarer til ordningen i retsplejeloven med hensyn til fastsættelse af sagsomkostninger ved domstolene, og hvorefter den tabende part skal erstatte modparten dets udgifter til sagen, jf. kapitel 3. Udover at det ikke er muligt at opgøre det offentlige udgifter ved sagen, vil en sådan ordning på omkostningsdækningsområdet i givet fald skræmme folk fra at turde klage, og det vil betyde, at kun de skatteydere, som har råd til det, vil være i stand til at turde føre en tvivlsom sag. Retssikkerhedsmæssige hensyn taler således afgørende imod en sådan ordning.

### **7.9.2.2. Skal skatteydere, der ikke har udarbejdet en behørig selvangivelse have fuld dækning, såfremt de senere får fuldt medhold ?**

Spørgsmålet må indledningsvis beror på en fastlæggelse af, hvornår en selvangivelse ikke er behørig.

#### Ikke-behørig selvangivelse

De rejste spørgsmål har betydning, fordi der ikke gives økonomisk kompensation i form af fradrag eller tilskud til udfyldelse af selvangivelsen, jf. dog SD-cirkulære 1988-32, hvorefter der er fradrag for udgifter til regnskabsudarbejdelsen for erhvervsdrivende.

Skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, lyder således:

“Agter den kommunale skattemyndighed at foretage en skatteansættelse på et andet grundlag end det, der er selvangivet, herunder tilfælde, hvor behørig selvangivelse ikke foreligger, eller agter den kommunale skattemyndighed at ændre den del af grundlaget for en skatteansættelse, der skal selvangives, skal den skattepligtige underrettes skriftligt herom. Den skattepligtige skal samtidig underrettes om, at skatteansættelsen vil blive foretaget som varslet, hvis den skattepligtige ikke over for skattemyndigheden fremkommer med en begrundet skriftlig eller mundtlig udtalelse imod skatteansættelsen inden en nærmere angiven frist, der ikke må være på mindre end 15 dage regnet fra skrivelsens datering. Har den skattepligtige ikke udtalt sig inden fristens udløb, kan skattemyndigheden

foretage skatteansættelsen i overensstemmelse med forslaget uden yderligere underretning. Har den skattepligtige udtalt sig inden fristens udløb, skal der gives skriftlig underretning om skatteansættelsen (kendelse).”

Det følger af denne bestemmelse, at der foreligger en ikke-behørig selvangivelse, såfremt skatteyderen ikke har indleveret en selvangivelse. I denne situation må den kommunale skattemyndighed foreslå skatteyderen, at ansættelsen bliver foretaget efter et skøn, jf. også skattekontrollovens § 5, stk. 3.

Kriteriet i bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, er rent formelt og let konstaterbart. Imidlertid anses i praksis en selvangivelse, der er indgivet, heller ikke for behørig, hvis den er så mangelfuld, at den er uegnet som grundlag for en ansættelse.

I begge situationer kan det tænkes, at skatteyderen efter at have modtaget agterskrivelsen, antager sagkyndig bistand, som efter udarbejdelse af en behørig selvangivelse for skatteyderen og efter eventuelle drøftelser med forvaltningen/ skatteankenævn får ret på skatteyderens vegne. De kommunale skattemyndigheder frafalder herefter sagen, og ansættelsen fastsættes i overensstemmelse med den behørig selvangivelse.

Spørgsmålet er, om der skal ydes omkostningsdækning i denne situation, hvilket kan betyde, at der er en mulighed for, at der bliver ydet dækning til udfyldelse af selvangivelsen.

Ifølge den definition af fuldt medhold, som er nævnt i afsnit 7.4.3., hvorefter sagens udfald må vurderes i forhold til påstanden på hvert enkelt klage trin, må det være den påstand, som skatteyderen eller dennes repræsentant nedlægger, som må være afgørende for vurderingen af, om skatteyder har fået fuldt medhold. Hvis denne definition lægges til grund, vil de udgifter - hvorom det er spørgsmålet - opstå på det trin af sagen, hvor den sagkyndig bistand antages, og behørig selvangivelse typisk udarbejdes.

Spørgsmålet er, om det er muligt at fastlægge, hvornår der foreligger en ikke-behørig selv-angivelse.

Det er givet, at skatteyderne i omkostningsdækningsmæssig henseende bør stilles lige, hvad enten de ikke har indgivet selvangivelse, eller selvangivelsen ikke er fundet behørig. Afgørende bør ikke være det formelle, om der er indgivet en selvangivelse, men det reelle, om selvangivelsen er tilstrækkelig fyldestgørende.

#### Hvornår foreligger en ikke-behørig selvangivelse: selvangivelse er ikke indgivet

Det er enkelt at fastslå, at der ikke er indgivet selvangivelse. I disse tilfælde bør det nærmere kontrolleres, om de tilskudsberettigede udgifter, som skatteyder har opgjort, ikke i realiteten dækker over udarbejdelse af selvangivelse.



### Hvornår foreligger en ikke-behørig selvangivelse: selvangivelse er indgivet

I disse situationer kan man næppe basere en vurdering på andet end rent subjektive kriterier, for hvornår er en selvangivelse så mangelfuld, at den ikke kan betragtes som behørig ?

En sådan subjektiv vurdering kan give anledning til administrativt belastende klager i sager om omkostningsdækning, og er derfor ikke heldig.

### Er der behov for en sontring ?

Spørgsmålet er også, om der er behov for i omkostningsdækningsmæssig henseende at sondre mellem, om den skatteyder, der har opnået fuld medhold, også har indleveret behørig selvangivelse.

Umiddelbart forekommer det ikke rimeligt, at en skatteyder, der selv har været skyld i sagens rejsning, opnår omkostningsdækning.

På den anden side viser sagens udgang, at de kommunale skattemyndigheder ikke har haft ret i deres synspunkt. Det er heller ikke givet, at det er rimeligt at afskære fra omkostningsdækning, selv om skatteyder ikke har selvangivet, hvis myndighedernes skønsmæssige ansættelse har været klart for høj.

Såfremt det blot sikres, at der ikke opnås tilskud til udgifter til udarbejdelsen af en behørig selvangivelse, er der formentlig ikke noget der taler for at udsondre disse sager.

## **7. 10. Sammenfatning**

Omkostningsdækningsudvalget kan ikke anbefale en omkostningsdækningsordning, hvorefter der ydes op til 100 pct. 's dækning af skatteyderens bistandsudgifter, når denne opnår fuldt eller delvis medhold, således som det foreslås i beslutningsforslag B 35.

Af hensyn til at undgå misbrug er det udvalgets opfattelse, at der altid bør være et selvrisiko-element i tilskudsordningen, som indebærer, at skatteyderen under alle omstændigheder selv kommer til at dække en vis del af udgifterne ved en sag.

Angående spørgsmålet om afgrænsning af begreberne "fuldt" og "delvis medhold" er det udvalgets opfattelse, at såfremt kriteriet skal være nogenlunde klart, må det knytte sig til sagens udfald i relation til de enkelte ansættelsespunkter, for hvert enkelt indkomstår, på hvert enkelt klagetrin og i relation til skatteyderens principale påstand ved den pågældende instans, uanset på hvilket tidspunkt i klageforløbet ved denne instans påstanden nedlægges.

Udvalget skønner, at kriteriet vil være vanskeligt at håndtere i praksis, og at det vil være overordentlig ressourcekrævende at kontrollere, at ordningen ikke misbruges.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at såfremt man vælger at gennemføre en ordning, som i høj grad baserer afgørelserne om omkostningsdækning på afgørelsesmyndighedens konkrete skøn, er der behov for at etablere en ny myndighedstrukturer uden for skattestyrelseslovens område.

Det er endelig udvalgets opfattelse, at det ikke bør få nogen betydning for omkostningsdækningsspørgsmålet, om der er tale om en grundløs sagsrejsning - eller sagsførelse, herunder om sagens skyldes, at skatteyderen ikke har udarbejdet en behørig selvangivelse.

## **Kapitel 8. Udvalgets overvejelser om kredsen af tilskudsberettigede**

Tilskudsberettiget efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1 er den skattepligtige, som har afholdt udgifterne til den sagkyndige bistand, og som sagen vedrører.

Udvalget har overvejet om den nugældende retstilstand bør opretholdes, eller om kredsen af tilskudsberettigede med fordel kan udvides til også at omfatte andre end den skattepligtige, som sagen vedrører.

Set i et retssikkerhedsmæssigt og administrativt perspektiv vil det være mest hensigtsmæssigt, at tilskudsordningen indrettes på samme måde som i dag, dvs. at kredsen af tilskudsberettigede forholdsvis nemt skal kunne afgrænses. Dette fremmer borgernes mulighed for at forudsige, om de vil kunne få omkostningsdækning til udgifter ved klage over en afgørelse, ligesom det letter administrationen af ordningen, jf. kapitel 3, afsnit 3.3.

Som led i disse overvejelser har udvalget skelnet mellem tre personkredse:

- 1) Den skatte- eller afgiftspligtige, som sagen vedrører.
- 2) Andre, der har en direkte interesse i at sagen føres.
- 3) Andre, der har en indirekte interesse i at sagen føres.

I det følgende redegøres for udvalgets overvejelser om muligheden for at lade disse personkredse være omfattet af adgangen til omkostningsdækning, samt for hvordan personkredsene i givet fald kan afgrænses. I det følgende skal "personer" forstås som fysiske og juridiske personer, herunder dødsboer.

Udvalget har ved sine overvejelser lagt til grund, at det fortsat skal være en betingelse for, at den tilskudsberettigede kan få tilskud, at udgifterne til den sagkyndige bistand påhviler den pågældende skatte- eller afgiftspligtige.

### **8.1. Den skatte- eller afgiftspligtige, som sagen vedrører**

Udvalget har lagt til grund, at selve det subjekt en sag angår, skal være berettiget til tilskud efter skattestyrelseslovens regler om omkostningsdækning. Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, er den tilskudsberettigede den skattepligtige, som sagen vedrører, jf. kapitel 3, afsnit 3.2.4.

Den skattepligtige, som sagen vedrører, kan afgrænses til den fysiske eller juridiske person, der er skattesubjekt i en konkret skattesag. Anderledes vanskeligt er det at afgrænse "den skattepligtige, som sagen vedrører" i relation til told- og afgiftssager, og i relation til sager om indeholdelsespligt

(arbejdsgiverkontrol) mv., hvor både den indeholdelsespligtige, dvs. den afgørelsen er rettet til, og også indkomstmodtageren, er klageberettiget.

Der er således i dag flere sagstyper, hvor der er adgang til omkostningsdækning, fordi der for disse sagstyper er indført klageadgang til Landsskatteretten, men hvor det ikke giver mening at tale om “den skattepligtige”.

For at løse dette problem, mener udvalget derfor, at skattestyrelseslovens beskrivelse af den tilskudsberettigede bør ændres således, at det kommer til at fremgå, at den tilskudsberettigede er den, der er berettiget til at klage over en afgørelse, der er omfattet af de tilskudsberettigede sagstyper. Se udvalgets anbefalinger herom i kapitel 9.

Ved at ændre beskrivelsen af den tilskudsberettigede - som foreslået - opnår man, at den tilskudsberettigede afgrænses i overensstemmelse med hvem, der efter told-, skatte- og afgiftslovgivningen er berettiget til at klage over en afgørelse.

Som omtalt i kapitel 3, afsnit 3.2.4.3. er det i følge de gældende regler en forudsætning for at få omkostningsdækning, at ansøgeren er eller har været skattepligtig til Danmark. Formentlig fordi der indtil videre kun har været behandlet få afgiftssager i Landsskatteretten, har spørgsmålet om skattepligt tilsyneladende ikke været et problem, der er blevet rejst i praksis i forbindelse med omkostningsdækning til udgifter afholdt i en afgiftssag. Betingelsen om skattepligt forekommer dog under alle omstændigheder uhensigtsmæssig i tilfælde, hvor der er tale om, at den konkrete sag, der søges om tilskud til, er en told- eller afgiftssag eller en sag om indeholdelsespligt.

I de førstnævnte sagstyper er det ikke givet, at den afgiftspligtige også er skattepligtig til Danmark, og i sidstnævnte sager giver det ikke mening at tale om “den skattepligtige, som sagen vedrører”, idet afgørelsen er rettet til den indeholdelsespligtige og vedrører udbetaling af ydelser til en indkomstmodtager, der ligesom den indeholdelsespligtige er berettiget til at påklage afgørelsen til Landsskatteretten.

Udvalget finder, at også dette problem kan løses ved, at den, der er berettiget til tilskud efter reglerne om omkostningsdækning, er den klageberettigede, dvs. den, der efter told-, skatte- og afgiftslovgivningen kan klage over en afgørelse.

Hvis den klageberettigede er tilskudsberettiget, vil der eksempelvis kunne ydes tilskud til:

- Skatteyderen i en sag om skatteansættelsen
- Den afgiftspligtige i en told- eller afgiftssag
- Spørgeren i en sag om bindende forhåndsbesked

- Den indeholdelsespligtige (typisk arbejdsgiveren) i en sag om indeholdelsespligt
- Indkomstmodtageren i en sag om indeholdelsespligt
- Køber og sælger, der efter afskrivningslovens § 45, stk. 2, henholdsvis ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 5, skal foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de aktiver, der er omfattet af overdragelsen, når sælgers skatteansættende myndighed træffer afgørelse om den samlede salgssum og fordelingen heraf.

Bemærk at udvalget indledningsvist har lagt til grund, at det fortsat skal være en betingelse for at få tilskud, at udgifterne til den sagkyndige bistand, påhviler den pågældende klageberettigede.

## **8.2. Andre, der har en direkte interesse i, at sagen føres**

Med “andre” menes andre fysiske eller juridiske personer end den, der er subjekt i den konkrete sag. I den forbindelse har udvalget overvejet at lade følgende personkredse være omfattet af kredsen af tilskudsberettigede personer:

- C Personer, som skatte- eller afgiftsmyndighederne har anerkendt som part i en sag.
- C Personer, som tilhører en kreds af skatte- eller afgiftspligtige med ensartede sager, som er gået sammen om at afholde udgifterne ved at få prøvet en af sagerne i det administrative system eller ved domstolene (principielle sager - prøvesager).
- C Tredjemænd, der i medfør af § 7, stk. 2, i forretningsordenen for Landsskatteretten, jf. bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999, involveres i en sag, idet den pågældende formodes at have en anden bedømmelse end klageren, af et retsforhold.

### Ad a. Personer, som skatte- eller afgiftsmyndighederne anerkender som part i en sag

Det kunne være tilfældet, hvor skattemyndighederne anerkender en aktionær som part i selskabets skattesag, eksempelvis i tilfælde hvor aktionæren i forbindelse med selskabets likvidation eller konkurs, får overdraget retten til at føre selskabets skattesag, således at aktionæren får ret til det provenu, der måtte komme ud af, at han fører skattesagen. I den situation er der tale om, at en anden end den skattepligtige, sagen vedrører, fører en skattesag, som den pågældende har en direkte interesse i.

Et andet eksempel kunne være det tilfælde, hvor en sælger af et tømt overskudsselskab fører selskabets skattesag, fordi størrelsen af skattemyndighedernes erstatningskrav mod sælgeren, har en direkte sammenhæng med selskabets skatteansættelse.

Man kunne hævde, at den direkte interesse, de pågældende har i, at skattesagen føres, er skattemyndighederne uvedkommende, fordi der alene er tale om, at de pågældende fører sagen “for

egen vindings skyld". Spørgsmålet er dog, om der er grundlag for at antage andet, end at den, der vælger at påklage en afgørelse fra en skatte- eller afgiftsmyndighed til en højere instans, alene indbringer afgørelsen, fordi den pågældende vurderer, at der er mulighed for at få ret. Hvilket igen hænger sammen med det synspunkt, at borgeren skal have mulighed for at påklage en afgørelse, og at det generelt set også er i myndighedernes interesse, at der føres relevante sager, hvis der hersker tvivl om retstilstanden, fordi denne herved afklares.

Om man vil lægge vægt på det første synspunkt (sagen føres blot for den pågældendes egen vindings skyld) eller det andet synspunkt (det er i myndighedernes interesse at der føres sager, hvor der hersker tvivl om retstilstanden) er af betydning for, om den der har en direkte interesse i at føre en sag, der vedrører et andet subjekt, bør kunne få omkostningsdækning. Det andet synspunkt harmonerer bedst med, at myndighederne i de sager, der er tale om, har anerkendt de pågældende, der fører sagen, som part.

Det forekommer derfor hensigtsmæssigt, at den, der er anerkendt af myndighederne som part i en sag, skal være omfattet af kredsen af tilskudsberettigede, selv om den pågældende ikke er den skatte- eller afgiftspligtige, som sagen vedrører.

#### Ad b. Principielle sager - prøvesager

Et andet eksempel på at andre end den skatte- eller afgiftspligtige, som sagen vedrører, kan have en direkte interesse i at sagen føres, er de tilfælde, hvor en kreds af skatte- eller afgiftspligtige med ensartede sager, går sammen om at afholde udgifterne ved at få prøvet en af sagerne i det administrative system eller ved domstolene.

Efter administrativ praksis har sådanne skatte- og afgiftspligtige i dag adgang til omkostningsdækning, dels for de udgifter, de afholder i forbindelse med prøvelse af deres egen sag, og dels for udgifter de afholder til prøvesagen, hvis nogle grundlæggende betingelser er opfyldt.

For det første skal der være identitet mellem prøvesagen og den pågældende skatte- eller afgiftspligtiges egen sag, således at udfaldet af prøvesagen vil blive lagt til grund ved afgørelsen af den skatte- eller afgiftspligtiges egen sag. Efter praksis er der den fornødne identitet til stede, hvis en relevant myndighed har givet tilsagn om, at afgørelsen af prøvesagen vil blive lagt til grund ved afgørelsen af den skatte- eller afgiftspligtiges egen sag. Kort sagt er den skatte- eller afgiftspligtiges ret til tilskud bestemt af styrken af den pågældendes retlige interesse i prøvesagen.

For det andet skal den sagkyndige, som har ydet bistand i prøvesagen, have udskrevet en regning til de pågældende skatte- eller afgiftspligtige, der er gået sammen om at afholde udgifterne til prøvesagen, således at regningen skal være delt op, og betalt, af den enkelte skatte- eller afgiftspligtige.

Set i retssikkerhedsmæssig sammenhæng forekommer den administrative praksis på dette punkt hensigtsmæssig, idet situationen - netop fordi der er identitet mellem den skatte- eller afgiftspligtiges egen sag og prøvesagen - er meget sammenlignelig med den situation, hvor der er tale om, at den skatte- eller afgiftspligtige, som sagen vedrører, afholder udgifterne til at føre sagen, og får tilskud hertil. Samtidig varetages et procesbesparende hensyn ved at yde tilskud til sådanne personer, der går sammen om at afholde udgifterne til en prøvesag. Alternativet ville således være, at hver enkelt skatte- eller afgiftspligtig skulle føre sin sag, der som nævnt er identisk med flere andre sager, som også måtte føres, med den følge, at både de skatte- eller afgiftspligtiges og myndighedernes udgifter til førelse af sagerne, ville blive større, end hvis der blot skulle føres og gives tilskud til en enkelt sag, som lægges til grund for afgørelsen af de andre sager.

Det forekommer derfor hensigtsmæssigt, at denne praksis opretholdes og lovfæstes.

#### Ad c. Sager, hvor tredjemand involveres

Et eksempel på et tilfælde, hvor en person kan siges at have en direkte interesse i at en sag føres, men hvor den pågældende ikke afholder udgifterne hertil, er det tilfælde hvor Landsskatteretten i henhold til forretningsordenens § 7, stk. 2, jf. bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999 beder en tredjemand udtale sig til Landsskatteretten om bedømmelsen af et retsforhold mellem klageren og den pågældende tredjemand, fordi der er grund til at antage, at tredjemanden ønsker en anden skatte- eller afgiftsmæssig bedømmelse af retsforholdet lagt til grund ved afgørelsen af klagen, end den bedømmelse, klageren ønsker lagt til grund.

I sådanne tilfælde kan man sige, at allerede fordi Landsskatteretten har vurderet, at den pågældende skal bedes om en udtalelse, har retten kvalificeret vedkommendes interesse i sagen som værende direkte, således at den pågældende bør være omfattet af kredsen af tilskudsberettigede.

### **8.3. Andre, der har en indirekte interesse i, at sagen føres**

De personer, der kun har en indirekte interesse i, at en afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndighederne indbringes for en højere instans, men som alligevel afholder udgifterne til at føre sagen, er der formentlig kun undtagelsesvist grund til at inddrage i kredsen af tilskudsberettigede. For det første fordi de pågældendes retlige interesse i, at en sag føres, som udgangspunkt må antages at have en karakter, der svarer til den interesse alle skatteydere i princippet har i, at en sag føres, fordi de via betaling af skatter

og afgifter bidrager til den offentlige husholdning, og for det andet fordi denne personkreds kun vanskeligt lader sig afgrænse klart.

Imidlertid kunne man indtage det standpunkt, at alle der påtager sig at føre en klage- eller retssag for andre, og afholder udgifter til sagkyndig bistand i sagen, har den fornødne retlige interesse i at sagen føres (ellers ville de ikke betale for det), hvorfor der bør være adgang til at yde omkostningsdækning til de fysiske eller juridiske personer, der afholder sådanne udgifter.

Omkostningsdækningsudvalget har derfor f.s.v.a. det tilfælde, hvor en sammenslutning fører en sag som mandatar for et medlem, overvejet, om der bør være adgang til omkostningsdækning, selv om der er tale om, at sammenslutningen alene har en indirekte interesse i, at en sag føres, i den forstand, at den ikke selv er klageberettiget eller anerkendt som part i sagen.

### **8.3.1. Sammenslutninger, der som mandatar for et medlem, påtager sig at føre medlemmets skatte- eller afgiftssag**

I tilfælde hvor en sammenslutning, der har til hovedformål at varetage medlemmernes økonomiske interesser, fører et medlems skatte- eller afgiftssag som mandatar for medlemmet, kan sagerne ofte have stor betydning for en bredere kreds af personer, end blot lige den person, som sagen vedrører. Den interesse selve sammenslutningen har i, at sagen føres, er af en indirekte karakter, men sagen har alligevel betydning for en bred veldefineret gruppe af personer, der typisk kan afgrænses til den pågældende sammenslutnings medlemskreds, hvis økonomiske interesser sammen-slutningen varetager, men sagen kan også tænkes at have betydning for andre personer.

Det er indgået i Omkostningsdækningsudvalget overvejelser om, hvorvidt sådanne sammenslutninger bør inddrages under kredsen af tilskudsberettigede, om disse på en klar måde kan afgrænses.

Ved en mandatar forstås, at en person som følge af en mandatarfuldmagt er bemyndiget til i en andens navn at gøre dennes krav gældende, f.eks. i det tilfælde hvor en forening møder for et medlem i en retssag ved en advokat eller ved foreningens formand, forretningsfører eller en fast ansat medarbejder. Medlemmet kan når som helst tilbagekalde bemyndigelsen, og dermed afbryde foreningens deltagelse i sagen. En mandatar er ikke omfattet af retsplejelovens regler om rettergangsfuldmagt.

Når en forening møder for et medlem i f.eks. en skattesag ved domstolene ved en advokat, er der altså tale om, at foreningen afholder udgifter til sagkyndig bistand for medlemmet; udgifter der i princippet er tilskudsberettigede efter de gældende omkostningsdækningsregler, men fordi udgifterne ikke er afholdt af skatteyderen selv, kan der ikke gives tilskud til dem.



Eksempler på sammenslutninger, der som mandatar for et medlem fører en skattesag, kan være en fagforening, en arbejdsgiverforening eller en anden faglig sammenslutning, men andre sammenslutninger end rent faglige sammenslutninger kan også tænkes at optræde som mandatar for et medlem i dennes skattesag.

De gældende regler for den skattemæssige behandling af organisationsbetalt sagkyndig bistand mv. er omtalt i kapitel 3, afsnit 3.5.3.

En begrundelse for en omkostningsdækningsordning, hvor der gives mulighed for at yde tilskud til sammenslutninger, der fører skatte- og afgiftssager som mandatarer for deres medlemmer, kunne være, at i og med sammenslutningen f.eks. fører et medlems skattesag, afklares retstilstanden for en lang række skatteydere, og ikke kun for den skatteyder sagen vedrører. Synspunktet er således, at det generelt er i de skatte- og afgiftspligtiges interesse, at der gives gunstige muligheder for at sammenslutninger kan føre sager mod skatte- og afgiftsmyndighederne, men herudover er det også i myndighedernes interesse, at der skabes sådanne muligheder. Det er således administrativt en fordel, at der alene føres én sag om et spørgsmål, som har betydning for en lang række skatte- eller afgiftspligtige, idet alternativet principielt ville være, at samtlige skatte- eller afgiftspligtiges sager om det pågældende spørgsmål måtte føres. Hertil kommer, at det generelt også er i myndighedernes interesse, at en uklar retstilstand, som påvirker en lang række personer, afklares, og at de sager, som sammenslutninger fører som mandatar for et medlem, typisk får principiel betydning, netop fordi de vedrører mange skatte- eller afgiftspligtige. Synspunktet er således generelt, at der bør gives gunstige muligheder for, at sådanne principielle sager føres.

Som nævnt indledningsvist i dette kapitel, finder udvalget, at det set i et retsikkerhedsmæssigt og et administrativt perspektiv vil være mest hensigtsmæssigt, at omkostningsdækningsordningen indrettes således, at kredsen af tilskudsberettigede kan afgrænses forholdsvist nemt, og at tilskudsordningen fortsat er skematisk opbygget, og dermed ikke bygger på, at der skal træffes skønsmæssige afgørelser om omkostningsdækning.

Omkostningsdækningsudvalget har derfor set på, om der kan foretages en klar afgrænsning af hvilke sammenslutninger, det burde overvejes at gøre tilskudsberettigede, ud fra følgende tre sondringer:

- C       Sammenslutninger, der som led i deres generelle medlemsrettede aktiviteter fører skatte- og afgiftssager for medlemmerne.
- C       Sammenslutninger, der har til formål at føre medlemmernes skatte- og afgiftssager.
- C       Sammenslutninger, der er dannet med det formål at føre en bestemt type sager.

### **8.3.1.1. Sammenslutninger, der som led i deres generelle medlemsrettede aktiviteter fører skatte- og afgiftssager for medlemmerne**

Den kreds af sammenslutninger, der er omfattet af punkt 1, er meget bred. Der tænkes f.eks. på sammenslutninger, der varetager de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe medlemmerne tilhører, dvs. fagforeninger og arbejdsgiverforeninger og andre faglige sammenslutninger, hvilket også typisk er den form for sammenslutninger, der i dag fører f.eks. medlemmers skattesager som mandatar.

For andre typer sammenslutninger kan det dog også tænkes at være relevant, at føre skatte- og afgiftssager for medlemmerne som led i varetagelsen af medlemmernes interesser, og sådanne sammenslutninger vil også være omfattet af punkt 1. Det gælder f.eks. handicaporganisationer, interesseorganisationer i øvrigt, grundejerforeninger mv.

De sammenslutninger, der vil være omfattet af punkt 1, er sammenslutninger, hvis formål er at varetage medlemmernes interesser, og ikke sammenslutninger, hvis aktiviteter ikke så meget retter sig mod det enkelte medlems forhold, men mere bredt varetager samfundsmæssige interesser, herunder f.eks. et politisk parti eller en miljøorganisation.

Det er dog sandsynligt, at hvis den afgrænsning, der er angivet i punkt 1, benyttes som kriterium for, om der kan ydes omkostningsdækning til en sammenslutning, vil der opstå tilfælde, hvor de myndigheder, der skal træffe afgørelse om omkostningsdækning, vil have behov for at udøve et skøn over sammenslutningens generelle formål, idet de skal vurdere, om den sammenslutning, der har ført en sag som mandatar for et medlem, varetager generelle medlemsrettede aktiviteter, eller om sammenslutningen varetager andre mere samfundsrettede aktiviteter. Adgangen til omkostningsdækning kommer således til at bero på afgørelsesmyndighedens konkrete vurdering af den pågældende sammenslutnings formål mv. Herved brydes der med princippet om, at omkostningsdækningsordningen bør være skematisk opbygget, og at afgørelserne ikke bør bero på afgørelsesmyndighedens konkrete vurderinger.

Hvis man undlader at stille som betingelse for omkostningsdækning, at de tilskudsberettigede sammenslutninger, skal varetage medlemsrettede aktiviteter, når de som mandatarer fører medlemmernes skatte- og afgiftssager, og i stedet definerer de tilskudsberettigede sammenslutninger som sammenslutninger, der som led i deres generelle aktiviteter fører medlemmernes sager, vil det ikke være nødvendigt for de myndigheder, der skal træffe afgørelse om omkostningsdækning, at skønne over sammenslutningens formål mv. På den anden side vil denne definition føre til, at der vil kunne ydes tilskud til foreninger, hvis formål er at varetage mere samfundsrettede aktiviteter, herunder f.eks. et politisk parti.

### **8.3.1.2. Sammenslutninger, der har til formål at føre medlemmernes skatte- og afgiftssager**

Der forekommer eksempler på, at nogle skatteydere har dannet en forening, hvis eneste formål er at føre medlemmernes skattesager, og dermed give støtte hertil, uden at de pågældende medlemmer (nødvendigvis) selv har en sag, svarende til den foreningen yder støtte til. Der vil derfor ikke kunne ydes tilskud til foreningens enkelte medlemmer efter den praksis, der er omtalt ad b i afsnit 8.2., hvor flere skatte- eller afgiftspligtige med ensartede sager går sammen om at afholde udgifterne ved at få prøvet en af sagerne (prøvesagen), og hvor de pågældendes adgang til omkostningsdækning for de afholdte udgifter bl.a. afhænger af karakteren af deres egne sager. Og foreningen som sådan kan heller ikke efter de gældende regler få tilskud, fordi den ikke er den skatteyder, som sagen vedrører.

En sådan sammenslutning kunne tænkes at blive dannet af nogle skatteydere, der har det til fælles, at de føler sig både økonomisk og psykisk presset af skattemyndighederne, og derfor ønsker andres økonomiske og moralske støtte til at føre deres sag. Disse hensyn kunne tale for, at der burde ydes omkostningsdækning til de pågældende foreninger.

Man skal dog samtidig gøre sig klart, at de omtalte sammenslutninger også kan tænkes at blive dannet af personer, der efter reglerne om omkostningsdækning kan yde tilskudsberettiget sagkyndig bistand, og som på den måde faktisk vil kunne opnå direkte statstilskud til at udøve deres erhverv.

Hvis de sidstnævnte sammenslutninger skal udskilles fra de førstnævnte, kræver det, at de myndigheder, der skal træffe afgørelse om omkostningsdækning, skal foretage en konkret vurdering af, om der er tale om den ene eller den anden form for sammenslutning. Det er således spørgsmålet, om den afgrænsning af tilskudsberettigede sammenslutninger, der er foretaget under punkt 2, er operationel, idet der herved må brydes med princippet om, at omkostningsdækningsordningen bør være skematisk opbygget, og at afgørelserne ikke bør bero på afgørelsesmyndighedens konkrete vurderinger.

### **8.3.1.3. Sammenslutninger, der er dannet med det formål at føre en bestemt type sager**

Som eksempel på en sammenslutning, der er dannet med det formål at føre en bestemt type skatte- eller afgiftssager kan nævnes de investorforeninger, der er dannet med det formål at føre sagerne om de såkaldte 10-mandsprojekter ved Landsskatteretten og domstolene. Det er de enkelte medlemmer af foreningen (investorer), der afholder udgifterne til at føre et af medlemmernes sag, men selve foreningen kan få udbetalt omkostningsdækning efter fuldmagt fra den enkelte investor, jf. TSS-cirkulære 1997-22, pkt. 4.

Adgangen til omkostningsdækning hviler på den praksis, der er omtalt ad b i afsnit 8.2., hvor flere skatteydere går sammen om at afholde udgifterne ved at få prøvet en af skattesagerne (prøvesagen), og hvor skatteydernes adgang til omkostningsdækning for de afholdte udgifter bl.a. afhænger af karakteren af de pågældendes egne sager. Medlemmerne af den pågældende investorforening skal

således opfylde de samme betingelser for at få tilskud, jf. afsnit 3.2.4.1. i kapitel 3. Som beskrevet i afsnit 8.2., ad b, finder udvalget det hensigtsmæssigt, at den beskrevne praksis opretholdes.

Hvis sammenslutninger, der er dannet med det formål at føre en bestemt type sager, gøres tilskudsberettigede, vil investorforeningen kunne afholde udgifterne til et medlems sag, i stedet for de enkelte medlemmer, og opnå ret til omkostningsdækning. Efter de gældende regler vil investorforeningen ikke være tilskudsberettiget, hvis den afholder udgifter til førelse af et medlems sag.

Man skal dog samtidig gøre sig klart, at sammenslutninger, der er dannet med det formål at føre en bestemt type sager, også kan tænkes at blive dannet af personer, der efter reglerne om omkostningsdækning kan yde tilskudsberettiget sagkyndig bistand, og hvis der kan ydes tilskud til den pågældende sammenslutning, betyder det, at de pågældende vil kunne opnå direkte statstilskud til at udøve deres erhverv.

Hvis de sidstnævnte sammenslutninger skal udskilles fra de førstnævnte, kræver det også her, at de myndigheder, der skal træffe afgørelse om omkostningsdækning, foretager en konkret vurdering af, om der er tale om den ene eller den anden form for sammenslutning. Det er således spørgsmålet, om den afgrænsning af tilskudsberettigede sammenslutninger, der er foretaget under punkt 3, er operationel, idet der herved må brydes med princippet om, at omkostningsdækningsordningen bør være skematisk opbygget, og at afgørelserne ikke bør bero på afgørelsesmyndighedens konkrete vurderinger.

#### **8.3.1.4. Forsøg på en anden afgrænsning af tilskudsberettigede sammenslutninger**

Omkostningsdækningsudvalget har også overvejet, om afgrænsningen af tilskudsberettigede sammenslutninger kunne ske ved at henvise til eksisterende bestemmelser, for derved at opnå en mere klar afgrænsning af tilskudsberettigede sammenslutninger.

Afgrænsningen kunne således basere sig på,

- C om medlemmerne har fradragsret for kontingentet enten efter ligningslovens § 13 eller efter statsskattelovens § 6, litra a, ud fra den betragtning, at disse sammenslutninger netop varetager medlemmernes økonomiske interesser
- C om sammenslutningen er almenyttig i skatte- og afgiftslovgivningens forstand, f.eks. efter ligningslovens § 8 A.

#### **Ad 1. Medlemmerne har fradragsret for kontingentet**

Ligningslovens § 13 lyder således:

“Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter til kontingenter til arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, hvortil den skattepligtige tilhører. Erstatninger eller ydelser, der udbetales til medlemmerne af sådanne sammenslutninger medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst, jf. dog § 30.

Stk. 2. Fradrag efter stk. 1 er betinget af, at den faglige forening, hvis den er indberetningspligtig efter skattekontrollovens § 8 T, har indberettet kontingentudgiften til de statslige told- og skattemyndigheder.”

De sammenslutninger, hvis medlemmer har fradrag for kontingentet efter ligningslovens § 13 er altså arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, hvortil den skattepligtige (medlemmet) hører.

Den afgrænsning af en omkostningsdækningsberettiget sammenslutning, der kan foretages ved at henvise til ligningslovens § 13 vil være klar, idet der i normalsituationen vil være taget ligningsmæssig stilling til, om kontingent til den pågældende sammenslutning er fradragsberettiget.

Hvis de pågældende foreninger og sammenslutninger gøres tilskudsberettigede, skal der dog erindres om, at medlemmernes kontingenter til arbejdsmarkedssammenslutninger ikke er skattepligtige for disse.

Konsekvensen af at lade sådanne sammenslutninger være tilskudsberettigede er således, at sammenslutningerne kan benytte skattefrie kontingenter (der er fradragsberettigede hos medlemmerne) til at føre medlemmernes skattesager. Og de udgifter sammenslutningen afholder i den forbindelse kan den få dækket via omkostningsdækningsordningen. Man kan således med en vis ret sige, at det vil betyde, at sammenslutningen får “dobbelt-dækning”; først i form af skattefrihed for medlemskontingenter og dernæst i form af omkostningsdækning. Hertil kommer, at det ikke nødvendigvis har skattemæssige konsekvenser for medlemmet, at foreningen eller sammenslutningen som mandatar fører medlemmets sag, jf. kapitel 3, afsnit 3.5.3.1., hvor skatteministerens svar på et § 20-spørgsmål herom er omtalt.

Tilsvarende indvendinger vil kunne gøres f.sva. de sammenslutninger, hvor kontingentet er fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Denne bestemmelse har følgende ordlyd:

“Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

C Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger;”

Et andet problem opstår i relation til de sammenslutninger, som der i udgangspunktet var god grund til at gøre tilskudsberettigede, f.eks. en grundejerforening. Man kan sagtens tænke sig grundejerforeninger, hvor ingen ejendomme anvendes erhvervsmæssigt, og hvor ingen af medlemmerne derfor har fradragsret for kontingentet efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Er det da en tilstrækkelig begrundelse, for at foreningen alligevel skal være tilskudsberettiget, at hvis en af ejendommene blev anvendt erhvervsmæssigt, ville ejeren kunne fratække kontingentet til grundejerforeningen som en driftsudgift?

## Ad 2. Sammenslutningen er almennyttig i skatte- og afgiftslovgivningens forstand

Eksempelvis efter ligningslovens § 8 A, stk. 1, der lyder således:

“Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages gaver, som det godtgøres, at giveren har ydet til foreninger, stiftelser, institutioner m.v., hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Det er en forudsætning for fradrag, at gave til den enkelte forening, stiftelse, institution m.v. i det pågældende indkomstår har andraget mindst 500 kr. Fradrag kan endvidere kun indrømmes for det beløb, hvormed de gaver, som herefter kommer i betragtning, tilsammen overstiger 500 kr. årligt, og det kan ikke udgøre mere end 5.000 kr.”

Den i stk. 1 omhandlede fradragsret er efter bestemmelsens stk. 2 betinget af, at skatteministeren for det pågældende indkomstår har godkendt den pågældende forening m.v. som berettiget til at modtage gaver med den virkning, at gaven er fradragsberettiget efter stk. 1.

Ved at sætte som kriterium, at sammenslutningen skal være almennyttig f.eks. i ligningslovens § 8 A's forstand, opnås det, at eksempelvis politiske partier udelukkes fra adgangen til tilskud, idet disse aldrig anses for almennyttige. For så vidt angår de sammenslutninger, der er almennyttige i ligningslovens § 8 A's forstand, opstår der imidlertid så vidt ses to problemer i relation til omkostningsdækning.

Det ene problem er at fastslå om en forening er almennyttig. Vurderingen heraf må nødvendigvis bero på et skøn. Dvs. at dette kriterium kommer til at bryde med princippet om, at omkostningsdækningsordningen bør være skematisk opbygget, og at afgørelserne ikke bør bero på afgørelsesmyndighedens konkrete vurderinger.

For så vidt angår de sammenslutninger, der allerede er godkendt efter ligningslovens § 8 A, stk. 2, er det ikke noget problem for de myndigheder, der skal træffe afgørelse om omkostningsdækning, at fastslå, om den pågældende sammenslutning er almennyttig. Det bemærkes, at godkendelse ikke alene er betinget af, at sammenslutningen er almennyttig. Det er også en betingelse, at sammenslutningen modtager et vist antal gaver årligt, og der stilles også krav til sammenslutningens bruttoindtægt eller formue (egenkapital). Betingelserne fremgår af TSS-cirkulære 1999-21.

I relation til de sammenslutninger, der kan anses for almennyttige, herunder de foreninger, der er godkendte efter ligningslovens § 8 A, stk. 1, opstår der imidlertid også problemer med at sortere de sammenslutninger fra, hvis aktiviteter ikke retter sig mod det enkelte medlem som sådan, men mod samfundsmæssige interesser generelt. Se om problemerne herved ovenfor i afsnit 8.3.1.1.

Den afgørelse kommer i vidt omfang til at bero på et skøn, og derved brydes princippet om at omkostningsdækningsordningen bør være skematisk opbygget, og at afgørelserne ikke bør bero på afgørelsesmyndighedens konkrete vurderinger. Som omtalt under afsnit 8.3.1.1. kan man komme uden

om det beskrevne problem ved også at lade foreninger, der varetager mere samfundsrettede interesser være omfattet af omkostningsdækningsordningen, med den konsekvens, at f.eks. et politisk parti vil være omfattet af retten til tilskud.

### **8.3.1.5. Sammenfatning - Omkostningsdækning til sammenslutninger**

Den begrundelse for at give omkostningsdækning til sammenslutninger, der fører skatte- og afgiftssager som mandatarer for deres medlemmer, som er angivet i afsnit 8.3.1. skal afvejes overfor de argumenter og betænkeligheder, der er anført i afsnit 8.3.1.1. - 8.3.1.4.

De angivne betænkeligheder hviler primært på, at den afgrænsning, af tilskudsberettigede sammenslutninger, der er tilstræbt i det foregående, ikke er operationel p.g.a. de forskellige afgrænsningsproblemer, der vil opstå i forbindelse med en afgørelse af om der kan ydes tilskud til den pågældende sammenslutning. Herved brydes der med princippet om, at omkostningsdækningsordningen bør være skematisk opbygget, og at afgørelserne ikke bør bero på afgørelsesmyndighedens konkrete vurderinger.

Hvis man ikke ønsker at bryde med dette princip, er der så vidt ses to alternativer:

#### 1. alternativ

At udvide kredsen af tilskudsberettigede med alle, der påtager sig at føre en klage- eller retssag for andre, ud fra den betragtning at alle der påtager sig at afholde udgifter til sagkyndig bistand i en andens sag, har den fornødne retlige interesse i at sagen føres (ellers ville de ikke betale for det), hvorfor der bør være adgang til at yde omkostningsdækning til de fysiske eller juridiske personer, der afholder sådanne udgifter, jf. afsnit 8.3. indledningsvist. Tilskudsberettiget vil i så fald også være et politisk parti, andre sammenslutninger med samfundsrettede - i modsætning til medlemsrettede - aktiviteter, samt sammenslutninger, der dannes af personer, der kan yde sagkyndig bistand efter omkostningsdækningsreglerne ("professionelle procesforeninger").

#### 2. alternativ

Slet ikke at udvide kredsen af tilskudsberettigede med personer, der kun har en indirekte interesse i at sagen føres, i den forstand, at de ikke selv er klageberettiget eller er anerkendt som part i sagen. Afvisningen skulle i givet fald ske ud fra et ønske om, ikke at yde tilskud til f.eks. et politisk parti, "professionelle procesforeninger", eller til foreninger, der ikke er skattepligtige af medlemmernes (i øvrigt fradragsberettigede) kontingenter, og ud fra en erkendelse af de afgrænsningsproblemer, der vil opstå, hvis sådanne sammenslutninger skal udelukkes fra tilskud. Hertil kommer, at

omkostningsdækningsordningen grundlæggende er med til at sikre, at borgerne ikke afholder sig fra at påklage en afgørelse fra skatte- eller afgiftsmyndighederne, eller indbringe denne for domstolene, pga. økonomiske omstændigheder, og at denne betragtning ikke i samme grad gør sig gældende f.s.v.a. sammenslutninger, der alt andet lige har mulighed for at fordele sine udgifter på en større kreds af personer (risikospredning).

Af de grunde, der er nævnt her under alternativ 2 finder Omkostningsdækningsudvalget ikke, at kredsen af tilskudsberettigede skal udvides til også at omfatte personer, der kun har en indirekte interesse i, at en skatte- eller afgiftssag føres, herunder heller ikke til foreninger, sammenslutninger mv., der optræder som mandatar for medlemmer i disses skatte- eller afgiftssager.

Det er dog udvalgets opfattelse, at der vil være en stærk formodning for, at en person, sammenslutning mv. der vil yde et skattefrit - ikke fradragsberettiget - tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører en sag, gør dette på grund af en retlig interesse i sagens udfald, og det finder udvalget anerkendelsesværdigt.

Det bemærkes derfor, at de pågældende sammenslutninger - der er søgt afgrænset i det foregående - i stedet vil kunne benytte den ordning udvalget anbefaler nedenfor i afsnit 8.4. i det omfang de er interesserede heri. Ordningen går ud på, at den, der har ført f.eks. en skattesag, og har fået omkostningsdækning for udgifterne til sagkyndig bistand, skattefrit skal kunne modtage tilskud fra andre fysiske eller juridiske personer, herunder f.eks. en forening, til dækning af de resterende udgifter. Den person, der yder tilskuddet, skal ikke kunne fratække udgiften hertil ved indkomstopgørelsen. Om det nærmere indhold af ordningen, se afsnit 8.4.

#### **8.4. Mulighed for at yde skattefrie ikke fradragsberettigede tilskud til skatte- og afgiftspligtige, der fører en sag**

Efter de gældende regler skal tilskud fra almennyttige fonde, til dækning af udgifter, der er tilskudsberettigede efter skattestyrelseslovens § 33 B, ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 1, nr. 2. Et sådant tilskud fragår ved den nuværende omkostningsdækningsordning i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning, jf. skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 2.

Omkostningsdækningsudvalget har overvejet, om det i lighed med almennyttige fonde skal være muligt for andre fysiske og juridiske personer, herunder sammenslutninger, faglige foreninger og interesseorganisationer mv., at yde et skattefrit tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører eller har ført en skatte- eller afgiftssag, og i den forbindelse afholdt udgifter til sagkyndig bistand.



Generelt finder Omkostningsdækningsudvalget det gavnligt, at der føres principielle sager om skatte- og afgiftsspørgsmål. Som omtalt i afsnit 8.3.1. viser de sager, der føres af f.eks. faglige foreninger, som mandatar for et medlem, sig ofte at være sager om principielle spørgsmål, der har betydning for en lang række personer.

Der er, som beskrevet i kapitel 3, afsnit 3.5.3.1., mulighed for, at f.eks. en faglig forening støtter et medlem ved som mandatar at føre medlemmets sag, uden at dette får skattemæssige konsekvenser for medlemmet. I den situation kan der efter de gældende regler ikke ydes omkostningsdækning til medlemmet, fordi den pågældende ikke har afholdt udgifterne til den sagkyndige bistand i sagen (det gør foreningen, som mandatar), og der kan heller ikke ydes omkostningsdækning til foreningen, fordi foreningen ikke er det subjekt, som sagen vedrører.

Hvis foreningen i stedet for at optræde som mandatar, yder et tilskud til det pågældende medlem til betaling af udgifter for sagkyndig bistand i f.eks. en skattesag, kan medlemmet efter de gældende regler få omkostningsdækning, men foreningens tilskud er skattepligtigt for medlemmet, hvis der er tale om, at foreningen har betalt medlemmets private udgifter. Tilskuddet fra foreningen fragår i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning.

Omkostningsdækningsudvalget har overvejet, om man ved skattemæssigt at ligestille de omtalte to måder, hvorpå f.eks. en forening økonomisk kan støtte et medlem, der fører en sag, kan give gunstige muligheder for, at der føres sager, der er eller kan tænkes at være principielle. Udvalgets overvejelser er gjort ud fra det allerede nævnte synspunkt om, at det er gavnligt, og både i de skatte- og afgiftspligtiges, og i myndighedernes interesse, at der føres principielle sager om skatte- og afgiftsspørgsmål.

Ved overvejelserne har udvalget lagt til grund, at det skattefrie tilskud en tredjemand - f.eks. en forening - i givet fald skulle kunne yde til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører en sag, ville afspejle en retlig interesse i sagen, hvis tilskuddet ikke var fradragsberettiget hos giveren. Udvalget har således lagt til grund, at tredjemands tilskud skulle være skattefrit for modtageren og ikke fradragsberettiget hos giveren.

Udvalgets overvejelser om hvem, der skulle kunne give et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til en person, der fører en skatte- eller afgiftssag, udspringer som nævnt af et ønske om at give gunstige muligheder for at principielle sager bliver ført, idet det er erfaringen, at sager der føres af f.eks. en forening som mandatar for et medlem, ofte senere viser sig at være principiel.

Det fremgår imidlertid af afsnit 8.3., at sammenslutninger, foreninger mv., der kun har en indirekte interesse i at en sag føres, herunder foreninger, der optræder som mandatar i medlemmernes skatte-

og afgiftssager, ikke kan afgrænses klart. Tilsvarende afgrænsningsproblemer gør sig gældende i relation til nærværende diskussion, om hvilke tredjemænd, der skal kunne yde et skattefrit tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der afholder udgifter til sagkyndig bistand i en sag.

I erkendelse heraf finder Omkostningsdækningsudvalget, at muligheden for at yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der har afholdt udgifter til sagkyndig bistand i en sag mod skatte- eller afgiftsmyndighederne, som udgangspunkt skal kunne benyttes af alle, både fysiske og juridiske personer, herunder faglige sammenslutninger. Det er således udvalgets opfattelse, at den person, der vil yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud, til dækning af en skatte- eller afgiftspligtigs udgifter til sagkyndig bistand i en sag, højst sandsynligt vil have en retlig interesse i at sagen føres, og det finder udvalget anerkendelsesværdigt.

At der ikke foretages nogen afgrænsning af, hvilke personer, der skal kunne yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører en sag, betyder, at ordningen vil kunne benyttes af f.eks. faglige sammenslutninger, almennyttige fonde, interesseorganisationer, politiske partier, og det man kunne kalde professionelle processammenslutninger, der er dannet af personer, der kan yde omkostningsdækningsberettiget sagkyndig bistand.

I den forbindelse finder udvalget det relevant, nærmere at omtale nogle tilfælde, hvor en ordning, hvorefter en tredjemand kan yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til den, der fører en sag, meget vel kan give afgrænsningsproblemer.

Hvis en arbejdsgiver vil betale en del af en arbejdstagers udgifter til sagkyndig bistand i f.eks. en skattesag, vil der kunne være tale om, at tilskuddet ydes som følge af ansættelsesforholdet.

Arbejdsgiverbetalt sagkyndig bistand, der er ydet som led i et ansættelsesforhold, eller som led i en aftale om personligt arbejde i øvrigt, er som udgangspunkt et skattepligtigt personalegode efter ligningslovens § 16. Det beløb, som arbejdsgiveren måtte afholde til sagkyndig bistand for arbejdstageren, f.eks. i dennes skattesag, er derfor et beløb, der som udgangspunkt må betragtes som et løntillæg til arbejdstageren, og som denne må beskattes af. Arbejdsgiveren har fradragsret for løn, herunder personalegoder, idet der er tale om en driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Omkostningsdækningsudvalget finder imidlertid, at i den situation, hvor en skatteyder, der har modtaget et tilskud fra sin arbejdsgiver, til afholdelse af udgifter til sagkyndig bistand i en skattesag, kan dokumentere, at arbejdsgiveren ikke har taget fradrag for sin udgift til tilskuddet, bør skatteyderen ikke beskattes heraf. Udvalget finder således, at muligheden for at yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud, også skal bestå i forholdet mellem arbejdsgiver og arbejdstager, dog således, at der holdes fast

i udgangspunktet om, at der er tale om et løntillæg, hvilket i givet fald vil kunne afkræftes af arbejdstageren i forbindelse med ligningen.

Tilskud til dækning af udgifter til sagkyndig bistand i en sag kan også tænkes at blive ydet i tilfælde, hvor der består et generelt interessesammenfald mellem tilskudsgiver og tilskudsmodtager. I disse tilfælde er der risiko for, at der varetages andre formål end at yde økonomisk støtte til dén skatte- eller afgiftspligtige, der fører en sag. Det bør derfor sikres, at tilskuddet ikke har karakter af en gave, f.eks. i tilfælde hvor det ydes i familieforhold, eller har karakter af udlodning, f.eks. fra et selskab til en hovedaktionær, eller ydes i koncernforhold. Selv om der foreligger et generelt interessesammenfald mellem tilskudsgiver og tilskudsmodtager, bør dette ikke være til hinder for adgangen til at modtage et skattefrit tilskud. Hvis det imidlertid ved ligningen konstateres, at tilskuddet er ydet som følge af det generelle interessesammenfald, således der f.eks. er tale om en gave eller udlodning, skal tilskuddet skattemæssigt behandles som andre ydelser, der er ydet som følge af et generelt interessesammenfald. Spørgsmålet om interessesammenfald vil således skulle løses i forbindelse med ligningen, og ikke i forbindelse med en ansøgning om omkostningsdækning.

For så vidt angår tilfælde, hvor tilskuddet til dén skatte- eller afgiftspligtige, der fører en sag, ydes af en fond eller interessesammenslutning, vil udvalgets forslag om, at tilskuddet skal være skattefrit for modtageren og ikke fradragsberettiget for modtageren, skulle sammenholdes med den nuværende skattemæssige behandling efter fondsbeskatningsloven af uddelinger fra fonde og foreninger.

Efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, kan fonde og foreninger, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger, jf. lovbekendtgørelse nr. 698 af 11. august 1992 med senere ændringer, eller lov om erhvervsdrivende fonde, jf. lovbekendtgørelse nr. 547 af 20. juni 1996 med senere ændringer, foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Hvorvidt modtageren er skattepligtig af uddelingen har ikke betydning for giverens fradragsret.

Efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, kan fonde og foreninger (interessesammenslutninger) foretage fradrag for uddelinger, der sker til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller almennyttige, når modtageren i følge reglerne om subjektiv skattepligt er skattepligtig til Danmark.

Arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger (arbejdsmarkedssammenslutninger) kan efter fondsbeskatningslovens § 8, stk. 2, foretage fradrag for udgifter, der vedrører indtægter, der er skattepligtige. Dvs. indkomst ved erhvervmæssig virksomhed, renter, udbytter, ejendomsavancer, aktieavancer, kursgevinster mv. Foreningerne er således ikke skattepligtige af kontingentindtægter, og dermed er der ikke fradrag for ydelser til medlemmer. Disse

foreninger kan også foretage fradrag som nævnt i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, men ikke efter § 4, stk. 2.

Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 2 kan foreninger mv., der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, fradrage udlodninger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der kan anses for almenvælgørende eller på anden måde almennyttige. Skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 er foreninger, Kooperationer, stiftelser mv., der ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven. Skattepligten omfatter alene indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste og tab ved afståelse, afhændelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

### Sammenfatning

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at det skal være muligt for en tredjemand - både en fysisk og juridisk person - at yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører en sag. For fuldstændighedens skyld skal det fremhæves, at det kun bør være udgifter, der er omkostningsdækningsberettigede, der skal kunne dækkes med et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud.

Udvalget foreslår derfor, at i de tilfælde, hvor en tredjemand yder et tilskud til førelse af en andens skatte- eller afgiftssag, skal dette være skattefrit for modtageren, i de tilfælde, hvor tilskuddet er ydet som følge af en retlig interesse i, at sagen føres. Denne retlige interesse vil som udgangspunkt være dokumenteret ved, at der ydes et tilskud, selv om der ikke er fradragsret hos yderen af tilskuddet.

I de tilfælde, hvor der foreligger et generelt interessesammenfald mellem yder og modtager, eksempelvis som følge af familieforhold, hovedaktionærforhold eller koncernforhold, vil dokumentationen for, at tilskuddet ikke er ydet som følge af det generelle interessesammenfald, og dermed skal kunne behandles som et skattefrit tilskud til førelse af en andens en skatte- eller afgiftssag, skulle påses ved ligningen.

For tilskud ydet af en arbejdsgiver til en arbejdstager, vil udgangspunktet være, at tilskuddet er ydet som følge af ansættelsesforholdet, men dokumentationen for, at arbejdsgiveren har ydet tilskuddet alene som følge af sin retlige interesse i at sagen føres, vil kunne ske ved, at arbejdsgiveren ikke har foretaget fradrag for tilskuddet. Også dette vil skulle påses ved ligningen.

De i dag gældende regler i fondsbeskatningsloven og selskabsskatteloven om fradragsret for uddelinger har udvalget lagt til grund ikke bliver ændret.

#### **8.4.1. Betydningen af at tilskud fra tredjemand er udbetalt før eller efter, at omkostningsdækning er udbetalt**

Det har efter de gældende regler ingen betydning, om et tilskud fra en tredjemand, herunder f.eks. en arbejdsgiver, betales før eller efter at omkostningsdækning efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A er udbetalt. Tilskuddet fra tredjemand skal under alle omstændigheder fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækningen, jf. skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 2. Der er således tilbagebetalingspligt, hvis en udgift, der er givet omkostningsdækning til, efterfølgende godtgøres på anden måde.

Omkostningsdækningsudvalget har overvejet muligheden for, at tilskud ydet af andre ikke fragår i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A. Dette vil i givet fald kræve en ændring af lovens § 33 B, stk. 2, nr. 1.

Udvalget har sympati for en sådan mulighed i de situationer, hvor f.eks. en organisation eller en anden juridisk eller fysisk person yder et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til en person, der fører en konkret sag mod skatte- eller afgiftsmyndighederne. Dette hænger sammen med forudsætningen om, at yderen ikke vil have fradrag for tilskuddet samt med, at ordningen kunne tænkes at tilskynde skatteydere, der mener, at deres sag er principiel, til at føre sagen, hvis andre der tillige finder sagen principiel, har mulighed for at yde tilskud hertil på fordelagtige vilkår. Denne tanke er affødt af udvalgets holdning om, at det generelt er til gavn for både skatteydere og skattemyndigheder, at principielle sager føres.

Også i denne forbindelse har udvalget overvejet, om det er hensigtsmæssigt, at tilskudsberettigede udgifter, der afholdes af en forening mv., hvor medlemmet (modtageren af det skattefrie tilskud) har fradragsret for kontingentet i medfør af ligningslovens § 13 eller statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, ikke skal fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning. Se også diskussionen i afsnit 8.3.1.4. om hvorvidt sådanne foreninger mv. skal være tilskudsberettigede.

Der kan således peges på, at kontingentet til foreningen er fradragsberettiget for medlemmet, og at f.s.v.a. arbejdsmarkedssammenslutninger er medlemskontingenter ikke skattepligtige. Hvis foreningen som omtalt i afsnit 8.4. kan yde et skattefrit tilskud til et medlem, der fører f.eks. en skattesag, betyder det alt i alt, at foreningen af skattefrie midler kan yde et skattefrit tilskud, der oveni købet ikke har betydning for beregningen af modtagerens omkostningsdækning. Man kunne anføre, at tilskudsmodtageren hermed har fået "dobbelt skattefrihed".

Som nævnt i afsnit 8.4. finder udvalget ikke, at der bør være forskel på den skattemæssige behandling af den støtte, en forening yder til et medlem i mandatarsituationen, og den støtte foreningen yder i den

situation, hvor foreningen økonomisk støtter et medlem, der selv har afholdt udgiften til sagkyndig bistand.

Under den forudsætning, at udvalgets anbefaling gennemføres, vil der set fra medlemmets side være den forskel på de to situationer, at i mandatarsituationen bliver alle udgifter til sagkyndig bistand dækket af foreningen, hvilket ikke er tilfældet i den anden situation. Her får medlemmet et tilskud fra foreningen, der fragår i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning, hvilket betyder, at han selv skal afholde en del af udgifterne til den sagkyndige bistand.

Som udvalget flere gange tidligere har været inde på, viser det sig ofte, at de sager, hvor f.eks. en fagforening støtter et medlems skattesag, vedrører principielle spørgsmål, hvis afklaring har betydning for en lang række skatteydere. Da udvalget generelt finder det gavnligt, at der føres principielle skatte- og afgiftssager, ønsker udvalget at give gunstige muligheder herfor, idet det generelt både er i de skatte- og afgiftspligtiges, men også i myndighedernes interesse, at en uklar retstilstand, der har betydning for mange personer, afklares.

En sådan mulighed finder udvalget vil kunne skabes, hvis et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud fra en tredjemand, f.eks. en forening, til en skatte- eller afgiftspligtig, der har afholdt udgifter til sagkyndig bistand i en sag, kunne ydes uden at skulle fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning. Herved vil der - set fra medlemmets side - ikke være den omtalte forskel på mandatarsituationen, og den situation hvor foreningen dækker medlemmets udgifter til sagkyndig bistand på anden vis. Samtidig vil foreningen få "del" i omkostningsdækningen på den måde, at den omkostningsdækning, der udbetales til medlemmet, vil have betydning for størrelsen af det tilskud, foreningen skal udbetale til medlemmet, for at holde denne skadesløs.

I den forbindelse skal det nævnes, at omkostningsdækningsordningen - herunder den anbefalede tilskudsprocent, jf. kapitel 11 - hviler på det generelle udgangspunkt, at byrden ved at få prøvet et skatte- eller afgiftsspørgsmål bør mindskes. Ordningen hviler således ikke på en konkret behovsvurdering. Derfor forekommer det ikke rimeligt, at statskassen drager fordel af, at tredjemand i en konkret sag ønsker økonomisk at støtte den skatte- eller afgiftspligtige, der fører sagen, ved at et tilskud fra tredjemand fragår i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning. Udvalget anbefaler derfor, at tredjemands tilskud ikke skal fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning.

For at undgå misbrug af en ordning som den beskrevne vil tredjemand selvsagt maksimalt kunne dække den del af en andens udgifter til sagkyndig bistand i en sag, der ikke dækkes af omkostningsdækningsordningen. Dækkes der således mere end nettoudgiften til sagkyndig bistand (bruttoudgiften fratrukket omkostningsdækning) vil "overskuddet" være skattepligtigt som andre tilskud / gaver fra tredjemand. Dette kan give anledning til kontrolmæssige problemer, hvorfor udvalget foreslår,

at det overvejes, om der i et eller andet omfang er behov for en oplysningspligt for tredjemand om tilskud, der ydes til dækning af en andens udgifter til sagkyndig bistand i en skatte- eller afgiftssag

Under alle omstændigheder er det en forudsætning for udvalgets anbefaling, at tilskuddet ikke er ydet som følge af et generelt interessefællesskab mellem tilskudsgiver og tilskudsmodtager, således at tilskuddet reelt dækker over noget andet end ønsket om at støtte den skatte- eller afgiftspligtiges sag.

At få konstateret, at tilskuddet ikke er ydet som følge af et generelt interessefællesskab, er ikke et problem i relation til omkostningsdækningsordningen men et ligningsmæssigt problem. Problemet er imidlertid næppe større end f.eks. i de situationer, hvor en person yder gaveafgiftspligtige gaver, som ikke anmeldes til afgiftsmyndighederne af giveren og modtageren.

#### **8.4.2. Sammenfatning - mulighed for at yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører en sag**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at det skal være muligt for en tredjemand at yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører en sag, og som i den forbindelse afholder omkostningsdækningsberettigede udgifter til sagkyndig bistand. Udvalget anbefaler, at et sådant tilskud ikke fragår i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning. Der skal selvsagt alene kunnes ydes et tilskud, der dækker de udgifter til sagkyndig bistand, der resterer, efter at omkostningsdækning er udbetalt.

Muligheden for at yde tilskud bør som udgangspunkt være åben for alle, herunder arbejdsgivere, idet det er udvalgets opfattelse, at den person, der vil yde et sådant ikke fradragsberettiget tilskud, højst sandsynligt vil have en retlig interesse i at sagen føres, og det finder udvalget anerkendelsesværdigt.

Under henvisning hertil, og da udvalget i øvrigt finder, at der vil opstå afgrænsningsproblemer, hvis muligheden kun skulle bestå for en begrænset kreds, fører udvalgets forslag til, at muligheden for at yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud, der ikke påvirker beregningsgrundlaget for omkostningsdækning, kan anvendes af f.eks. faglige sammenslutninger, almennyttige fonde, interesseorganisationer, politiske partier, og det man kunne kalde professionelle processammenslutninger, der er dannet af personer, der kan yde omkostningsdækningsberettiget sagkyndig bistand, samt af arbejdsgivere.

Det bør dog sikres, at tilskuddet ikke er ydet som følge af et generelt interessesammenfald mellem tilskudsyder og tilskudsmodtager, idet ordningen ikke skal kunne bruges til andre formål end at støtte en skatte- og afgiftspligtig, der fører en sag.

Konsekvensen af udvalgets anbefalinger kan illustreres ved følgende eksempler:

#### Eksempel 1

I eksemplet er der regnet med en omkostningsdækningsprocent på 50. Se udvalgets overvejelser herom i kapitel 11.

En skatteyder fører en skattesag, og afholder 100.000 kr. i udgifter til sagkyndig bistand, der er omkostningsdækningsberettigede efter skattestyrelsesloven. Skatteyderen søger om omkostningsdækning, og får dækning for 50% af udgifterne, dvs. i alt kr. 50.000.

Skatteyderens fagforening ønsker at støtte skatteyderen økonomisk, fordi det har vist sig, at sagen har betydning for en lang række af foreningens medlemmer. Fagforeningen kan yde skatteyderen et skattefrit tilskud, der ikke er fradragsberettiget for foreningen, på maksimalt 50.000 kr., der udgør den resterende del af skatteyderens regning for sagkyndig bistand i den pågældende sag.

Efter de gældende regler ville et tilskud fra skatteyderens fagforening på 50.000 kr. være skattepligtigt for skatteyderen, og det ville skulle fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning, således at omkostningsdækningen skulle beregnes af 50.000 kr. Med den nuværende omkostningsdækningsprocent på 38 ville skatteyderen således opnå omkostningsdækning på 19.000 kr.

#### Eksempel 2

En fagforening indtræder som mandatar for et medlem i medlemmets skattesag ved landsretten, fordi foreningen finder, at sagen har betydning for en lang række af foreningens medlemmer. Foreningen afholder 100.000 kr. til sagkyndig bistand i sagen.

De 100.000 kr. er ikke skattepligtige for det medlem, hvis skattesag foreningen fører, jf. kapitel 3, afsnit 3.5.3.1. Der kan ikke efter de gældende regler, og heller ikke efter Omkostningsdækningsudvalgets forslag, udbetales omkostningsdækning til medlemmet, fordi medlemmet ikke selv har afholdt udgifterne til den sagkyndige bistand i sagen, og der kan ikke udbetales omkostningsdækning til foreningen, fordi foreningen ikke er klageberettiget, eller anerkendt som part i sagen. Det skal i den forbindelse erindres om, at en mandatar ikke er part i den sag, der føres. Det er derimod den person, på hvis vegne mandataren optræder.

## **8.5. Sammenfatning**



Omkostningsdækningsudvalget anbefaler herefter, at kredsen af tilskudsberettigede ændres, således at tilskudsberettigede bliver

- C den klageberettigede,
- C den, der anerkendes som part i en sag,
- C den kreds af skattepligtige med ensartede skattesager, der går sammen om at afholde udgifterne ved at få prøvet en af skattesagerne i det administrative system eller ved domstolene,
- C tredjemand, som Landsskatteretten involverer i en sag.

Det er forudsat, at der kun kan opnås tilskud i det omfang, udgifterne til den sagkyndige bistand påhviler og afholdes af en af de nævnte personer.

Udvalgets anbefalinger betyder en udvidelse af kredsen af tilskudsberettigede i forhold til den gældende ordning, i og med at det ikke længere kun er den skattepligtige sagen vedrører, der vil kunne få tilskud, men også personer, der er i øvrigt er klageberettigede enten efter lovgivningen, eller som accepteres af myndighederne som part i en sag. Udvidelsen består endvidere i at tredjemænd, som Landsskatteretten involverer i en sag i medfør af forretningsordenens § 7, stk. 2, bliver tilskudsberettigede.

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler endvidere, at det skal være muligt for en tredjemand at yde et skattefrit ikke fradragsberettiget tilskud til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører en sag, og som i den forbindelse afholder omkostningsdækningsberettigede udgifter til sagkyndig bistand. Udvalget anbefaler, at et sådant tilskud ikke fragår i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning. Der skal selvsagt alene kunnes ydes et tilskud, der dækker de udgifter til sagkyndig bistand, der resterer, efter at omkostningsdækning er udbetalt.

Muligheden for at yde tilskud bør som udgangspunkt være åben for alle, men det bør dog sikres, at tilskuddet ikke er ydet som følge af et generelt interessesammenfald mellem tilskudsyder og tilskudsmodtager, idet ordningen ikke skal kunne bruges til andre formål end at støtte en skatte- og afgiftspligtig, der fører en sag.

## **Kapitel 9. Udvalgets overvejelser om tilskudsberettigede sagstyper**

Efter de gældende regler i skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, er de tilskudsberettigede sagstyper, sager, der kan påklages til skatteankenævn - bortset fra sager om forskudsregistrering - og sager, der kan påklages til Landsskatteretten - bortset fra sager om vurdering af fast ejendom. Det er kun klagesager og domstolssager, der er tilskudsberettigede. Det er ikke en betingelse for at opnå tilskud, at sagen føres igennem til kendelse eller dom.

I det følgende beskrives de sagstyper, som efter Omkostningsdækningsudvalgets opfattelse bør være omfattet af en omkostningsdækningsordning. I den forbindelse vurderes det, om det skal være muligt, at opnå omkostningsdækning for udgifter, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en sag. Der redegøres endvidere for udvalgets overvejelser om en række sagstyper, som kunne tænkes omfattet af en omkostningsdækningsordning, men hvor udvalget ikke har fundet dette hensigtsmæssigt.

Udvalgets overvejelser i det følgende er disponeret således:

Indledningsvist i afsnit 9.1. er der nogle grundlæggende betragtninger, der forudsætningsvis ligger til grund for udvalgets overvejelser. I afsnit 9.2. omtales sagstyper på indkomstskatteområdet, i afsnit 9.3. omtales sager om arbejdsgiverkontrol, i afsnit 9.4. omtales told- og afgiftssager, herunder moms, i afsnit 9.5. omtales anmodninger om genoptagelse af allerede afsagte kendelser, og i afsnit 9.6. omtales sager, der behandles ved andre myndigheder end de traditionelle skatte- og afgiftsmyndigheder og de almindelige domstole, eksempelvis ombudsmandssager og EF-domstolssager. Endelig i afsnit 9.7. gives en sammenfatning over udvalgets anbefalinger om, hvilke sagstyper, der bør henholdsvis ikke bør være omfattet af omkostningsdækningsordningen.

### **9.1. Grundlæggende betragtninger**

Udgangspunktet er for det første, at de sagstyper, der er tilskudsberettigede efter den gældende omkostningsdækningsordning, fortsat skal være tilskudsberettigede. Dette skyldes, at omkostningsdækningsordningen - efter Omkostningsdækningsudvalgets opfattelse - først og fremmest skal fungere som bidrag til at styrke den retssikkerhedsgaranti, der ligger i muligheden for at kunne påklage en afgørelse i det administrative system eller indbringe sagen for domstolene, og at ordningen således skal være med til at sikre, at der ikke stilles økonomiske hindringer i vejen for, at skatte- og afgiftsmyndighedernes afgørelser påklages eller indbringes for domstolene.

For det andet forudsættes det, at hvis der er - eller skabes - adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med en sags behandling ved en administrativ instans, skal der

tilsvarende være mulighed for omkostningsdækning af sådanne udgifter, der er afholdt i forbindelse med sagens behandling ved domstolene. Domstolssager er derfor ikke omtalt særskilt i det følgende.

For det tredje forudsættes det, at det fortsat ikke skal være en betingelse for omkostningsdækning, at sagen føres igennem til kendelse eller dom. I de tilfælde, hvor en klager/sagsøger under sagens behandling kan se, at afgørelsen ikke vil falde ud til hans fordel, bør der således være adgang til omkostningsdækning, også hvis klageren/sagsøgeren trækker sagen.

Begrundelsen herfor er, at en ordning, hvorefter det er en betingelse for omkostningsdækning, at sagen føres igennem til kendelse eller dom, vil tilskynde klageren/sagsøgeren til at føre unødigt proces, selv om han inden afgørelsen træffes kan se, at sagen er tabt, med deraf følgende øgede udgifter både for klageren/sagsøgeren og myndighederne.

For det fjerde finder Omkostningsdækningsudvalget generelt ikke, at det et brugbart kriterium for, om en sagstype skal være omfattet af omkostningsdækningsordningen, at sagen kan påklages til Landsskatteretten. Det afgørende må være, om sagstypen er af en sådan karakter, at det som hovedregel må antages, at sagkyndig bistand er påkrævet i den pågældende sagstype.

I den sammenhæng kan nævnes to love, der medførte en udvidelse af omfanget af tilskudsberettigede sagstyper, tilsyneladende primært fordi, der for disse sagstyper blev indført klageadgang til Landsskatteretten.

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 blev klagestrukturen på told-, skatte- og afgiftsområdet, herunder på arbejdsgiverkontrolområdet, ændret således, at der blev indført klageadgang til Landsskatteretten, og en lang række nye sagstyper blev dermed omfattet af omkostningsdækningsordningen. Af forarbejderne til loven (L 56, Folketingsåret 1997-98) fremgår det, at ved vurderingen af, hvilke sagstyper der kunne overføres til Landsskatteretten, blev der taget udgangspunkt i, om sagstypen kunne bære, at der blev udarbejdet en sagsfremstilling i forbindelse med den underliggende instans' behandling af sagen, og om sagstypen kunne bære en efterfølgende forelæggelse for retsmedlemmer i Landsskatteretten. Det fremgår ikke af forarbejderne, om spørgsmålet om omkostningsdækning har været særskilt overvejet i forbindelse med ændringen af klagestrukturen.

Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 om objektivering, er der også sket en ændring af klagestrukturen for visse bevillings- og dispensationssager, således at der er indført klageadgang til Landsskatteretten, og dermed adgang til omkostningsdækning. Heller ikke i denne sammenhæng fremgår det helt klart, om spørgsmålet om omkostningsdækning har været særskilt overvejet i forbindelse med ændringen af klagestrukturen.

## 9.2. Skat

### 9.2.1. Skatteansættelser

Skatteansættelser vedrørende fysiske personer og dødsboer, samt vedrørende juridiske personer, er nærmere omtalt i bilag 3, hvor det også er omtalt hvilke myndigheder, der foretager skatteansættelser, og hvilke myndigheder, der behandler klager over skatteansættelser. I bilag 4 er en skattesag beskrevet fra start til slut.

De grundlæggende betragtninger, der er beskrevet indledningsvist, finder udvalget særligt gør sig gældende i relation til skatteansættelser, der - som nævnt i kapitel 3 om gældende ret - er omfattet af omkostningsdækningsordningen.

Skatteansættelsen (årsopgørelsen) er en afgørelse, som enhver skatteyder i Danmark bliver præsenteret for årligt. Ethvert skattesubjekt har en generel forpligtigelse til at selvangive og betale skat af sin indkomst. Ingen skatteyder kan unddrage sig denne forpligtelse.

Herudover gør de forhold, der er nævnt i kapitel 6, sig særligt gældende for sager vedrørende skatteansættelsen. Det drejer sig dels om beskatningens indgribende karakter, skattelovgivningens betydning for den enkelte skatteyder samt retssikkerhedsmæssige hensyn i øvrigt, herunder særligt det forhold, at omkostningsdækningsordningen anses som medvirkende til, at der ikke stilles økonomiske hindringer i vejen for at skattemyndighedernes afgørelser påklages eller indbringes for domstolene. Hermed understøtter omkostningsdækningsordningen - også retssikkerhedsmæssigt - den mulighed skatteyderen har for at påklage skatteansættelsen og indbringe den for domstolene.

Omkostningsdækningsudvalget finder derfor, at der fortsat skal kunne ydes omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage over skatteansættelsen til skatteankenævn og / eller Landsskatteretten, samt til domstolsprøvelse af skatteansættelser.

I forbindelse med klager over skatteansættelser finder Omkostningsdækningsudvalget anledning til særligt at nævne sager, hvor et skatteforbehold gøres gældende og sager, hvor skatteyderen anmoder om, at en omgørelse af en privatretlig disposition tillægges betydning for skatteansættelsen. Hvad der nærmere forstås ved skatteforbehold og omgørelse er omtalt i bilag 3.

#### Skatteforbehold

Anmodninger om at tillægge et skatteforbehold virkning, behandles - som beskrevet i bilag 3 om klagestrukturen - som led i den almindelige ligning ved den skatteansættende myndighed.

Alt afhængig af, om den skatteansættende myndighed er den kommunale skattemyndighed, en kontraktskommune, en told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen, kan afslag på at tillægge skatteforbeholdet virkning påklages til skatteankenævn og/eller Landsskatteretten.

Det betyder, at der i dag er adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med behandlingen ved skatteankenævn og Landsskatteretten.

Hvis et skatteforbehold tillægges virkning for en skatteansættelse, betyder det, at skatteansættelsen skal genoptages. For sager vedrørende skatteforbehold gør sig samme forhold gældende, som nævnt ovenfor vedrørende selve skatteansættelsen. Omkostningsdækningsudvalget anbefaling om, at der fortsat skal kunne ydes omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i klage- og domstolssager vedrørende skatteansættelsen, omfatter derfor også de tilfælde, hvor der er afholdt udgifter ved klage over afslag på at tillægge et skatteforbehold virkning for en skatteansættelse.

### Omgørelse

Da et afslag på at tillægge omgørelse af en privatretlig disposition virkning for skatteansættelsen ikke kan påklages til Landsskatteretten, men til Ligningsrådet, er der i dag ikke adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med klage over et afslag på omgørelse.

Som nævnt i bilag 3 om klagestrukturen er omgørelse relevant, hvis et skatteforbehold ikke kan anerkendes, eller hvis der ikke er taget skatteforbehold. Hvis det tillades, at en omgørelse af en privatretlig disposition tillægges virkning for skatteansættelsen, således at denne skal ændres i overensstemmelse med den omgjorte disposition, vil det betyde, at skatteansættelsen for det pågældende indkomstår skal genoptages.

Som argument for, at der også i relation til omgørelsessager bør være adgang til omkostningsdækning, kan anføres den nævnte sammenhæng til skatteforbehold, hvor der er adgang til omkostningsdækning i klagesager, samt sammenhængen med genoptagelsessagerne, hvor der allerede i dag er omkostningsdækning for hovedparten af de sager, der behandles efter de nye regler i skattestyrelseslovens § 34 og § 35. Se herom bilag 3.

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler derfor, at der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand mv. ved klage til Ligningsrådet over afslag på at tillægge en omgørelse af en privatretlig disposition virkning for en skatteansættelse.

Som omtalt i bilag 3 er reglen i ligningslovens § 2, stk. 4 en regel om betalingskorrektion, der indeholder et element af omgørelse. Reglen finder anvendelse, når der sker en berigtigelse af en prisaf tale mv. i tilfælde, hvor der er tale om en kontrolleret transaktion, der er omfattet af skattekontrollovens § 3 B.

Spørgsmål om betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 4, behandles som led i den almindelige ligning, hvilket betyder, at der er adgang til omkostningsdækning i det omfang et sådant spørgsmål måtte indgå i en klagesag vedrørende skatteansættelsen. Udvalgets anbefalinger indledningsvist i dette afsnit omfatter således også betalingskorrektioner mv. omfattet af ligningslovens § 2, stk. 4.

### **9.2.1.1. Skatteansættelser, der behandles i første instans**

Hovedsynspunktet bag en omkostningsdækningsordning, der giver mulighed for at yde tilskud til udgifter, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en sag, er, at en sådan ordning vil medvirke til, at de rigtige afgørelser træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt, dels ud fra den betragtning, at forholdet mellem myndigheder og borger / virksomhed bliver mere jævnbyrdigt, når borgeren / virksomheden er repræsenteret ved en sagkyndig, og dels ud fra den betragtning, at når der medvirker sagkyndig bistand i en sag, når der hurtigere frem til det, der er problemets kerne i sagen.

Hvis der skal gives tilskud til dækning af udgifter, der er afholdt i en sag om skatteansættelsen, inden der er indgivet en klage, er der behov for at vælge et skæringstidspunkt for, hvornår tilskud skal kunne gives. Eller sagt på en anden måde: Det skal kunne fastlægges, hvilken "aktivitet", der skal udløse adgangen til omkostningsdækning. I den sammenhæng anser udvalget det for nødvendigt med et klart kriterium herfor, dels af retssikkerhedsmæssige hensyn til skatteyderen, der skal have mulighed for at forudse, hvilke udgifter den pågældende kan forvente at få dækket, dels af hensyn til administrationen af ordningen, idet en ordning, der beror på skøn, formentlig vil kræve, at uvildige instanser uden for skattestyrelseslovens område træffer afgørelse i sager om omkostningsdækning, hvis afgørelserne skal have den fornødne tillid og respekt. Se herom kapitel 7, afsnit 7.6.3.

Et sådant kriterium kan enten være den omstændighed, at skatteyderen har modtaget en første henvendelse fra skattemyndighederne om, at de selvangivne oplysninger (måske) ikke kan godkendes, dvs. reelt de henvendelser om skatteansættelsen, der modtages efter modtagelsen af årsopgørelsen, eller det kan være den omstændighed, at skatteyderen har modtaget skattemyndighedens forslag til en ændret skatteansættelse (agterskrivelsen). Det er selvsagt en forudsætning, at skatteyderen som følge af en ene eller anden form for henvendelse har afholdt udgifter til sagkyndig bistand.

Alle skatteydere i landet modtager hvert år en årsopgørelse, hvoraf skatteansættelsen af det foregående års indkomst fremgår. Årsopgørelsen er så at sige skatteansættelsen, og er således en

forvaltningsafgørelse. Årsopgørelsen er dannet på baggrund af de selvangivne oplysninger, og for langt størsteparten af skatteydere svarer årsopgørelsen til det selvangivne.

Agterskrivelser er skattemyndighedernes forslag til en (ændret) skatteansættelse, og er således et udtryk for en obligatorisk skriftlig høring af skatteyderen, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, som skatteforvaltningen skal sende til skatteyderen, hvis forvaltningen vil foretage en ændring af skatteyderens skatteansættelse eller - i tilfælde hvor behørig selvangivelse ikke foreligger - vil foretage en skønsmæssig ansættelse. I daglig tale kaldes høringsskrivelsen en agterskrivelse, fordi skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, indledes med: "Agter den kommunale skatteforvaltning at (.....) skal den skattepligtige underrettes skriftligt derom". For nemheds skyld vil skattemyndighedernes forslag til en (ændret) skatteansættelse i det følgende blive omtalt som agterskrivelsen.

Bortset fra de tilfælde, hvor der ikke er selvangivet, vil det typiske være, at skatteyderen har modtaget en årsopgørelse, før han eventuelt modtager en første henvendelse om skatteansættelsen eller agterskrivelse fra skatteforvaltningen.

#### **9.2.1.1.1. Første henvendelse fra skattemyndighederne som kriterium**

Hvis den første henvendelse fra skattemyndighederne om, at det selvangivne (måske) ikke kan godkendes, anvendes som kriterium for adgangen til tilskud til sagkyndig bistand i en sag om skatteansættelsen, ville det være udgifter afholdt som følge af denne henvendelse, der kunne dækkes.

Synspunktet kunne være, at i det omfang skattemyndighederne henvender sig til skatteyderen om det selvangivne, efter årsopgørelsen er udsendt, er der tale om, at der stilles spørgsmålstejn ved om ansættelsen - eller rettere det selvangivne - er korrekt, således at man måske allerede på dette tidspunkt kan sige, at der er tale om en potentiel skattesag. Derfor vil udgifter, der er afholdt som følge af skattemyndighedernes henvendelse, skulle være tilskudsberettigede.

Det betyder, at der i givet fald skal foretages en vurdering af, om de afholdte udgifter har sammenhæng med skattemyndighedernes henvendelse. Det kan diskuteres, om dette forhold vil indebære et brud med princippet om, at adgangen til omkostningsdækning ikke bør bero på, at afgørelsesmyndigheden skal foretage konkrete vurderinger ved afgørelsen af om omkostningsdækning kan ydes. Da problemet imidlertid må antages at være det samme i relation til den gældende ordning, hvor det skal påses, at der er sammenhæng mellem de afholdte udgifter og klagesagen, kan spørgsmålet formentligt ikke være udslagsgivende for afgørelsen af, om omkostningsdækningsordningen kun skal omfatte udgifter, der er afholdt i forbindelse med en klagesag, eller om der også skal kunne dækkes udgifter, der er afholdt som følge af en første henvendelse fra skattemyndighederne om skatteansættelsen.

Skattemyndighedernes første henvendelse sker som led i ligningen, dvs. som led i myndighedernes gennemgang af selvangivelsen og overvejelser om, hvorvidt ansættelsen skal ændres, dvs. om der er grundlag for at sende en agterskrivelse til skatteyderen. Henvendelsen kan være motiveret af et ønske om blot at se dokumentation for nogle udgifter, der er fratrukket på selvangivelsen, men den kan også udspringe af en tvivl om den juridiske kvalifikation af en indtægt eller en udgift. Ikke sjældent vil henvendelsen være motiveret af begge omstændigheder.

Hvis der var mulighed for at få omkostningsdækning til udgifter, der er afholdt som følge af myndighedernes henvendelse, vil der således f.eks. være mulighed for at få dækket udgifter til indhentelse / fremskaffelse af dokumentationen for det selvangivne, og udgifter til at få foretaget en juridisk vurdering af, hvorledes en indtægt eller udgift skal behandles skattemæssigt.

Det kan ikke udelukkes, at nogle skatteydere fratrukker udgifter, der er afholdt som følge af en første henvendelse fra skattemyndighederne om, at de selvangivne oplysninger (måske) ikke kan godkendes, i den skattepligtige indkomst. Hvorvidt det er i overensstemmelse med gældende ret, afhænger af en fortolkning af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. SD-cirkulære 1988-32. Hvis der gives mulighed for yde omkostningsdækning til disse udgifter, og hvis tilskudsprocenten forhøjes i forhold til den gældende procentsats, vil dette formentlig betyde, at de omtalte skatteydere vil søge omkostningsdækning i stedet for at tage fradrag. En ændring af omkostningsdækningsordningen, således at den også omfatter udgifter, der er afholdt til førsteinstansbehandlingen af en sag, vil således formentlig have en (positiv) adfærdsregulerende funktion.

Det fremgår af skattekontrollovens § 1, stk. 1, at enhver, der er skattepligtig her til landet, har pligt til årligt at selvangive sin indkomst. Det betyder også, at skatteyderen har pligt til at dokumentere det selvangivne, dvs. han skal kunne stå inde for det selvangivne, herunder de oplysninger, der måtte være fortrykt på selvangivelsen.

Hvis man vælger, at der skal kunne ydes omkostningsdækning til udgifter afholdt som følge af en første henvendelse fra skatteforvaltningen om, at det selvangivne (måske) ikke kan godkendes, vil det således betyde, at man yder tilskud til, at skatteyderen ved sin advokats eller revisors hjælp opfylder sin selvangivelsespligt i form af, at præsentere dokumentation for det selvangivne.

En sådan ordning rejser altså det principielle spørgsmål, om omkostningsdækningsreglerne skal medvirke til at støtte skatteyderen økonomisk i forbindelse med opfyldelse af en pligt, vedkommende er pålagt efter loven.



Udover at skatteyderen skal kunne præstere dokumentation for det selvangivne, består selvangivelsespligten også i, at skatteyderen skal kontrollere, at både de fortrykte oplysninger og de oplysninger vedkommende selv skriver på selvangivelsen, hverken er angivet for højt eller for lavt.

Incitamentet til at opfylde denne del af selvangivelsespligten vil måske blive ringere, hvis der kan ydes tilskud udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt som følge af, at skatteyderen har modtaget en første henvendelse fra skattemyndighederne om skatteansættelsen. Det kan tænkes, at skatteyderen blot vil satse på, at de fortrykte oplysninger er i orden, og at skatteyderen ikke vil være så omhyggelig med de oplysninger, vedkommende selv skal angive, fordi hvis der skulle blive problemer efterfølgende, kan denne få omkostningsdækning til at fremskaffe dokumentationen.

I den sammenhæng skal det dog tilføjes, at skattekontrolloven giver mulighed for at straffe den, der med forsæt til at unddrage skat, ikke opfylder selvangivelsespligten.

Hvis man ikke ønsker, at omkostningsdækningsordningen skal have den funktion, at der gives tilskud til opfyldelse af selvangivelsespligten ved, at der gives tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en første henvendelse fra skattemyndighederne om, at det selvangivne (måske) ikke kan godkendes, kunne problemet måske løses ved hjælp af en undtagelsesbestemmelse. Det kunne således bestemmes, at der kan ydes tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en første tilkendegivelse fra myndighederne om, at det selvangivne (måske) ikke kan godkendes, dog ikke hvis udgifterne blot er medgået til opfyldelse af selvangivelsespligten, således at der alene kan opnås tilskud til udgifter, der er medgået til at foretage en juridisk vurdering af, hvorledes en indtægt eller udgift skal behandles skattemæssigt.

En sådan bestemmelse ses dog at indebære, at det vil være nødvendigt at foretage en vurdering af, om de afholdte udgifter relaterer sig til opfyldelsen af selvangivelsespligten, eller om de blot er medgået til at få foretaget en juridisk vurdering af, hvorledes en indtægt eller udgift skal behandles skattemæssigt. Det vil efter omstændighederne være nødvendigt at foretage en fordeling af udgifterne. Disse vurderinger må nødvendigvis basere sig på afgørelsesmyndighedens skøn.

En omkostningsdækningsordning, hvorefter der kan gives tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en første henvendelse fra skattemyndighederne, vil med en sådan undtagelsesbestemmelse komme til at betyde, at myndighederne skal foretage konkrete vurderinger ved afgørelsen af, om omkostningsdækning skal ydes. Det er spørgsmålet, om dette er hensigtsmæssigt, dels ud fra retssikkerhedsmæssige hensyn til borgerne / virksomhederne, som skal have mulighed for at forudse hvilke udgifter, de pågældende kan forvente at få dækket, dels ud fra et hensyn til administrationen af ordningen, idet en ordning, der beror på skøn, formentlig vil kræve, at uvildige instanser uden for skattestyrelseslovens område træffer afgørelse i sager om omkostningsdækning, hvis afgørelserne skal have den fornødne tillid og respekt. Se herom kapitel 7, afsnit 7.6.3.

Problemet vil måske være til at overse, hvis der sammen med den omtalte undtagelsesbestemmelse indføres en bundgrænse for de tilskudsberettigede udgifter, således at det kun var udgifter over f.eks. 10.000 kr., der kunne dækkes. Ulempen ved en bundgrænse er imidlertid, at den "vender den tunge ende nedad". En bundgrænse vil ramme de skatteydere, der - selv om deres skattemæssige problem er enkelt, og derfor billigt at få en sagkyndig til at løse - ikke selv har personlige og / eller økonomiske ressourcer til at løse problemet.

#### Sammenfatning - første henvendelse fra skattemyndighederne som kriterium

Anvendelsen af kriteriet "skattemyndighedernes første henvendelse om, at det selvangivne (måske) ikke kan godkendes" som afgørende for adgangen til omkostningsdækning, betyder kort sagt, at man må tage stilling til, om man ønsker, at omkostningsdækningsordningen også skal omfatte udgifter, der er afholdt til opfyldelse af selvangivelsespligten. Hvis man ikke ønsker dét, må man tage stilling til, om omkostningsdækningsordningen bør basere sig på, at myndighederne skal foretage konkrete vurderinger ved afgørelsen af, om omkostningsdækning skal ydes. Og hvis man heller ikke finder det tilfredsstillende, må man tage stilling til, om en bundgrænse for de tilskudsberettigede udgifter, kan afbøde problemerne herved, og om den effekt en bundgrænse vil have, er til at leve med.

De uhensigtsmæssigheder, der er angivet om disse spørgsmål, skal vurderes i forhold til det synspunkt, der er nævnt indledningsvis om, at en omkostningsdækningsordning, der giver mulighed for at yde tilskud til udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af skatteansættelsen, vil medvirke til, at de rigtige afgørelser træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt, dels ud fra den betragtning, at forholdet mellem skattemyndigheder og skatteyder bliver mere jævnbyrdigt, når skatteyderen er repræsenteret ved en sagkyndig, og dels ud fra den betragtning, at når der medvirker sagkyndig bistand i en sag, nås der hurtigere frem til det, der er problemets kerne i sagen.

I relation til dén vurdering er Omkostningsdækningsudvalgets mest tilbøjelig til at mene, at "skattemyndighedernes første henvendelse om, at det selvangivne måske ikke kan godkendes", ikke er operationelt som kriterium for adgangen til omkostningsdækning.

#### **9.2.1.1.2. Agterskrivelsen som kriterium**

Hvis agterskrivelsen anvendes som kriterium for adgangen til tilskud til sagkyndig bistand i en sag om skatteansættelsen, ville det være udgifter afholdt som følge af agterskrivelsen, der kunne dækkes.

Skatteforvaltningen må ikke afsende en agterskrivelse, før den har tilstrækkeligt grundlag for at gennemføre den skatteansættelse, der varsles i agterskrivelsen. Synspunktet bag et ønske om at kunne yde tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse, skulle således være, at det med

agterskrivelsen markeres, at skattesagen er påbegyndt, og at skatteforvaltningen ikke kan godkende det selvangivne.

Det betyder, at der i givet fald skal foretages en vurdering af, om de afholdte udgifter har sammenhæng med skattemyndighedernes henvendelse. Det kan diskuteres, om dette forhold vil indebære et brud med princippet om, at adgangen til omkostningsdækning ikke bør bero på, at afgørelsesmyndigheden skal foretage konkrete vurderinger ved afgørelsen af om omkostningsdækning kan ydes. Da problemet imidlertid må antages at være det samme i relation til den gældende ordning, hvor det skal påses, at der er sammenhæng mellem de afholdte udgifter og klagesagens begyndelse, kan spørgsmålet formentlig ikke være udslagsgivende for afgørelsen af, om omkostningsdækningsordningen kun skal omfatte udgifter, der er afholdt i forbindelse med en klagesag, eller om der også skal kunne dækkes udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse.

Skatteforvaltningen må som nævnt ikke sende en agterskrivelse, før den har tilstrækkeligt grundlag for rent faktisk at gennemføre den skatteansættelse, der varsles i agterskrivelsen. Med en omkostningsdækningsordning som den beskrevne er der måske risiko for, at skatteforvaltningerne tager lidt lettere på princippet om lovmæssig forvaltning og sender en agterskrivelse på et tidspunkt, hvor der faktisk ikke er grundlag for at gennemføre en ansættelsesændring. Hertil kunne man dog måske med god ret sige, at hvis myndighederne virkelig handler sådan, så vil det kun være rimeligt, om skatteyderen kunne få tilskud til sagkyndig bistand.

Der ses imidlertid at være to forhold, der skal overvejes i relation til en omkostningsdækningsordning, hvor der kan ydes tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af, at skatteyderen har modtaget en agterskrivelse:

- C Der opstår spørgsmål om, hvordan der skal forholdes med hensyn til de skatteydere, der ikke har selvangivet, eller ikke har indgivet behørig selvangivelse
- C Det ligger ikke ganske fast, hvornår agterskrivelsen skal afsendes og rent faktisk bliver afsendt.

#### Ad 1. Skatteyderen har ikke selvangivet / indgivet behørig selvangivelse

For så vidt angår de situationer, hvor skatteyderen ikke har selvangivet, skal skatteansættelsen fastsættes skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3. Inden den skønsmæssige ansættelse foretages, skal skatteforvaltningen sende en agterskrivelse til skatteyderen, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4. I de situationer er der altså tale om, at agterskrivelsen er skatteforvaltningens første henvendelse til skatteyderen, lige bortset fra de rykkere, forvaltningen har sendt, fordi den ikke har modtaget selvangivelsen.

Et eksempel: Skatteyderen selvangiver slet ikke, selv om det ville være uproblematisk for denne ved blot en lille smule omhu. Da skattemyndighederne er nødt til at foretage en skønsmæssig ansættelse af skatteyderens indkomst, sender forvaltningen skatteyderen en agterskrivelse, der nødvendigvis må bygge på kontroloplysninger og tidligere års ansættelser. Der kan dog sagtens være sket ændringer i skatteyderens forhold, som myndighederne ikke er bekendt med. Hvis det er tilfældet, vil skatteyderen således relativt nemt kunne tilbagevise agterskrivelsen, når blot skatteyderen har fået sin revisor til at gennemgå sine indkomstforhold og udarbejde selvangivelsen. Hvis der var adgang til omkostningsdækning for udgifter, som skatteyderen har afholdt foranlediget af agterskrivelsen, ville skatteyderen således kunne få dækket nogle af sine udgifter til revisors udarbejdelse af selvangivelsen. Sådanne udgifter er der efter de gældende regler ikke omkostningsdækning for.

Et tilskud til udarbejdelse af selvangivelsen må antages at være temmeligt attraktivt, hvis tilskudsprocenten forhøjes i forhold til i dag til f.eks. 50%.

I yderste konsekvens indebærer en sådan ordning en risiko for, at skatteyderen vil blive "belønnet" for ikke at opfylde selvangivelsespligten. Heroverfor står, at de skatteydere, der opfylder selvangivelsespligten, som de skal, ikke kan få tilskud, og at mange heller ikke kan tage fradrag for udgifter hertil, jf. dog SD-cirkulære 1988-32.

Det skal dog igen erindres om, at det er strafbart forsættligt at unddrage sig skat ved ikke at opfylde selvangivelsespligten.

Er det muligt at undgå den omtalte konsekvens ved simpelthen at afskære skatteydere, der ikke har selvangivet, fra adgangen til omkostningsdækning for udgifter afholdt som følge af en agterskrivelse? Dette kunne f.eks. ske ved at bestemme, at der ydes tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse, men ikke hvis der ikke er indgivet selvangivelse.

En sådan bestemmelse ses dog at indebære det problem, at det herved bliver muligt at opnå tilskud i de situationer, hvor selvangivelsen nok er indsendt, men hvor den er så mangelfuld, at den er uegnet som grundlag for en skatteansættelse.

Der vil således kunne opnås tilskud i de situationer, hvor der foreligger det, der kaldes en ikke behøring selvangivelse. Det betyder reelt, at der vil kunne opnås tilskud til opfyldelse af selvangivelsespligten. Dette skal som nævnt ovenfor sammenholdes med, at de skatteydere, der opfylder selvangivelsespligten, som de skal, ikke kan få tilskud, og at mange heller ikke kan tage fradrag for udgifter hertil, jf. dog SD-cirkulære 1988-32.

Hvis man ikke ønsker, at der med omkostningsdækningsordningen skal kunne gives tilskud til opfyldelse af selvangivelsespligten, kan man måske løse problemet ved også at undtage de tilfælde, hvor der ikke foreligger en behørig selvangivelse, således at det bestemmes, at der ydes tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse, men ikke hvis der ikke er indgivet selvangivelse, og ikke hvis den indgivne selvangivelse ikke er behørig.

Problemet med en sådan bestemmelse bliver at fastlægge, hvad der skal forstås ved "behørig selvangivelse". Problemerne ved at afgrænse dette begreb er beskrevet i kapitel 7, afsnit 7.9.2.3. Det fremgår heraf, at en bedømmelse af om en selvangivelse er behørig, næppe kan baseres på andet end en rent konkret vurdering.

En ordning som den beskrevne vil således føre til, at myndighederne skal foretage konkrete vurderinger ved afgørelsen af, om omkostningsdækning skal ydes. Det er spørgsmålet, om det er hensigtsmæssigt, dels af retssikkerhedsmæssige hensyn til borgerne / virksomhederne, som skal have mulighed for at forudse hvilke udgifter, de pågældende kan forvente at få dækket, dels af hensyn til administrationen af ordningen, idet en ordning, der beror på skøn, formentlig vil kræve, at uvildige instanser uden for skattestyrelseslovens område træffer afgørelse i sager om omkostningsdækning, hvis afgørelserne skal have den fornødne tillid og respekt. Se herom kapitel 7, afsnit 7.6.3.

#### Ad 2. Hvornår sendes en agterskrivelse?

Skattestyrelsesloven angiver ikke hvornår - dvs. på hvilket tidspunkt i sagsforløbet - en agterskrivelse skal afsendes. Hertil kommer, at landets skatteansættende myndigheder har forskellig praksis på området. Det eneste, som myndighederne skal være opmærksomme på, er ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven samt det forhold, at en agterskrivelse ikke må sendes før myndigheden rent faktisk er i stand til at gennemføre den ansættelsesændring, der varsles i agterskrivelsen. Det vil sige, at agterskrivelsen ikke må være et middel til at fremprovokere en selvangivelse.

At myndighederne har forskellig praksis for, hvornår der udsendes en agterskrivelse, beror på den ene side på forvaltningsmæssig tradition, og på den anden side på den konkrete sags karakter. Det er således mere almindeligt i enkle sager vedrørende fysiske personer, at der tidligt i sagsforløbet sendes en agterskrivelse. I større revisionssager vedrørende erhvervsdrivende (fysiske og juridiske personer) vil der derimod typisk først sent i sagsforløbet blive fremsendt en agterskrivelse.

Tidspunktet for afsendelsen af agterskrivelsen er desuden ikke fastlagt i de enkelte sager. Det afhænger - foruden af forvaltningsmæssige traditioner - også af den enkelte sags karakter, og af skatteyderens forhold i øvrigt.

Udviklingen i den enkelte sag kan også være forskellig, f.eks. i mere omfattende revisionssager. I nogle sager vil der først blive fremsendt agterskrivelse som afslutning på myndighedernes undersøgelser og omfattende forhandlinger med skatteyderen og dennes repræsentant. Her fungerer agterskrivelsen som en opsummering af, hvilke korrektioner, skatteyder og skattemyndigheder er enige om, og hvilke korrektioner, der uenighed om. I disse sager vil der kun være meget beskeden forhandling og kontakt mellem skattemyndigheder og skatteyder efter at agterskrivelsen er afsendt, og indtil skattemyndighederne træffer afgørelse (kendelse).

I andre sager vil agterskrivelsen blive fremsendt straks efter selve revisionen, og agterskrivelsen fungerer her som et oplæg fra skattemyndighederne til, hvilke punkter i skatteansættelsen myndighederne på det foreliggende grundlag mener, der skal ændres. På grundlag af agterskrivelsen foretages herefter mere eller mindre omfattende forhandlinger mellem skattemyndighederne og skatteyderen og dennes repræsentant.

Skatteyderens forhold kan føre til, at myndigheder og skatteyder ønsker, at alt er drøftet indgående inden, der fremsendes agterskrivelse, men i andre sager ønsker skatteyder og dennes repræsentant først at drøfte eventuelle korrektioner, når der foreligger et konkret udspil fra skattemyndighederne.

Som det fremgår, kan den uensartede praksis for på hvilket tidspunkt agterskrivelsen sendes, komme til udtryk også inden for den enkelte skattemyndighed. Da myndighederne ved deres administration skal iagttage officialprincippet, forekommer det imidlertid hensigtsmæssigt, at der i relation til overvejelserne om, hvornår agterskrivelsen skal sendes, kan foretages konkrete vurderinger af den enkelte sag og skatteyderens forhold.

Man kan sige, at det ikke er så afgørende, hvornår en agterskrivelse sendes ud, blot der er tale om, at skatteyderen påføres udgifter som følge af agterskrivelsen. Man kan endvidere indtage det standpunkt, at det da må være myndighedernes problem, hvornår de afsender en agterskrivelse. Set i forhold til omkostningsdækning vil det imidlertid blive skatteydernes problem, at agterskrivelsen fremsendes på et forskelligt tidspunkt i sagsbehandlingen alt afhængig af den konkrete sag og den pågældende myndigheds forvaltningstradition.

I relation til en omkostningsdækningsordning, der giver mulighed for at yde tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse, forekommer det således noget arbitrært, at den skatteyder, hvis sag og forhold tilsiger, at der skal sendes en agterskrivelse tidligt i sagsforløbet, får bedre dækning for sine udgifter, end den skatteyder, hvis sag og forhold tilsiger, at der skal sendes en agterskrivelse meget sent i sagsforløbet.

I komplicerede sager kan der som beskrevet være forhandlinger mellem skattemyndighederne og skatteyderens repræsentant, og derfor sendes agterskrivelsen typisk sent i sagsforløbet. Den pågældende skatteyder får imidlertid en ringere dækning for sine udgifter, end den skatteyder, der har en simpel sag, og hvor der derfor sendes agterskrivelse meget tidligt i sagsforløbet. Denne betragtning taler således for, at hvis der skal være dækning for udgifter, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en skatteansættelse, skal det afgørende kriterium være, om skatteyderen afholder udgifter som følge af skattemyndighedernes første henvendelse om, at det selvangivne måske ikke kan godkendes. Se om de problemer, der imidlertid er ved en sådan ordning, i afsnit 9.2.1.1.1.

Med en ordning som den beskrevne vil man kunne forestille sig klager over afslag på omkostningsdækning, der bygger på, at agterskrivelsen burde være sendt / modtaget / udarbejdet på det tidspunkt, hvor skatteyderen havde afholdt udgifter til sagkyndig bistand. Det vil være vanskeligt og administrativt krævende at skulle tage stilling til sådanne klagepunkter, og en afgørelse må nødvendigvis basere sig på en konkret vurdering.

Hvis kriteriet for hvornår, der skal kunne ydes omkostningsdækning til udgifter afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en skatteansættelse, skal være operationelt, er anvendelsen af kriteriet "udgifter afholdt som følge af en agterskrivelse" næppe hensigtsmæssigt. Dette skyldes, at retssikkerhedsmæssige hensyn til borgere / virksomheder tilsiger, at de skal behandles lige i relation til deres muligheder for at få dækket udgifter til sagkyndig bistand, ligesom de skal have mulighed for at forudse, hvilke udgifter de kan forvente at få dækket. Herudover taler hensynet til de myndigheder, der skal administrere omkostningsdækningsordningen, for, at kriteriet for hvornår, der skal kunne ydes omkostningsdækning, skal være operationelt.

#### Sammenfatning - agterskrivelsen som kriterium

De angivne uhensigtsmæssigheder, der er nævnt under ad 1 og 2, skal vurderes i forhold til det synspunkt, der er nævnt indledningsvis, nemlig at en omkostningsdækningsordning, der giver mulighed for at yde tilskud fra et tidligere tidspunkt end påbegyndelsen af en klagesag, vil medvirke til, at de rigtige afgørelser træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt, dels ud fra den betragtning, at forholdet mellem skattemyndigheder og skatteyder bliver mere jævnbyrdigt, når skatteyderen er repræsenteret ved en sagkyndig, og dels ud fra den betragtning, at når der medvirker sagkyndig bistand i en sag, nås der hurtigere frem til det, der er problemets kerne i sagen.

I relation til dén vurdering er Omkostningsdækningsudvalget mest tilbøjelig til at mene, at på grund af de forhold der er nævnt under ad 1 og ad 2, er agterskrivelsen som kriterium for adgangen til omkostningsdækning ikke operationelt, og kriteriet er herunder heller ikke egnet til at sikre ligebehandling af dem, der ansøger om omkostningsdækning.

### **9.2.1.2. Skatteansættelser, der kun kan påklages én gang**

I kapitel 3 om gældende ret og i bilag 4 om en skattesag fra start til slut er det beskrevet, at nogle skatteansættelser kun kan påklages én gang. I disse tilfælde er Landsskatteretten første og sidste administrative klageinstans.

Det drejer sig om skatteansættelser for juridiske personer bortset fra dødsboer, og det drejer sig om skatteansættelser, der er foretaget af en told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen i medfør af revisionsbestemmelsen i skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, eller af Ligningsrådet i medfør af § 19, stk. 1.

Told- og skatteregionerne og Told- og Skattestyrelsen kan foretage en skatteansættelse ved revision, hvor denne ikke er foretaget tidligere, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, 1. pkt. Regionerne og styrelsen kan, hvis de anser en skatteansættelse foretaget af de lokale skattemyndigheder for urigtig, ændre ansættelsen, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, 2. pkt. Her er der således tale om, at skatteyderen har modtaget en afgørelse (skatteansættelse) fra de lokale skattemyndigheder, som Told•Skat ændrer, typisk i bebyrdende retning. Det skønnes dog, at disse sager udgør en meget lille del af de revisionssager, Told•Skat behandler årligt.

Skatteansættelser for fysiske personer og dødsboer foretages af de kommunale skattemyndigheder og kan - som beskrevet i bilag 4 om en skattesag fra start til slut - påklages to gange, dvs. skatteankenævnet er første klageinstans, og Landsskatteretten er anden og sidste administrative klageinstans.

Det kan overvejes, om det forhold, at nogle skatteansættelser kun kan påklages én gang, skal betyde noget for adgangen til omkostningsdækning for de pågældende skatteydere.

Hvis man vælger at holde fast i, at der kun skal være mulighed for at yde omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt i forbindelse med en klagesag, så siger det sig selv, at der i de situationer, der hér er tale om, kun vil være afholdt udgifter til én klagesag i det administrative system, og dermed vil det kun være disse udgifter, der kan dækkes. Det forhold, at der kun er én klageinstans i de nævnte situationer, kan dog muligvis benyttes som argument for, at yde omkostningsdækning for udgifter, der er afholdt i forbindelse med behandlingen af skatteansættelsen i første instans.

Kriteriet for hvilke udgifter, der kunne ydes tilskud til, kunne beskrives ved, at der ydes tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse, der er ledsaget af en sagsfremstilling.



På den måde var det måske muligt, at gøre kriteriet om, at skatteyderens udgifter skal være afholdt som følge af en agterskrivelse, operationelt.

I de sager om skatteansættelsen, hvor der er direkte klageadgang til Landsskatteretten, skal myndighedernes agterskrivelse til skatteyderen ledsages af en sagsfremstilling, i modsætning til de sager om skatteansættelsen, hvor der er klageadgang til skatteankenævnet. I de sager skal agterskrivelsen ikke ledsages af en sagsfremstilling.

Ved at stille krav om, at agterskrivelsen skal være ledsaget af en sagsfremstilling "rammer" man skatteansættelser vedrørende juridiske personer og skattesansættelser, der er foretaget ved en revision.

Argumenter for og imod en ordning hvorefter der gives tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse er nævnt ovenfor i afsnit 9.2.1.1.2. De samme argumenter kan anvendes ved overvejelserne om, hvorvidt der skal være omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af skatteansættelser, der kun kan påklages én gang. Disse argumenter gør sig så vidt ses gældende, uanset om der med agterskrivelsen følger en sagsfremstilling eller ej.

Hertil kommer, at hvis det stilles som betingelse for at opnå tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse, at agterskrivelsen er ledsaget af en sagsfremstilling, vil det alene være formelle forhold, der er begrundet i en særlig kompetence- og klagestruktur, der bliver udslagsgivende for, om der kan ydes omkostningsdækning, og ikke mere reelle betragtninger om hvorvidt, der består et behov for at yde tilskud til sagkyndig bistand i de pågældende sager.

Det forekommer således uhensigtsmæssigt, hvis rent formelle forhold skal have indflydelse på omkostningsdækningsordningen, ved at det tillægges betydning for adgangen til omkostningsdækning til juridiske personer, at der (kun) er mulighed for at klage over afgørelsen til én klageinstans.

### **9.2.1.3. Sammenfatning - skatteansættelser**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der fortsat skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand mv. i sager om skatteansættelsen vedrørende fysiske og juridiske personer, herunder dødsboer, herunder når skatteansættelsen er foretaget som led i en revision, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1. Det gælder både klagesager og domstolssager.

Udvalget finder således, at der fortsat skal kunne ydes omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med klage- og domstolsbehandling af sager vedrørende skatteforbehold, og udvalget finder endvidere, at der bør kunne ydes omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand, der er forbundet med klage- og domstolsbehandling af en sag om omgørelse.

Omkostningsdækningsudvalget finder det hensigtsmæssigt, at der ikke ydes tilskud til udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en sag om skatteansættelsen.

Udvalget finder ikke, at det i omkostningsdækningsmæssig henseende bør tillægges betydning, at nogle skatteansættelser kun kan påklages én gang i det administrative system.

### **9.2.2. Klage over afslag på genoptagelse af skatteansættelser**

Der er hér tale om genoptagelse af skatteansættelser på skatteyderens foranledning. Sagstypen er nærmere omtalt i bilag 3 om klagestrukturen på told-, skatte- og afgiftsområdet. Her er det også omtalt, at alt afhængig af hvilket indkomstår genoptagelsessagen vedrører, er nogle genoptagelsessager allerede omfattet af den gældende omkostningsdækningsordning, og andre er ikke.

Genoptagelse af skatteansættelser på skattemyndighedernes foranledning (revision) er omfattet af dette kapitels afsnit 9.2.1.

Som argumenter for, at udgifter til klage over et afslag på genoptagelse af en skatteansættelse skal være tilskudsberettigede, kan nævnes, at i relation til klager over afslag på genoptagelse både inden for og uden for 3-årsfristen, gør de samme forhold sig gældende, som nævnt ovenfor vedrørende klager over selve skatteansættelsen. Se herom afsnit 9.2.1.

Målet med en genoptagelsessag er, både når den opstår på skatteyderens foranledning, og når den opstår på myndighedernes initiativ, og uanset om det sker inden for eller uden for 3-årsfristen, at finde frem til den materielt rigtige skatteansættelse af skatteyderens indkomst for det pågældende år, således at også forhold, som skatteyderen først bliver bekendt med efter selvangivelsestidspunktet, skal kunne indgå i skatteansættelsen. Omkostningsdækningsordningen er medvirkende til at sikre, at dette sker, hvilket taler for, at udgifter til sagkyndig bistand ved klage- og domstolsbehandlingen af en genoptagelsessag skal kunne dækkes.

Omkostningsdækningsudvalget har ikke fundet, at der i forhold til adgangen til omkostningsdækning bør være forskel på, for hvilket indkomstår, skatteyderen har fået afslag på genoptagelse. Ved overvejelserne af om, der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter afholdt til klage over afslag på genoptagelse af en skatteansættelse, har udvalget således - foruden det ovenfor anførte - lagt vægt på, at der i omkostningsdækningsmæssig henseende bør være sammenhæng i, hvordan genoptagelsessagerne behandles.

#### **9.2.2.4. Sammenfatning - genoptagelse af skatteansættelser**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler derfor, at der skal kunne ydes omkostningsdækning til udgifter til sagkyndig bistand mv. i klagesager og domstolssager vedrørende afslag på genoptagelse af skatteansættelser.

Udvalgets anbefalinger kan sammenfattes i dette skema, der angiver hjemlen for genoptagelse og hvilke myndigheder, der (klage-)behandler genoptagelsessager. Af skemaet fremgår det også, på hvilke punkter udvalgets anbefalinger indebærer en udvidelse af den gældende omkostningsdækningsordning:

Indkomstår	Hjemmel	Myndigheder	Tilskud i dag?*	Tilskud fremover?*
Før 1990	Udenfor 5 årsfristen: Bevilling, jf. tidl. SSL § 29, stk. 4	TSR $\dot{y}$ TSS	Nej	Ja
1990 - 1996 (lovbekg. nr. 526 af 3. juli 1998)	Indenfor 3 årsfristen: SSL § 4, stk. 1	K $\dot{y}$ SAN $\dot{y}$ LSR	Ja	Ja
	Udenfor 3 årsfristen: SSL § 4, stk. 2	TSR $\dot{y}$ TSS (TSR $\dot{y}$ LR)	Nej	Ja
1997 og senere (lovbekg. nr. 531 af 25. juni 1999)	Inden for 3 årsfristen: SSL § 34, stk. 2	K $\dot{y}$ SAN $\dot{y}$ LSR SKAM $\dot{y}$ LSR	Ja	Ja
	Uden for 3 årsfristen: SSL § 35, stk. 1, nr. 1-8 og nr. 10	K $\dot{y}$ SAN $\dot{y}$ LSR SKAM $\dot{y}$ LSR	Ja	Ja
	Uden for 3 årsfristen: SSL § 35, stk. 1, nr. 9	TSR $\dot{y}$ TSS	Nej	Ja

\* Der gives kun tilskud, når der er tale om en klagesag eller en domstolssag

TSR: Told- og Skatteregionen

TSS: Told- og Skattestyrelsen

K: Den kommunale skattemyndighed

SAN: Skatteankenævnet

LSR: Landsskatteretten

LR: Ligningsrådet

SKAM: Den skatteansættende myndighed (juridiske personer)

Som det fremgår af skemaet indebærer udvalgets anbefalinger, at der kan ydes omkostningsdækning for udgifter, der er afholdt i sager, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Der bør først kunne ydes omkostningsdækning til en genoptagelsessag, når der er tale om en klagesag ved skatteankenævnet, Landsskatteretten eller Told- og Skattestyrelsen, eller når der er tale om en domstolssag. Dette svarer til, at der også først bør kunne ydes tilskud til en sag om selve skatteansættelsen, når der er tale om en klage- eller domstolssag.

### 9.2.3. Bindende forhåndsbesked

### **9.2.3.1. Klager over bindende forhåndsbesked**

Efter de gældende regler i skattestyrelseslovens kapitel 3 A ydes der omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt i forbindelse med klage til Landsskatteretten over en bindende forhåndsbesked.

Imod at opretholde denne ordning kan anføres, at en bindende forhåndsbesked kun er udtryk for skattemyndighedernes vurdering af de skattemæssige virkninger af en given disposition, som ikke er gennemført og måske heller aldrig gennemføres. En bindende forhåndsbesked er således alene en betinget afgørelse om, hvordan skatteyderens faktiske forhold skal bedømmes under nogle givne forudsætninger.

For at opretholde ordningen taler, at en bindende forhåndsbesked - som navnet antyder - er bindende for myndighederne ved ligningen. Det vil sige, at gennemfører skatteyderen rent faktisk den pågældende disposition, og holder forudsætningerne for myndighedernes vurdering, bliver den bindende forhåndsbesked til en egentlig afgørelse om, hvordan skatteyderens faktiske forhold skal bedømmes.

For at opretholde adgangen til omkostningsdækning i sager om bindende forhåndsbesked taler også, at forhåndsbeskedordningen har en procesbesparende funktion. Denne virkning består i, at alternativet til at påklage en bindende forhåndsbesked til Landsskatteretten, er at skatteyderen gennemfører den pågældende disposition og selvangiver i overensstemmelse med sin egen opfattelse af de skattemæssige virkninger, heraf med deraf følgende eventuelle drøftelser med skattemyndighederne og eventuel klage til skatteankenævn og / eller Landsskatteretten som resultat. Der er dog naturligvis også den mulighed, at skatteyderen ikke gennemfører dispositionen og dermed kommer sagen ikke videre.

Endelig kan en bindende forhåndsbesked afklare et principielt spørgsmål, som får betydning for mange andre skatteydere end blot lige spørgeren. Også dette taler for, at der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til klage over en bindende forhåndsbesked.

### **9.2.3.2. Anmodninger om bindende forhåndsbesked**

Udvalget har overvejet, om der skal være adgang til omkostningsdækning til udgifter afholdt i forbindelse med selve anmodningen om bindende forhåndsbesked. I den sammenhæng kan man anvende mange af de samme argumenter, som er anført ovenfor i afsnit 9.2.5.1. i forbindelse med overvejelserne om omkostningsdækning ved klage over en bindende forhåndsbesked. Der henvises derfor hertil.

Det synes dog at være afgørende, at en anmodning om bindende forhåndsbesked ikke er noget skatteyderen er forpligtet til at aflevere til skattemyndighederne, på samme måde som skatteyderen er

forpligtet til at selvangive. Der er derimod tale om, at skatteyderen ønsker en "ydelse" fra skattemyndighederne i form af et svar på, hvad den skattemæssige virkning af en given disposition er. Dette taler for ikke at give omkostningsdækning til anmodninger om bindende forhåndsbesked. Argumentet står nok stærkest, når der er tale om anmodninger om bindende forhåndsbesked vedrørende andres forhold. Se herom bilag 3 om klagestrukturen.

Som omtalt i kapitel 10 og 11 har Omkostningsdækningsudvalget overvejet, om der - i lighed med udgifter til syn og skøn ved Landsskatteretten - skal være adgang til fuld omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med syn og skøn ved Ligningsrådet som led i behandlingen af en anmodning om bindende forhåndsbesked, jf. skattestyrelseslovens § 20 B, stk. 5. Udvalgets anbefalinger herom vil føre til, at der kan gives omkostningsdækning for udgifter, der er afholdt som led i førsteinstansbehandlingen af en sag om bindende forhåndsbesked.

### **9.2.3.3. Sammenfatning - bindende forhåndsbesked**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der fortsat skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand mv. i sager om bindende forhåndsbesked, hvis der er tale om en klage over en bindende forhåndsbesked eller om domstolsbehandling af en sådan sag. Se dog kapitel 10 og 11 om udvalgets anbefalinger om udgifter til afholdelse af syn og skøn i sager, der behandles ved Ligningsrådet.

## **9.2.4. Ejendomsvurdering**

### **9.2.4.1. Klage over ejendomsvurderingen**

Der er tale om en sagstype, der kan påklages til Landsskatteretten, jf. vurderingslovens § 46, stk. 1, nr. 1, men som ikke er omfattet af de tilskudsberettigede sagstyper, jf. skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1. Det fremgår dog af vurderingslovens § 46, stk. 2, at skattestyrelseslovens kapitel 3 A om omkostningsdækning finder anvendelse ved klage til Landsskatteretten. Som nævnt i bilag 3 om klagestrukturen, er der således en regelkonflikt mellem skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, og vurderingslovens § 46, stk. 2.

Told- og Skattestyrelsen har oplyst, at omkostningsdækningsordningen imidlertid administreres således, at der gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i en klagesag ved Landsskatteretten om ejendomsvurdering.

Ejendomsvurderingen har betydning for beskattningen af ejendommen, hvorfor det ud fra de betragtninger, der er nævnt i afsnit 9.2.1. om klager over skatteansættelsen, kan diskuteres, om klage- og domstolssager om ejendomsvurdering bør være tilskudsberettigede.

Som nævnt i afsnit 9.1. om Omkostningsdækningsudvalgets grundlæggende betragtninger, finder udvalget generelt, at spørgsmålet om hvorvidt en sagstype er af en sådan karakter, at det som hovedregel må antages, at sagkyndig bistand er påkrævet, er vigtigt for, om der skal være adgang til omkostningsdækning i den pågældende sagstype.

Det er Omkostningsdækningsudvalgets indtryk, at klager over ejendomsvurderingen i overvejende grad er klager over vurderingsrådets værdiskøn, hvor sagen drejer sig om at "komme overens" med vurderingsmyndigheden om et fornuftigt resultat, og at klageren i langt de fleste sager ikke er repræsenteret ved en sagkyndig. Dette indtryk afspejles for så vidt også i, at kun omkring en femtedel af de klager, der indgives til vurderingsrådene, går videre til skyldrådene. Se om klagestrukturen på vurderingsområdet i bilag 3.

Det er således udvalgets indtryk, at klagerne kun i ringe omfang er klager over, at vurderingen hviler på et forkert retsgrundlag, og at det derfor må antages, at sagerne er af en sådan karakter, at sagkyndig bistand kun i ringe omfang er påkrævet. På den baggrund finder udvalget generelt ikke, at der er det samme behov for en omkostningsdækningsordning på vurderingsområdet, som på skatteansættelsesområdet.

Omkostningsdækningsudvalget vil dog ikke på det foreliggende grundlag afvise, at en nærmere analyse af vurderingsområdet - som udvalget imidlertid har anset for at ligge uden for rammerne af udvalget arbejde - vil kunne føre til den konklusion, at ejendomsvurderingssagerne har en karakter, der gør at sagkyndig bistand er påkrævet i forbindelse med behandlingen af en klage over vurderingen.

Det er udvalget bekendt, at i langt de fleste skatte- og afgiftssager, der behandles ved Landsskatteretten, er klageren repræsenteret ved en sagkyndig. Udvalget anser denne hyppighed i anvendelsen af sagkyndig bistand for at være et vægtigt indicium for behovet for sagkyndig bistand i de klagesager, der når til Landsskatteretten. Derfor antager udvalget også, at der i de klagesager om ejendomsvurderingen, der behandles i Landsskatteretten, benyttes sagkyndig bistand i samme omfang som i andre Landsskatteretssager, og at klagerne i vidt omfang nærmere vedrører fortolkningen af retsregler (jus).

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler derfor, at der fortsat bør være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand, der er forbundet med en klage til Landsskatteretten over ejendomsvurderingen.

#### **9.2.4.2. Sammenfatning - ejendomsvurdering**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der fortsat skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i klagesager om ejendomsvurderingen ved Landsskatteretten, samt til domstolsprøvelse af sådanne sager.

### **9.2.5. Bevillinger og dispensationer**

Udgifter til sagkyndig bistand, der er forbundet med behandlingen af en sag om en bevilling eller dispensation, vil kunne fratrækkes ved indkomstopgørelsen i det omfang, der er tale om en driftsomkostning, jf. statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det gælder både udgifter, der er afholdt i forbindelse med en anmodning om en bevilling eller dispensation, og udgifter der er afholdt i forbindelse med en klage over et afslag på en bevilling eller dispensation.

Udgifter, der er omkostningsdækningsberettigede efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A, kan dog ikke fratrækkes ved indkomstopgørelsen, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 2.

Udvalgets overvejelser i det følgende skal ses i lyset af spørgsmålet om fradragsret. Bevillings- og dispensationssager er nærmere omtalt i bilag 3.

#### **9.2.5.1. Klage over afslag på en bevilling eller en dispensation**

Efter den gældende omkostningsdækningsordning er der ikke adgang til dækning for udgifter til sagkyndig bistand, der er forbundet med en anmodning om en bevilling eller dispensation, eller en klage over et afslag på en sådan.

For disse sagers vedkommende kan det anføres, at der ikke er tale om, at myndighederne anfægter oplysninger, som den pågældende skatteyder er forpligtet til at give, ligesom det er tilfældet, hvor skattemyndighederne forhøjer en skatteansættelse, fordi de ikke finder de selvangivne oplysninger tilstrækkeligt dokumenterede. En bevilling eller dispensation er noget skatteyderen beder om, og det ligger i ordene "bevilling" og "dispensation", at der er tale om, at skatteyderen anmoder om, at dennes forhold bliver behandlet på en lempeligere måde end efter de almindelige regler. Disse betragtninger taler for ikke at gennemføre en adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand, der er forbundet med klage over et afslag på en bevilling eller dispensation.

På den anden side kan en klage over et afslag på en anmodning om en bevilling eller dispensation - på samme måde som en klage over en bindende forhåndsbesked - siges at have en procesbesparende funktion i og med, at en imødekommelse af klagen - eller for den sags skyld et afslag - vil kunne lægges til grund ved ligningen og dermed afværge en eventuel klagesag i ligningssystemet. Hertil kommer, at afgørelsen i en bevillings- eller dispensationssag kan have væsentlig betydning for klagerens

skattemæssige stilling, ligesom sagerne kan dreje sig om betydelige beløb. Disse forhold taler for, at gennemføre en adgang til omkostningsdækning for udgifter forbundet med klager over afslag på bevillinger eller dispensationer.

Omkostningsdækningsudvalget finder, at dette i høj grad gælder for klagesager vedrørende et afslag på en bevilling eller dispensation, hvor spørgsmålet om hvorvidt bevillingen eller dispensationen skal gives, afhænger af en egentlig juridisk vurdering af ansøgerens forhold, og i mindre grad i sager, der er af ren administrativ karakter. Udvalget er dog samtidig opmærksom på, at på grund af kompetencestrukturen på bevillings- og dispensationsområdet, jf. bilag 3 og bilag 7, vil en omkostningsdækningsordning, der kun omfatter nogen bevillings- og dispensationssager, og ikke andre let kunne blive uoverskuelig.

Da Omkostningsdækningsudvalget har et generelt ønske om ikke at bryde med princippet om, at omkostningsdækningsordningen bør være skematisk opbygget, og at afgørelserne ikke bør bero på konkrete vurderinger, finder udvalget det således ikke hensigtsmæssigt, hvis der ved afgørelsen af om der skal kunne ydes omkostningsdækning til en klage over et afslag på en bevilling eller dispensation, skal foretages en vurdering af, om der er tale om en sag af ren administrativ karakter, eller om spørgsmålet om hvorvidt bevilling eller dispensation kan gives, afhænger af en egentlig juridisk vurdering af ansøgerens forhold.

Hvis der indføres adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i en bevillings- eller dispensationssag, finder udvalget det således hensigtsmæssigt, at alle sager omfattes af ordningen. I den forbindelse finder udvalget dog anledning til at gøre opmærksom på, at det er udvalgets indtryk, at i mange bevillings- og dispensationssager benyttes der ikke sagkyndig bistand ved klage, ligesom det er udvalgets indtryk, at i det omfang der benyttes sagkyndig bistand, er denne ikke så omfattende, som f.eks. i en sag om skatteansættelsen.

#### Klage over afslag på skattefri aktieombytning og skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver

I bilag 3 om klagestrukturen er det beskrevet, at der ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 er indført klageadgang til Landsskatteretten - og dermed adgang til omkostningsdækning - for nogle sagstyper, hvor klagestrukturen tidligere fulgte strukturen for bevillings- og dispensationssager. Det drejer sig om sager vedrørende skattefri ombytning af aktier og skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver. Tidligere var det Ligningsrådet, der traf afgørelse uden mulighed for påklage, men ved loven er kompetencen overført til skatteministeren.

Skatteministeren har ved sagsudlægningsbekendtgørelsen henlagt sin kompetence til told- og skatteregionerne henholdsvis Told- og Skattestyrelsen. Se nærmere herom i bilag 3.



Forskellen mellem sagerne om skattefri aktieombytning mv. og andre bevillings- og dispensationssager er alene, at der for sagerne om skattefri aktieombytning mv. er klageadgang til Landsskatteretten, og dermed adgang til omkostningsdækning. F.s.v.a. andre bevillings- og dispensationssager følger kompetencestrukturen den struktur, der er angivet i skemaet i afsnit 9.2.7.1., og der er ikke adgang til omkostningsdækning.

Da forskellen på sagstyperne således først og fremmest er af formel karakter, er det nærliggende, at behandle disse ens i relation til omkostningsdækning. De argumenter for og imod omkostningsdækning til klager over afslag på en bevilling- eller dispensation, der er nævnt i det foregående, vil således kunne anvendes tilsvarende i relation til klager over afslag på skattefri aktieombytning, skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver.

På den anden side kunne man også argumentere for, at i de bevillings- og dispensationssager, hvor der er klageadgang til Landsskatteretten, er der netop behov for sagkyndig bistand, hvorfor der bør være adgang til omkostningsdækning i disse sager, på linie med alle andre landsskatteretssager.

#### **9.2.5.2. Anmodninger om en bevilling eller dispensation**

De argumenter, der er anført i ovenfor i afsnit 9.2.7.1. vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der skal kunne ydes omkostningsdækning til klager over afslag på en bevilling eller dispensation, kan anvendes tilsvarende på spørgsmålet om hvorvidt, der skal kunne ydes omkostningsdækning til anmodninger om en bevilling eller en dispensation, herunder en anmodning om tilladelse til skattefri aktieombytning, skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver. Der henvises derfor til afsnit 9.2.7.1.

I relation til anmodninger om en bevilling eller dispensation synes det dog at være afgørende, at en omkostningsdækningsordning for disse sager næppe kan begrundes i beskatningens indgribende karakter. Hertil kommer, at en anmodning om en bevilling eller dispensation ikke er noget skatteyderen er forpligtet til at aflevere til skattemyndighederne, på samme måde som skatteyderen er forpligtet til at selvangive. Det ligger derimod i ordene “bevilling” og “dispensation”, at der er tale om, at skatteyderen anmoder om, at hans forhold bliver behandlet på en lempeligere måde end efter de almindelige regler.

En adgang til omkostningsdækning for udgifter, der er afholdt i forbindelse med en anmodning om en bevilling eller dispensation, vil heller ikke hænge sammen med, at det - efter udvalgets opfattelse - ikke er hensigtsmæssigt, hvis der ydes omkostningsdækning for udgifter afholdt til førsteinstansbehandling af sager om skatteansættelser.

#### **9.2.5.3. Sammenfatning - bevillinger og dispensationer**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der gives adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand mv. i bevillings- og dispensationssager, herunder til sager vedrørende skattefri aktieombytning, skattefri fusion, spaltning, og tilførsel af aktiver. Der bør dog kun ydes tilskud til udgifter afholdt i forbindelse med en klagesag eller retssag, og ikke til udgifter afholdt i forbindelse med en anmodning om en bevilling eller en dispensation.

### **9.2.6. Forskudsopgørelsen**

Der er tale om en sagstype, der kan påklages til skatteankenævnet, jf. kildeskattelovens § 55 B, men som i dag ikke er omfattet af de tilskudsberettigede sagstyper, jf. skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1.

Ved lov nr. 238 af 2. april 1997 blev omkostningsdækningsordningen udvidet til at omfatte sager, der efter skattestyrelsesloven kunne påklages til skatteankenævnene. Herved var sager om forskudsregistrering udelukket fra de tilskudsberettigede sagstyper. Det fremgår ikke af bemærkningerne til loven (L 121, Folketingsåret 1996-97), hvorfor sager om forskudsregistrering ikke skulle være omfattet af adgangen til omkostningsdækning, men det fremgår af de generelle bemærkninger, at det er regeringens opfattelse, at der i langt den overvejende del af skatteankenævnsager ikke er behov for sagkyndig bistand.

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 om en ændret klagestruktur på skatte- og afgiftsområdet, foretog man en redaktionel ændring af skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, således at den ikke længere indeholdt en bestemmelse om, at sager, der efter skattestyrelsesloven kunne påklages til skatteankenævnene og Landsskatteretten, var tilskudsberettigede. Samtidig blev sager om forskudsregistrering udtrykkeligt nævnt som en fravigelse fra hovedreglen om, at sager, der kan påklages til skatteankenævnet, er tilskudsberettigede. Af bemærkningerne til loven (L 56, Folketingsåret 1997-98) fremgår ikke andet, end at ændringen som nævnt er af redaktionel karakter.

Forskudsopgørelsen udsendes hvert år i november/december og er en foreløbig opgørelse over, hvad der skal betales i kildeskat det efterfølgende indkomstår. Registreringen sker enten automatisk på baggrund af oplysninger om skatteyderens indkomst og fradrag for tidligere år (slutsystemet eller forskudsændringssystemet), eller på baggrund af oplysninger indgivet af den skattepligtige.

Det betyder, at de forhold, der ligger til grund for forskudsopgørelsen, kan have ændret sig i mellemtiden, hvilket kan begrunde en ændring af opgørelsen. Disse forhold kan i øvrigt også ændre sig i løbet af det indkomstår, registreringen vedrører, jf. kildeskattelovens § 55 B, stk. 1. Det er den kommunale skattemyndighed, der træffer afgørelse om grundlaget for forskudsopgørelsen med klageadgang til skatteankenævnet. Nævnets afgørelse kan ikke påklages, jf. kildeskattelovens § 55 B, stk. 1 og 2.

Først når året er omme, og selvangivelsen er indsendt, er det muligt at fastslå, hvor meget den enkelte skatteyder skal betale i skat (slutskat), og om forskudsregistreringen har været for høj eller lav, og om skatteyderen dermed skal have udbetalt overskydende skat, eller om der skal opkræves restskat hos skatteyderen. Først på dette tidspunkt træffes der med årsopgørelsen en egentlig afgørelse om, hvad den enkelte skatteyder skal betale i skat for et indkomstår.

Da forskudsopgørelsen kan betragtes som alene at være en opkrævningsteknisk foranstaltning, der er en forudsætning for administrationen af kildeskatteordningen, og således kun er en foreløbig afgørelse om, hvad skatteyderen skal betale i skat, for det indkomstår forskudsopgørelsen vedrører, og da den i øvrigt bygger på forhold, der kan være ændret, eller forhold som ændrer sig i løbet af indkomståret, kan dette tale for, at sager vedrørende forskudsopgørelsen ikke bør være omfattet af omkostningsdækningsordningen.

På den anden side kan forskudsopgørelsen have store likviditetsmæssige konsekvenser for skatteyderen, hvilket taler for, at der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med en klage over forskudsopgørelsen. Det kan ikke udelukkes, at der i de tilfælde kan være behov for sagkyndig bistand i forbindelse med en klage. Hertil kommer, at der kun er meget få klagesager årligt i skatteankenævnene vedrørende forskudsopgørelser.

Det er imidlertid udvalgets indtryk, at i det omfang forskudsopgørelsen påklages til skatteankenævnet, vil nævnets stillingtagen til de spørgsmål klagesagen vedrører, i høj grad svare til en ligningsmæssig stillingtagen, der - hvis forholdene er uændrede på ligningstidspunktet - vil blive lagt til grund ved ligningen. Herved kommer klagen over forskudsopgørelsen faktisk til at svare til en klage over skatteansættelsen. Udvalget finder derfor, at de hensyn der er nævnt i afsnit 9.2.1. vedrørende klager over skatteansættelsen tilsvarende gør sig gældende i relation til klager over forskudsopgørelsen, hvorfor der også bør kunne ydes tilskud til udgifter afholdt til sådanne klagesager.

#### **9.2.6.1. Sammenfatning - forskudsopgørelsen**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der skal kunne ydes tilskud til klager over forskudsopgørelsen.

### **9.3. Arbejdsgiverkontrol**

Arbejdsgiverkontrol omfatter administration og kontrol af virksomhedernes indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag, samt opfyldelse af indberetningspligterne. Kontrollen foretages af Told•Skat og kan gennemføres på grundlag af indkaldt materiale eller ved et besøg i virksomheden, eventuelt i forbindelse med andre kontroller, f.eks. på moms- eller toldområdet.

Man kan således sige, at det er en virksomheds erhvervsmæssige aktiviteter, der betinger, om virksomheden er underkastet reglerne om arbejdsgiverkontrol, der findes i kildeskatteloven, lov om en arbejdsmarkedsfond og i skattekontrolloven. Således vil der også være fradrag for udgifter til sagkyndig bistand forbundet med en arbejdsgiverkontROLSAG, i det omfang der er tale om en driftsudgift, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Udgifter, der er omkostningsdækningsberettigede efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A kan dog ikke fratrækkes ved indkomstopgørelsen, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 2.

### **9.3.1. Klage over afgørelser om indeholdelsespligt**

Afgørelser om indeholdelsespligt for A-skat træffes af told- og skatteregionerne efter reglerne i kildeskattelovens § 46, jf. § 43. Afgørelser om indeholdelsespligt for AM-bidrag og SP-bidrag træffes af regionerne efter reglerne i arbejdsmarkedsfondslovens § 11, stk. 10, og ATP-lovens § 17 f, stk. 1, der henviser til arbejdsmarkedsfondsloven.

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 blev klagestrukturen på skatte- og afgiftsområdet, herunder på arbejdsgiverkontrolområdet ændret, således at afgørelser om indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og nu også SP-bidrag kan påklages til Landsskatteretten. Det betød, at der blev indført adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand afholdt i forbindelse med behandlingen af en klage over en sådan afgørelse.

De sager, hvor klageadgangen til Told- og Skattestyrelsen blev opretholdt, er sager, der vedrører registrering, regnskab, betaling, kontrol o.l., herunder hæftelse, dvs. sager, der først og fremmest har karakter af at vedrøre en praktisk gennemførelsesforanstaltning. Der er ikke adgang til omkostningsdækning i de sager.

Den skillelinie mellem de juridisk tunge sager, der kan påklages til Landsskatteretten, og de sager, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, som man lagde vægt på ved ændringen af klagestrukturen, taler for at opretholde den nuværende retstilstand, hvor der kan opnås omkostningsdækning til de sagstyper, der kan påklages til Landsskatteretten, men ikke til dem der kan påklages til styrelsen. Dette ud fra en betragtning om, at det primært er i de sager, der kan påklages til Landsskatteretten, der er behov for sagkyndig bistand.

Man kan også indtage det standpunkt, at omkostningsdækningsordningen skal fungere som bidrag til at styrke den retssikkerhedsgaranti, der ligger i muligheden for at kunne påklage en afgørelse i det administrative system eller at indbringe sagen for domstolene, og at ordningen således er med til at sikre, at der ikke stilles økonomiske hindringer i vejen for at myndighedernes afgørelser påklages eller

indbringes for domstolene. Dette taler for, at der også indføres adgang til omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med klagebehandlingen af en af de sager, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen.

De afgørelser vedrørende arbejdsgiverkontrol, der kan påklages til Landsskatteretten, er som alt overvejende hovedregel afgørelser om indeholdelsespligt. Det vil sige, at afgørelserne i vidt omfang vedrører spørgsmålet om, hvorvidt arbejdsgiveren - på lønmodtagerens vegne - skulle have foranlediget et A-skattebeløb mv. indbetalt til skattemyndighederne. En afgørelse om indeholdelsespligt skal enten ledsages af en afgørelse om hæftelse, og / eller af et pålæg til arbejdsgiveren om for fremtiden at indeholde A-skat mv. i tilsvarende ydelser. Ledsages afgørelsen om indeholdelsespligt af en afgørelse om hæftelse, skal arbejdsgiveren indbetale det ej indeholdte eller for lidt indeholdte beløb til skattemyndighederne.

En afgørelse om indeholdelsespligt / et pålæg har således en indgribende karakter for den indeholdelsespligtige, der skal indbetale den ej indeholdte eller for lidt indeholdte A-skat mv. og herefter - måske forgæves - søge regres hos den ansatte, men herudover har en afgørelse om at en ydelse er A-indkomst også betydning for arbejdsgiverens administration, udbetaling af skattefrie godtgørelser mv. Retssikkerhedsmæssige hensyn taler derfor for, at arbejdsgiveren fortsat skal kunne få dækket (nogle) af sine udgifter ved klage- og domstolsbehandling af en sådan afgørelse. Hermed understøtter omkostningsdækningen - også retssikkerhedsmæssigt - den mulighed den pågældende har for at påklage sin sag og indbringe den for domstolene.

For så vidt angår indkomstmodtagerens klage til Landsskatteretten over en afgørelse om indeholdelsespligt rettet til arbejdsgiveren, jf. herom bilag 3, bør der også fortsat være adgang til omkostningsdækning, fordi indkomstmodtagerens klagemulighed har den procesbesparende funktion, at klage over afgørelsen om indeholdelsespligt kan foregribe en sag ved ligningsmyndigheden (eksempelvis vedrørende spørgsmålet om den pågældende er lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende) og dermed en eventuel klage over skatteansættelsen til skatteankenævnet og Landsskatteretten. Omkostningsdækningsordningen kommer herved til at medvirke til, at den rigtige afgørelse træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt.

### **9.3.2. Klage over afgørelser om hæftelse**

Afgørelser om arbejdsgiverens hæftelse for A-skat træffes af told- og skatteregionerne efter reglerne i kildeskattelovens § 69, og afgørelser om arbejdsgiverens hæftelse for AM-bidrag og SP-bidrag træffes af regionerne i medfør af arbejdsmarkedsfondslovens § 15, stk. 3, jf. ATP-lovens § 17 f, stk. 1.

En afgørelse om indeholdelsespligt og et pålæg om for fremtiden at indeholde A-skat mv. kan påklages til Landsskatteretten - og der er dermed adgang til omkostningsdækning - hvorimod en afgørelse om hæftelse kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, og der kan derfor ikke efter de gældende regler opnås omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i sådanne sager. Da afgørelser om indeholdelsespligt og afgørelser om hæftelse som nævnt følges ad, må det antages, at den sagkyndige bistand som alt overvejende hovedregel retter sig mod begge afgørelser.

En afgørelse om hæftelse kan have en indgribende karakter for den indeholdelsespligtige. Den indeholdelsespligtige skal indbetale det ej indeholdte beløb og må herefter (måske forgæves) søge regres hos arbejdstageren. Retssikkerhedsmæssige hensyn taler derfor for, at den pågældende skal kunne få dækket (nogle) af sine udgifter ved klage og domstolsbehandling.

En afgørelse om hæftelse forudsætter, at der er indeholdelsespligt. Told- og Skattestyrelsen har oplyst, at hvis den indeholdelsespligtige har klaget til Landsskatteretten over afgørelsen om indeholdelsespligt, vil styrelsens afgørelse i en klagesag om hæftelsen, lægge sig op ad Landsskatterettens afgørelse. Dette taler for, at der ikke er behov for omfattende sagkyndig bistand til en klagesag om hæftelse, og dermed heller ikke behov for omkostningsdækning.

I de tilfælde, hvor den indeholdelsespligtige er enig i afgørelsen om indeholdelsespligt, og derfor ikke klager til Landsskatteretten over denne afgørelse, kan det dog godt tænkes, at den pågældende ønsker at påklage afgørelsen om hæftelse. I den situation, hvor der slet ikke er sket indeholdelse, eller der er indeholdt for lidt, hæfter den indeholdelsespligtige for det ikke-indeholdte beløb, med mindre han kan godtgøre, at han ikke har udvist forsømmelighed, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1. Her kunne det godt tænkes, at der var behov for sagkyndig bistand, særligt når der tages hensyn til, at det i følge bestemmelsen er den indeholdelsespligtige, der har bevisbyrden. Dette taler for, at der er behov for sagkyndig bistand i klagesager om hæftelsen, og derfor også er behov for omkostningsdækning.

For så vidt angår klage over de øvrige afgørelser på arbejdsgiverkontrolområdet, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen - dvs. afgørelser vedrørende registrering, regnskab, kontrol, betaling, oplysningspligt mv. - taler det imod en adgang til omkostningsdækning, at der er tale om sager, der vedrører rent praktiske gennemførelsesforanstaltninger. Som eksempler kan nævnes:

Afgørelser om registrering kan vedrøre spørgsmål om, at registrering af en virksomhed ikke kan ske i den ønskede driftsform, eller at indeholdelsespligtige, der anmeldes til registrering, skal anvende forkortet afregningsperiode i forbindelse med betaling af indeholdt A-skat mv. eller stille sikkerhed for betaling af sådanne beløb.

Afgørelser om betaling kan vedrøre spørgsmål om, at en allerede registreret indeholdelsespligtig skal anvende forkortet afregningsperiode i forbindelse med betaling af indeholdt A-skat mv. eller stille sikkerhed for betaling af sådanne beløb.

Afgørelser om oplysningspligt kan vedrøre spørgsmål om, at en virksomhed er oplysningspligtig efter skattekontrolloven, eller om omfanget af oplysningspligten.

En adgang til omkostningsdækning i de nævnte sager vil næppe kunne begrundes i afgørelsernes indgribende karakter, idet der er tale om, at nogle praktiske forhold skal være i orden af hensyn til administrationen af kildeskatteordningen mv. Det skal dog tilføjes, at afgørelser om anvendelse af forkortet afregningsperiode mv. kan have en likviditetsmæssig betydning for den indeholdelsespligtige. Generelt er der dog næppe behov for omfattende sagkyndig bistand i sager på arbejdsgiverkontrolområdet, der kan påklages til styrelsen, fordi sagerne netop vedrører rent praktiske gennemførelsesforanstaltninger.

### **9.3.3. ArbejdsgiverkontROLSager, der behandles i første instans**

I relation til spørgsmålet om der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af arbejdsgiverkontROLSager, kan man skelne mellem de afgørelser, der kan påklages til Landsskatteretten og de afgørelser, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Med hensyn til de afgørelser, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, dvs. regionernes afgørelser vedrørende registrering, regnskab, kontrol, hæftelse, betaling, oplysningspligt mv. vil en adgang til omkostningsdækning næppe kunne begrundes i afgørelsernes indgribende karakter, idet afgørelserne blot vedrører nogle praktiske forhold, der skal være i orden af hensyn til administrationen af kildeskatteordningen mv. Hertil kommer, at der formentlig kun sjældent er behov for omfattende sagkyndig bistand i sagerne.

Efter ændringen af klagestrukturen ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 udsendte Skatteministeriet cirkulære nr. 42 af 25. marts 1998, som nu er indarbejdet i Ligningsvejledningen. Ifølge cirkulæret - nu Ligningsvejledningen - skal myndigheden sende en sagsfremstilling til den indeholdelsespligtige, inden der træffes afgørelse i en sag, der kan påklages til Landsskatteretten. Selv om der således ikke ved lov er gennemført noget krav om obligatorisk høring, før afgørelsen træffes, er der alligevel i cirkulæret / Ligningsvejledningen administrativt indført krav om høring. Som følge heraf sendes der efter fast praksis en agterskrivelse til den indeholdelsespligtige i de arbejdsgiverkontROLSager, der kan påklages til Landsskatteretten.

Problemerne ved en ordning, hvor det er et kriterium for omkostningsdækning, at der er afholdt udgifter til sagkyndig bistand, som følge af en agterskrivelse, er - f.s.v.a. skatteansættelser - omtalt i afsnit 9.2.1.1.2. Tilsvarende indvendinger kan gøres i relation til spørgsmålet om omkostningsdækning til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse i en arbejdsgiverkontrolsag. Der kan derfor henvises til argumentationen i afsnit 9.2.1.1.2.

### **9.3.4. Sammenfatning - arbejdsgiverkontrol**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med klage- og domstolsbehandling af en afgørelse om indeholdelsespligt / pålæg om for fremtiden at indeholde A-skat mv.

Omkostningsdækningsudvalget finder det hensigtsmæssigt, at der ikke ydes omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en arbejdsgiverkontrolsag.

## **9.4. Told og afgifter, herunder moms**

Forpligtelsen til at foretage afregning mv. af moms, afgifter og told opstår som led i den afgiftspligtige henholdsvis toldskyldnerens erhvervsmæssige aktiviteter. Man kan således sige, at det er disses erhvervsmæssige aktiviteter, der betinger, at den pågældende er underkastet told- og afgiftslovgivningen. Således vil der også være fradrag for udgifter til sagkyndig bistand forbundet med en told- eller afgiftssag, i det omfang der er tale om en driftsudgift, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Udgifter der er omkostningsdækningsberettigede efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A kan dog ikke fratrækkes ved indkomstopgørelsen, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 2.

### **9.4.1. Klage over afgørelser på told- og afgiftsområdet**

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 blev klagestrukturen på told- og afgiftsområdet ændret således, at der for en række nærmere opregnede sagstyper blev indført en klageadgang til Landsskatteretten. På afgiftsområdet drejer det sig om sager vedrørende afgiftsgrundlaget, og på toldområdet om sager vedrørende fastsættelse af told. For disse sagstyper blev der samtidig indført adgang til omkostningsdækning.

De klagesager, der fortsat klagebehandles i Told- og Skattestyrelsen efter gennemførelsen af den ændrede klagestruktur, er sager, der ikke vedrører afgiftsgrundlaget. Det drejer sig f.eks. om sager om registrering, regnskab, afgiftsbetaling, kontrol o.l., dvs. sager, der først og fremmest har karakter af at



vedrøre en praktisk gennemførelsesforanstaltning. Ligeledes for toldsagernes vedkommende fremgår det af bemærkningerne til loven om den ændrede klagestruktur, at det har været en forudsætning, at sager, der ikke drejede sig om fastsættelse af told, og som var af ren administrativ karakter, ikke skulle kunne påklages til Landsskatteretten. Der kan ikke ydes omkostningsdækning til de sager, der klagebehandles i Told- og Skattestyrelsen.

Den skillelinie mellem de juridisk vanskelige sager, der kan påklages til Landsskatteretten, og de sager, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, som man lagde vægt på ved ændringen af klagestrukturen, taler for at opretholde den nuværende retstilstand, hvor der kan opnås omkostningsdækning f.s.v.a. de sagstyper, der kan påklages til Landsskatteretten, men ikke til dem der kan påklages til styrelsen. Dette ud fra en betragtning om, at det primært er i de sager, der kan påklages til Landsskatteretten, der er behov for sagkyndig bistand, hvorimod de sager, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen i vidt omfang er sager, der vedrører rent praktiske gennemførelsesforanstaltninger, hvor sagkyndig bistand ikke er påkrævet.

Man kan dog også indtage det standpunkt, at omkostningsdækningsordningen skal fungere som bidrag til at styrke den retssikkerhedsgaranti, der ligger i muligheden for at kunne påklage en afgørelse i det administrative system, eller indbringe sagen for domstolene, og at ordningen således er med til at sikre, at der ikke stilles økonomiske hindringer i vejen for, at myndighedernes afgørelser påklages eller indbringes for domstolene, således at der også bør være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand afholdt i forbindelse med klagebehandlingen af de sager, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen.

#### **9.4.2. Told- og afgiftssager, der behandles i første instans**

Ligesom det i relation til sager om skatteansættelsen kan overvejes, om der skal gives tilskud til sager, der behandles i første instans, kan det også overvejes, om dette skal være tilfældet for told- og afgiftssager. I den forbindelse må der tages hensyn til, at de formelle regler på told-, skatte- og afgiftsområdet er tilstræbt harmoniseret, hvilket særligt gav sig til udtryk i lov nr. 1098 af 29. december 1997 om ændret klagestruktur, hvorved der også blev indført adgang til omkostningsdækning i visse afgiftssager.

Det karakteristiske for told- og afgiftsområdet er, at der er to klageveje. Told- og skatteregionerne træffer afgørelser i første instans, men nogle afgørelser kan påklages til Landsskatteretten, og andre afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Angivelse og betaling af told og afgifter og myndighedernes kontrol heraf, sker løbende over året. I sager, hvor afgørelsen kan påklages til Landsskatteretten, skal told- og skatteregionen sende en

sagsfremstilling til den told- eller afgiftspligtige, inden afgørelsen træffes med henblik på, at den afgiftspligtige kan komme med sine bemærkninger til grundlaget for regionens afgørelse, jf. Ligningsvejledningen 1999, afsnit A.H.6.5. Som følge heraf sendes der efter fast praksis en agterskrivelse til den told- eller afgiftspligtige i de told- og afgiftssager, der kan påklages til Landsskatteretten.

Problemerne ved en ordning, hvor kriteriet for omkostningsdækning er, at der er afholdt udgifter til sagkyndig bistand som følge af en agterskrivelse, er - f.s.v.a. skatteansættelser - omtalt i afsnit 9.2.1.1.2. Tilsvarende indvendinger kan gøres i relation til spørgsmålet om, hvorvidt der skal ydes omkostningsdækning til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse i en told- eller afgiftssag. Der kan derfor henvises til argumentationen i afsnit 9.2.1.1.2.

I told- og afgiftssager, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, skal der ikke sendes agterskrivelse eller sagsfremstilling til den told- eller afgiftspligtige inden regionen træffer afgørelse. F.s.v.a. disse told- og afgiftssager er det derfor ikke relevant at diskutere, om der kan gives tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse.

Derimod kunne det være relevant at se på, om der skal gives omkostningsdækning for udgifter, som den told- eller afgiftspligtige afholder i forbindelse med den kortere eller længerevarende dialog, der er mellem myndighederne og den pågældende, forud for det tidspunkt, hvor myndighederne eventuelt finder grund til at træffe en afgørelse. Sådanne drøftelser sker f.eks. som led i told- og skatteregionernes kontrol af virksomheden.

Det er hovedreglen, at et kontrolbesøg aftales med virksomheden, men Told•Skat er ikke forpligtet til at varsle et kontrolbesøg. Denne omstændighed gør det vanskeligt, at anvende et kriterium for adgang til omkostningsdækning, der beror på om den told- eller afgiftspligtige har afholdt udgifter, som følge af Told•Skats kontrolbesøg. Hermed vil omkostningsdækningsordningen nemlig komme til at bero på skøn og afgørelsesmyndighedens konkrete vurderinger.

### Sammenfatning

De angivne betæneligheder - der som nævnt svarer til dem, der er nævnt i afsnit 9.2.1.1.2. - skal vurderes i forhold til det synspunkt, der er nævnt i afsnit 9.2.1.1., nemlig at en omkostningsdækningsordning, der giver mulighed for at yde tilskud til udgifter, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en sag, vil medvirke til, at de rigtige afgørelser træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt ud fra den betragtning, at forholdet mellem myndigheder og virksomhed bliver mere jævnbyrdigt, når virksomheden er repræsenteret ved en sagkyndig, og dels ud fra den

betragtning, at når der medvirker sagkyndig bistand i en sag, nås der hurtigere frem til det, der er problemets kerne i sagen.

I relation til dén vurdering finder Omkostningsdækningsudvalget - ligesom på skatteområdet - at agterskrivelsen som kriterium for adgang til omkostningsdækning, ikke er et operationelt kriterium, og at kriteriet herunder heller ikke er egnet til at sikre ligebehandling af dem, der ansøger om omkostningsdækning.

Endelig er det i relation til toldområdet værd at bemærke, at det karakteristiske for området er, at det alene er EU-lovgivning og EU-indtægter, som de danske toldmyndigheder administrerer på EU's vegne. Man kunne derfor rejse det principielle spørgsmål, hvorfor der skal ydes omkostningsdækning af den danske statskasse til sager, der helt og holdent vedrører EU-lovgivning og EU-indtægter. Man kunne også hæfte sig ved den forskel, der opstår på toldområdet, når der alene ydes omkostningsdækning til toldsager, der behandles ved de danske toldmyndigheder og ikke til toldsager, der behandles ved f.eks. de tyske toldmyndigheder, når der samtidig tages hensyn til, at det er det samme regelsæt, de danske og de tyske myndigheder administrerer.

### **9.4.3. Sammenfatning - told og afgifter, herunder moms**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at

- der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand mv. i sager vedrørende afgiftsgrundlaget (de sagstyper, der i dag kan påklages til Landsskatteretten),
- der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand mv. i sager vedrørende fastsættelsen af et toldbeløb (de sagstyper, der i dag kan påklages til Landsskatteretten)
- der alene skal kunne ydes tilskud til klagesager og domstolssager

Omkostningsdækningsudvalget finder det hensigtsmæssigt, at der ikke kan ydes omkostningsdækning til udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en told- eller afgiftssag.

### **9.5. Anmodninger om genoptagelse af allerede afsagte kendelser**

Efter skattestyrelseslovens § 29, stk. 1, og 2, kan Landsskatteretten - hvis visse betingelser er opfyldt - efter anmodning fra klageren genoptage en sag, der er påkendt eller afvist af Landsskatteretten. Ligeledes kan skatteankenævnet under visse betingelser genoptage en sag, der er påkendt eller afvist af skatteankenævnet, jf. skattestyrelseslovens § 22. Der er ikke efter de gældende regler i skattestyrelseslovens kapitel 3 A mulighed for at yde omkostningsdækning til udgifter til sagkyndig

bistand, der er forbundet med indgivelse af en anmodning om genoptagelse til Landsskatteretten eller skatteankenævn.

Udvalget har overvejet, om dette er hensigtsmæssigt.

Man kan sige, at hvis skatteyderen bliver opmærksom på nogle nye oplysninger, som ikke tidligere har været fremme, heller ikke da skatteankenævnet eller Landsskatteretten traf afgørelse, vil det alt andet lige være procesbesparende, at skatteyderen beder om genoptagelse af skatteankenævnets eller Landsskatterettens kendelse frem for at indbringe sagen for en højere instans.

Det procesbesparende element kunne tale for at indføre en adgang til omkostningsdækning for udgifter til anmodning om genoptagelse i hvert fald i de tilfælde, hvor genoptagelsesansøgningen imødekommes. Alternativet er, at skatteyderen indbringer sagen for Landsskatteretten henholdsvis domstolene med deraf følgende større udgifter både for skatteyderen, skattemyndighederne og i sidstnævnte tilfælde også domstolene.

Indgivelse af en anmodning om genoptagelse er netop relevant (og genoptagelse kun mulig) i de tilfælde, hvor klageren bliver opmærksom på nye oplysninger, som ikke har foreligget ved klageinstansens behandling af sagen, og hvor dette ikke kan lægges klageren til last. Det vil sige, at der faktisk er tale om en ny sag for skatteankenævnet henholdsvis Landsskatteretten. Denne betragtning taler også for, at der skal være adgang til omkostningsdækning.

En adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med en anmodning om genoptagelse af en allerede afsagt skatteankenævnskendelse eller landsskatteretskendelse vil medvirke til, at den rigtige afgørelse træffes så tidligt som muligt i klage-/ankesystemet.

Hvis man vælger at indføre en adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med en anmodning om genoptagelse, bør det dog overvejes, om der også skal være adgang til omkostningsdækning i de tilfælde, hvor klageren anmoder om genoptagelse efter udløbet af fristen for klage til Landsskatteretten eller efter udløbet af fristen for indbringelse af sagen for domstolene. På den ene side bør det komme klageren til skade, at han først henvender sig på dette sene tidspunkt, hvilket må føre til, at den pågældende ikke skal kunne få omkostningsdækning. På den anden side kan der vel være tilfælde, hvor klageren først efter udløbet af klagefristen / fristen for domstolsprøvelse, bliver opmærksom på de nye oplysninger, der kunne give anledning til genoptagelse, uden at dette kan lægges ham til last, og hvor det således kan være svært at afvise adgang omkostningsdækning med henvisning til, at anmodningen kommer meget sent.

### **9.5.1 Sammenfatning - anmodninger om genoptagelse af allerede afsagte kendelser**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der ydes tilskud til udgifter til sagkyndig bistand mv. afholdt i forbindelse med anmodninger om genoptagelse af en allerede afsagt kendelse ved skatteankenævn eller Landsskatteretten.

## **9.6. Sager, der behandles Folketingets Ombudsmand og internationale organer**

### **9.6.1. Ombudsmandssager**

Told-, skatte- og afgiftsmyndighederne er omfattet af Folketingets Ombudsmands virksomhed. Det vil sige, at Ombudsmanden kan behandle klager over sagsbehandlingen ved disse myndigheder.

Ombudsmanden kan ikke som en administrativ rekursinstans ændre de afgørelser forvaltningen har truffet. Ombudsmanden kan som hovedregel alene udtale sin opfattelse af sagen, og han vil f.eks. kunne kritisere en afgørelse eller henstille til myndigheden, at den ændres eller overvejes på ny.

Ombudsmanden er ved bedømmelsen af en klage ikke bundet af klagerens påstande og anbringender, sådan som det er tilfældet ved domstolene. Der er altså tale om, at officialprincippet også gælder i forbindelse med Ombudsmandens behandling af en klage. Som led i behandlingen af klagen kan Ombudsmanden således indhente oplysninger både hos klageren, men særligt hos den myndighed, hvis afgørelse er påklaget. Det sker typisk ved, at Ombudsmanden beder om udlån af hele sagen, således at han får forelagt hele myndighedens beslutningsgrundlag, herunder interne dokumenter.

Som "klageinstans" for forvaltningsretlige afgørelser vil Ombudsmanden ofte blive inddraget som alternativ til domstolsbehandling, idet det er en betingelse for klage til Ombudsmanden, at den administrative rekurs er udtømt.

Hvis f.eks. en landsskatteretskendelse indbringes for Folketingets Ombudsmand, inden fristen for indbringelse af sagen for domstolene er udløbet, meddeler Skatteministeriet normalt klageren en forlængelse af den lovbestemte frist for domstolsprøvelse af landsskatteretskendelsen, således at denne skal indbringes for domstolene inden én måned, efter at Ombudsmandens afgørelse foreligger.

Det kan overvejes at indføre mulighed for omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand afholdt i forbindelse med en klage til Folketingets Ombudsmand. Disse overvejelser ligger i forlængelse af spørgsmålet, af om der skal gives omkostningsdækning til anmodninger om genoptagelse af allerede

afsagte landsskatteretskendelser, jf. afsnit 9.5. Det drejer sig særligt om de tilfælde, hvor Ombudsmanden anbefaler Landsskatteretten at genoptage sin kendelse og eventuelt ændre denne.

Man kan sige, at som alternativ til domstolsbehandling, er påklage til Ombudsmanden procesbesparende i de situationer, hvor Ombudsmandens behandling fører til at Landsskatteretten genoptager sin kendelse og ændrer denne. Alternativet er domstolsbehandling med deraf følgende udgifter for både skatteyderen, skattemyndighederne og domstolene. En adgang til omkostningsdækning vil medvirke til, at den rigtige afgørelse træffes så tidligt som muligt i det administrative klagesystem. Disse betragtninger taler for at indføre en adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand, der er afholdt i forbindelse med en klage til Ombudsmanden.

Selv om der kunne anføres gode argumenter for at indføre en omkostningsdækningsordning på områder, hvor en sådan ikke findes i dag, f.eks. på det sociale område, bør dette ikke være et forhold, der afholder udvalget fra at foreslå en udvidet omkostningsdækningsordning på skatte- og afgiftsområdet.

Lige netop i relation til overvejelserne om, hvorvidt der skal være adgang til omkostningsdækning i forbindelse med en klage til Folketingets Ombudsmand i en sag, der vedrører skatte- og afgiftsområdet, kan der imidlertid være grund til at sammenligne skatte- og afgiftsområdet og andre retsområder.

Hvis der på skatte- og afgiftsområdet indføres en adgang til omkostningsdækning for udgifter ved klage til Ombudsmanden i en skattesag, vil en sådan ordning i videre omfang end den nuværende ordning efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A, stå i kontrast til, at der på det sociale område - f.eks. i en tvangsfjernelsessag - ikke vil være adgang til omkostningsdækning for udgifter ved klage til Ombudsmanden.

Det er udvalgets opfattelse, at disse betragtninger, samt de forhold, at Ombudsmanden ikke har nogen særlig rolle på skatte- og afgiftsområdet i forhold til andre retsområder, at Ombudsmanden alene kan tage stilling til "ordensmæssige forhold" i forbindelse med, at myndighederne træffer en afgørelse, og at Ombudsmanden ikke er en egentlig klageinstans, må føre til, at der ikke skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter ved klage til Folketingets Ombudsmand i en skatte- eller afgiftssag.

## **9.6.2. Sager ved EF-domstolen**

I det følgende er betegnelsen "skatteyderen" anvendt, selv om det i EU-sammenhænge nok er mere relevant at anvende betegnelsen "den afgiftspligtige", da der er flere afgiftssager med EU-aspekter end skattesager.

### **9.6.2.1. Præjudicielle forelæggelser**

I dag gives der efter administrativ praksis alene omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse for EF-domstolen - d.v.s. i sager, hvor en dansk ret i anledning af en konkret tvist mellem skattemyndighederne og skatteyderen vælger at spørge EF-domstolen om, hvorledes en eller flere EU-bestemmelser - af betydning for sagens afgørelse - skal forstås. Hvis spørgsmålet bringes frem i sidste retsinstant, har retten - medmindre den ikke er i tvivl om fortolkningen (acte clair-doktrinen) - pligt til at forelægge spørgsmålet for EF-domstolen, jf. art. 234, sidste afsnit.

I forbindelse med præjudicielle forelæggelser for EF-domstolen skal parterne afgive diverse skriftlige indlæg i sagen samt procedere denne for domstolen. Den nationale domstol har pligt til at lægge EF-domstolens svar til grund for sin afgørelse af sagen.

Det taler for, at der fortsat skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse, at skatteyderen kun har meget ringe mulighed for selv at styre og begrænse størrelsen af sine omkostninger ved en præjudiciel forelæggelse. Det gælder i hvert fald i de tilfælde, hvor hovedsagen føres for den sidste retsinstant, fordi den danske domstol i den situation har pligt til præjudiciel forelæggelse, hvis der opstår tvivl om fortolkningen af traktaten mv. Dette synspunkt må dog formentlig modificeres i de tilfælde, hvor skatteyderen opfordrer den danske domstol til at forelægge et præjudicielt spørgsmål for EF-domstolen.

Der kan endvidere lægges vægt på, at anvendelsen af sagkyndig bistand må siges at være nødvendig ved behandlingen af en sag ved EF-domstolen.

Med hensyn til de situationer, hvor hovedsagen endnu ikke føres for den sidste retsinstant, og hvor retten alligevel vælger at forelægge et præjudicielt spørgsmål for EF-domstolen, kan argumentet om, at retten har pligt til præjudiciel forelæggelse ikke anvendes, men skatteyderen vil stadig utvivlsomt have behov for sagkyndig bistand, og retten vil også have pligt til at lægge EF-domstolens udtalelser til grund for afgørelsen af hovedsagen. Også her skal man være opmærksom på de tilfælde, hvor skatteyderen opfordrer den danske domstol til at forelægge et præjudicielt spørgsmål for EF-domstolen.

I forbindelse med overvejelserne om, hvorvidt der fortsat skal være adgang til omkostningsdækning til udgifter, som skatteyderen afholder til sagkyndig bistand i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse for EF-domstolen, er det også vigtigt at fremhæve, at muligheden for præjudiciel forelæggelse ikke er indført som et retsmiddel for borgeren. Det er således hverken nødvendigt eller tilstrækkeligt, for at retten kan benytte sig af præjudiciel forelæggelse, at skatteyderen har påberåbt sig en EF-regel, ligesom det heller ikke er afgørende, om skatteyderen har fremsat ønske om præjudiciel forelæggelse.

Det forhold, at skatteyderen således ikke nødvendigvis kan styre, om der skal forelægges et præjudicielt spørgsmål for EF-domstolen, taler for at lægge afgørende vægt på det aspekt, at sagkyndig bistand er nødvendig, og at skatteyderen kun har en meget ringe mulighed for at begrænse sine omkostninger.

I tilknytning til overvejelserne om omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse for EF-domstolen, finder Omkostningsdækningsudvalget anledning til at gøre opmærksom på, at efter artikel 234 er det "en ret i en medlemsstat", der kan forelægge domstolen en præjudicielt spørgsmål. Det betyder, at Højesteret og alle domstole, hvis afgørelser er underkastet appel til Højesteret, kan forelægge et præjudicielt spørgsmål.

EF-domstolen har imidlertid udviklet begrebet "en ret i en medlemsstat" til et selvstændigt fællesskabsretligt begreb og har tilladt nationale myndigheder at forelægge spørgsmål, selv om de i vedkommende stat ikke betragtes som en ret. Se om spørgsmålet; Gulmann og Hagel-Sørensen i EF-ret, 2. udgave, side 275 ff.

Landsskatteretten er et nævn, og ikke en domstol, men Landsskatteretten har domstolslignende træk og har også en høj grad af uafhængighed. Selv om retten er en del af Skatteministeriets organisation, kan der således ikke gives konkrete tjenestebefalinger til Landsskatteretten om sagernes behandling. Det kan tænkes, at EF-domstolen vil anse dette for at være tilstrækkeligt til, at Landsskatteretten kan forelægge præjudicielle spørgsmål.

#### **9.6.2.2. EF-domstolssager, hvor skatteyderen ikke er part**

##### Traktatkrænkelssøgsmål

Efter art. 226 kan Kommissionen anlægge en sag for EF-domstolen mod en medlemsstat, hvis den finder, at staten handler i strid med EU-traktatens bestemmelser, og staten ikke retter sig efter Kommissionens anvisninger. Det sker i form af en såkaldt traktatkrænkelssag mod medlemsstaten.

Tilsvarende kan en medlemsstat anlægge en traktatkrænkelssag mod en anden medlemsstat for EF-domstolen, jf. art. 227. Sagen kan dog ikke anlægges, før den har været forelagt Kommissionen til udtalelse.

Det kan derfor overvejes, om udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med skatteyderens henvendelse til Kommissionen eller til en stat om en traktatstridig adfærd bør dækkes, selv om det ikke er skatteyderen, der er direkte part i en eventuel senere sag ved EF-domstolen, men Kommissionen eller vedkommende stat.



I den forbindelse kan det anføres, at formuleringen af de juridiske problemstillinger kan gøre det nødvendigt med juridisk bistand, selv om Kommissionen har udarbejdet en særlig klageformular. Hertil kommer, at da det i disse tilfælde er Kommissionen eller vedkommende stat, der har bevisbyrden, må det forventes, at skatteyderen undertiden må præstere et omfattende dokumentationsmateriale, hvilket kan være vanskeligt uden medvirken af sagkyndig bistand. Endelig taler det for at yde omkostningsdækning, hvis denne alternative fremgangsmåde er anvendt i stedet for en præjudiciel forelæggelse.

For at begrænse misbrug af en omkostningsdækningsordning til sådanne henvendelser, kan man eventuelt stille som betingelse, at henvendelsen har ført til et sagsanlæg eller til, at sagen har fået et for skatteyderen positivt udfald.

Det er sket, at EF-domstolen har behandlet en sag, som Kommissionen har anlagt mod en stat, samtidig med en præjudiciel forelæggelse. Selv om sagerne ikke formelt forenes, vil den private part i den præjudicielle sag senest i forbindelse med domsforhandlingen få kendskab til indlæggene i det direkte søgsmål og vil kunne fremkomme med synspunkter, der støtter Kommissionen, jf. f.eks. sag 68/79 Hans Just mod Ministeriet for Skatter og Afgifter, saml. 1980.501 (vedrørende lovligheden af "snapseafgiften").

Hvis man vælger at indføre en adgang til omkostning for udgifter til sagkyndig bistand til henvendelser til Kommissionen eller en stat om traktatkrænkelser, bør man sikre, at der i givet fald ikke opnås dobbeltdækning for omkostningerne, hvis EF-domstolen samtidig har fået forelagt et præjudicielt spørgsmål.

Det forhold, at borgeren ikke er part i en sag om traktatkrænkelser, taler imod, at der skal være adgang til omkostningsdækning. Omvendt kan der i dette tilfælde sammenlignes med de situationer, hvor en skatteyder afholder udgifter til en prøvesag, hvis udfald vil blive lagt til grund ved afgørelsen af hans egen sag. I den situation er der efter administrativ praksis i dag adgang til omkostningsdækning. Det taler for, at det ved vurderingen af, om der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter borgeren afholder - f.eks. til indhentelse af dokumentation - i forbindelse med et traktatkrænkelssøgsmål, ikke skal være afgørende, at borgeren ikke er part i sagen.

At klage til kommissionen er ikke en mulighed, der kun kan benyttes af borgere, der mener, at skatte- eller afgiftsregler strider med EU-traktaten. Denne mulighed består for alle borgere og på alle retsområder, der har berøringsflade med EU-retten. Fælles for dem alle er imidlertid, at der ikke er tale om en egentlig klagesag, idet kommissionen er ikke forpligtet til at anlægge et traktatkrænkelssøgsmål, efter at have modtaget en klage fra en borger. En omkostningsdækningsordning, hvorefter der dækkes udgifter afholdt i forbindelse med en klage til kommissionen på skatte- og afgiftsområdet - og eventuelt

et deraf følgende traktatkrænkelssøgsmål, vil således stå i kontrast til, at der ikke på andre retsområder er en tilsvarende ordning. I den forbindelse må der endvidere tages hensyn til, at skatteyderen end ikke er part i traktatkrænkelssagen.

Samlet set taler de her anførte forhold for, at der ikke skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter, som en skatteyder afholder i forbindelse med et traktatkrænkelssøgsmål.

### **9.6.2.3. EF-domstolssager, hvor skatteyderen kan være part**

Bortset fra de præjudicielle forelæggelsessager har private mulighed for at optræde direkte som part ved EF-domstolen i annullationssager, passivitetssager og erstatningssager.

I det omfang disse søgsmålsmuligheder også er relevante for private i told-, skatte- og afgiftssager, bør det overvejes at udvide omkostningsdækningsordningen til også at omfatte de nævnte EF-domstolssager. Det bemærkes, at EF-domstolen efter art. 35 i domstolsstatutten træffer afgørelse om sagsomkostningerne. Da denne afgørelse i praksis beror på et skøn, er det ikke altid givet, at skatteyderens omkostninger bliver dækket fuldt ud, hvorfor spørgsmålet om dækning af de resterende udgifter bliver aktuelt.

#### Annullationssøgsmål

Det kan ikke udelukkes, at der kan forekomme en situation, hvor en - efter skatteyderens opfattelse - ugyldig retsakt (beslutning eller forordning) er formuleret så snævert, at det i realiteten har karakter af en beslutning over for en enkelt virksomhed, f.eks. vedrørende anti-dumpingtold. I disse tilfælde kan virksomheden eventuelt have en interesse i at anlægge et annullationssøgsmål.

Det taler for en adgang til omkostningsdækning, at skatteyderen er part i sagen. Det taler ligeledes for, at der som led i behandlingen af en sag ved EF-domstolen må antages at være behov for sagkyndig bistand.

Det taler imod en adgang til omkostningsdækning i disse sager, at der er tale om, at sagen anlægges mod en EU-institution, som efter borgerens opfattelse har udstedt en ugyldig retsakt, der er rettet til borgeren. Det kan således anføres, at der ikke er nogen logisk sammenhæng i at lade den danske statskasse dække en borgers udgifter til et søgsmål mod den pågældende EU-institution, fordi denne muligvis har udstedt en ugyldig retsakt, og at det ville være mere nærliggende, hvis EU dækkede borgerens omkostninger.

#### Passivitetssøgsmål

En medlemsstat eller Kommissionen kan indbringe en klage til EF-domstolen over, at en EU-institution i strid med traktaten har undladt at træffe afgørelse efter at være blevet opfordret hertil, jf. art. 232. I samme artikel er det bestemt, at enhver fysisk eller juridisk person på samme betingelser kan indbringe en klage til domstolen over, at en institution har undladt at udstede en retsakt til denne.

Det kan også på skatteområdet tænkes, at en virksomhed eventuelt vil være interesseret i at anlægge et pasivitetssøgsmål mod f.eks. Kommissionen.

Det taler for en adgang til omkostningsdækning, at skatteyderen er part i sagen. Det taler ligeledes for, at der som led i behandlingen af en sag ved EF-domstolen må antages at være behov for sagkyndig bistand.

Det taler imod en adgang til omkostningsdækning i disse sager, at der er tale om at sagen anlægges mod en EU-institution, som efter borgerens opfattelse har forholdt sig passiv i en given sammenhæng. Det kan således anføres, at der ikke er nogen logisk sammenhæng i at lade den danske statskasse dække en borgers udgifter til et søgsmål mod den pågældende EU-institution, fordi denne muligvis har optrådt passivt, og at det ville være mere nærliggende, hvis EU dækkede borgerens omkostninger.

#### Erstatningssøgsmål

Hvis en retsakt findes at være ugyldig - og borgeren ikke vælger hverken annullationsøgsmålet eller sagsanlæg ved de nationale domstole med deraf følgende eventuel præjudiciel forelæggelse - har den borger, der har en retlig interesse heri, mulighed for at anlægge et erstatningssøgsmål mod den EU-institution, der har udstedt retsakten, jf. art. 235.

Det taler for en adgang til omkostningsdækning, at skatteyderen er part i sagen. Det taler ligeledes for, at der som led i behandlingen af en sag ved EF-domstolen må antages at være behov for sagkyndig bistand.

Det taler imod en adgang til omkostningsdækning i disse sager, at der er tale om at sagen anlægges mod en EU-institution, som efter borgerens opfattelse har pådraget sig et erstatningsansvar over for borgeren. Det kan således anføres, at der ikke er nogen logisk sammenhæng i, at lade den danske statskasse dække en borgers udgifter til et søgsmål mod den pågældende EU-institution, fordi denne muligvis har pådraget sig et erstatningsansvar, og at det ville være mere nærliggende, hvis EU dækkede borgerens omkostninger.

Også i relation til de sager ved EF-domstolen hvor skatteyderen kan være part, kunne man anføre, at den mulighed også består for borgeren på andre retsområder, der har berøringsflade med EU-retten,

men at der ikke på disse områder er en omkostningsdækningsordning, hvorfor der heller ikke bør være det på skatte- og afgiftsområdet.

Imidlertid kan det forhold, at der netop er tale om at skatteyderen er part i en sag ved EF-domstolen, således at der er tale om et retsmiddel for den pågældende, anføres til støtte for, at omkostningsdækningsordningen bør omfatte udgifter afholdt til sådanne sager, i det omfang de vedrører skatte-, afgifts- eller toldspørgsmål.

#### **9.6.2.4. Sammenfatning - EF-domstolssager**

Det er udvalgets opfattelse, at i det omfang det er muligt, at en skatteyder - ud over ved de præjudicielle forelæggelser - kan være part i en sag ved EF-domstolen, skal der være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand mv., som skatteyderen afholder i forbindelse med sagen.

Omkostningsdækningsordningen bør dog ikke omfatte udgifter til sagkyndig bistand ved EF-domstolen, i det omfang det er muligt, at få godtgjort udgifterne af EU, jf. EF-domstolsstatutten artikel 35.

#### **9.6.3. Sager, der behandles efter proceduren i EU's voldgiftskonvention**

Det kan overvejes, om udgifter, som et foretagende (skatteyderen) afholder til sagkyndig bistand i en sag, der behandles efter proceduren i EU's voldgiftskonvention, bør dækkes efter reglerne om omkostningsdækning. Konventionen er nærmere omtalt i bilag 8.

Skatteyderen vil efter al sandsynlighed have behov for sagkyndig bistand i forbindelse med benyttelsen af proceduren efter konventionen. Hertil kommer, at når sagen behandles ved voldgiftsudvalget, har skatteyderen pligt til at forelægge dokumentation mv. og give møde for udvalget. Disse omstændigheder taler for, at der skal være adgang til omkostningsdækning.

Hertil kommer, at afklaringen af armslængdespørgsmålet har betydning for skatteansættelsen, hvortil der kan ydes tilskud til sagkyndig bistand, når sagen behandles i det administrative klagesystem. Proceduren efter voldgiftskonventionen kan bruges som et alternativ til klage i det administrative system, hvilket også taler for, at der skal være adgang til omkostningsdækning. Proceduren kan også bruges parallelt med, at sagen behandles i det administrative system, men dette ses ikke at være en hindring for, at der ydes omkostningsdækning både til de udgifter, der er afholdt i forbindelse med klagen i det administrative system og til de udgifter, der er afholdt i forbindelse med proceduren efter voldgiftskonventionen.

##### **9.6.3.1. Sager, der behandles i første instans**

Hvis der skulle gives omkostningsdækning for udgifter, der er afholdt til sagkyndig bistand på et tidligere tidspunkt end ved påbegyndelsen af en klagesag, kunne det være for udgifter, der er afholdt som følge af at der efter konventionen er givet "underretning", idet underretningen i Danmark sker ved agterskrivelsen. Spørgsmålet om, hvorvidt der skal kunne ydes tilskud til udgifter, der er afholdt som følge af en agterskrivelse er behandlet og ikke fundet hensigtsmæssig i afsnit 9.2.1.1.2. Der henvises derfor til argumentationen i dette afsnit.

Da Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at omkostningsdækningsordningen fremover indrettes således, at der kun gives tilskud til klagesager, kunne man parallelt hermed bestemme, at skatteyderen først opnår ret til omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med henvendelsen (klagen) til Told- og Skattestyrelsen. Alternativt kunne det bestemmes, at der kun er adgang til omkostningsdækning for udgifter, der er afholdt i forbindelse med et rådgivende udvalgs behandling af sagen. Da staterne imidlertid kan forhandle i op til to år, før et sådant udvalg nedsættes, taler hensynet til skatteyderen for, at der skal være adgang til omkostningsdækning for udgifter forbundet med klage til Told- og Skattestyrelsen.

I en sag om armslængdespørgsmål, der behandles efter konventionen, er der to skatteydere, der er parter, idet spørgsmålet vedrører begge de interesseforbundne foretagenders skatteansættelser, og de har således begge pligt til at forelægge dokumentation mv. for det rådgivende udvalg og til give møde for udvalget. Det er dog tilstrækkeligt for, at proceduren efter voldgiftskonventionen påbegyndes, at blot det ene foretagende har henvendt sig til skattemyndighederne i det land, hvor det er hjemmehørende, for at få ophævet en dobbeltbeskatning.

Det betyder, at et foretagende (skatteyder), der er hjemmehørende i Danmark, kan blive involveret i en voldgiftskonventionssag, dels ved at skatteyderen selv retter henvendelse til Told- og Skattestyrelsen med henblik på at få ophævet en dobbeltbeskatning, dels ved at det med skatteyderen forbundne foretagende i et andet konventionsland retter henvendelse til skattemyndighederne dér med henblik på at få ophævet dobbeltbeskatningen.

For at undgå forskelsbehandling i de to situationer, hvor det er muligt for en dansk skatteyder at blive involveret i en konventionssag, bør der kunne ydes omkostningsdækning i begge situationer.

### **9.6.3.2. Sammenfatning - EU's voldgiftskonvention**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der ydes omkostningsdækning i sager der behandles efter EU's voldgiftskonvention, og at tilskud ydes fra tidspunktet for henvendelsen (klagen) til Told- og Skattestyrelsen. Der bør også kunne ydes tilskud, hvis en skatteyder bliver involveret i en

konventionssag, fordi det med skatteyderen interesseforbundne foretagende i et andet land, henvender sig til skattemyndighederne dér.

#### **9.6.4. Sager vedrørende eventuel overtrædelse af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention**

Det antages, at artikel 6 om retfærdig rettergang i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (EMK) ikke finder anvendelse på skatter og afgifter, men at der kan forekomme sager, hvor de generelle principper, der gælder i henhold til EMK, kan komme til at spille en rolle i forbindelse med et spørgsmål vedrørende skatter og afgifter. Som et eksempel nævnes EMK artikel 14 om ulovlig forskelsbehandling af borgerne inden for en medlemsstat.

Da der således i forbindelse med skatte- og afgiftssager kan opstå spørgsmål om krænkelse af EMK's artikler - bortset fra artikel 6 - er det spørgsmålet, om der i givet fald bør ydes omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand afholdt i forbindelse med en klage til Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol (EMD).

Det taler for en adgang til omkostningsdækning, at der formentlig for langt de fleste sagers vedkommende er behov for sagkyndig bistand.

Det taler imod en adgang til omkostningsdækning - eller det giver i hvert fald grundlag for nøjere overvejelser - at der i relation til en klage til EMD er tale om, at det er den danske stat som sådan, der klages over, således at det formentlig kan være vanskeligt at retfærdiggøre, at der skal være adgang til omkostningsdækning til klager over den danske stat for krænkelse af EMK på netop skatteområdet, men ikke på andre områder, f.eks. det sociale område.

Selv om der kan anføres gode argumenter for at indføre en omkostningsdækningsordning på områder, hvor en sådan ikke findes i dag, f.eks. på det sociale område, bør dette ikke være et forhold, der afholder udvalget fra at foreslå en udvidet omkostningsdækningsordning på skatteområdet.

Lige netop i relation til overvejelserne om, hvorvidt der skal være adgang til omkostningsdækning i forbindelse med EMD's behandling af en sag, der vedrører skatte- og afgiftsområdet, kan der imidlertid være grund til at sammenligne skatte- og afgiftsområdet med andre retsområder.

Hvis der på skatteområdet indføres en adgang til omkostningsdækning for udgifter ved klage til EMD over den danske stat f.eks. for krænkelse af EMK art. 14 om ulovlig forskelsbehandling mellem borgere i en medlemsstat, vil en sådan ordning i videre omfang end den nuværende ordning efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A, stå i kontrast til, at der på det sociale område - f.eks. i en

tvangsfjernelsessag - ikke vil være adgang til omkostningsdækning for udgifter til klage over en krænkelse af EMK art. 8 om familiens enhed.

Det taler således imod en adgang til omkostningsdækning, at EMD ikke på skatte- og afgiftsområdet har nogen særlig funktion i forhold til andre retsområder.

Efter lov nr. 940 af 20. december 1999 om retshjælp til indgivelse og førelse af klagesager for internationale klageorganer i henhold til menneskerettighedskonventioner, kan der ydes retshjælp til indgivelse og førelse af klagesager mod Danmark for internationale klageorganer, som i henhold til konventioner, som Danmark har tiltrådt, skal behandle klager fra en person over en krænkelse af vedkommendes rettigheder efter konventionen, jf. lovens § 1.

Retshjælpen omfatter godtgørelse fra statskassen af rimelige udgifter til advokat og øvrige rimelige udgifter, der er nødvendige for førelse af sagen, jf. lovens § 4, stk. 1. Retshjælpen omfatter alene de omkostninger, som det ikke er muligt at få godtgjort af det internationale klageorgan, jf. lovens § 2, stk. 2.

Loven træder i kraft den 1. april 2000 og finder anvendelse på klager, der indgives til et internationalt klageorgan efter lovens ikrafttræden.

#### **9.6.4.1. Sammenfatning - Sager vedrørende eventuel overtrædelse af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention**

Det er omkostningsdækningsudvalgets vurdering, at lov nr. 940 af 20. december 1999 om retshjælp til indgivelse og førelse af klagesager for internationale klageorganer i henhold til menneskerettighedskonventioner, er mere anvendelig til at dække behovet for støtte til udgifter til sagkyndig bistand mv., som er forbundet med en klage til EMD, end en omkostningsdækningsordning, der i givet fald kun ville omfatte skatte- og afgiftssager.

### **9.7. Sammenfatning - tilskudsberettigede sagstyper**

I det foregående har Omkostningsdækningsudvalget bl.a. set på, hvad formålet med en omkostningsdækningsordning er og bør være. I den forbindelse har udvalget først og fremmest fundet, at omkostningsdækningsordningen skal medvirke til at sikre, at borgerne ikke afholder sig fra at indbringe skatte- og afgiftsmyndighedernes afgørelser for en højere administrativ instans eller for domstolene. Den betragtning gør sig særligt gældende på skatte- og afgiftsområdet, der for mange borgere forekommer kompliceret og uoverskueligt, og hvor det kan være en fordel at lade sig bistå af sagkyndige i forbindelse med behandlingen af en klagesag.

Det er også overvejet, om omkostningsdækningsordningen kan og skal medvirke til, at den afgørelse, der træffes i første instans, bliver rigtig, således at behovet for påklage overflødiggøres.

Dette er sket ud fra et hovedsynspunkt om, at en omkostningsdækningsordning, der giver mulighed for at yde tilskud til udgifter der er afholdt i forbindelse med førsteinstansbehandlingen af en sag, vil medvirke til, at de rigtige afgørelser træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt, dels ud fra den betragtning, at forholdet mellem myndigheder og borger / virksomhed bliver mere jævnbyrdigt, når borgeren / virksomheden er repræsenteret ved en sagkyndig, og dels ud fra den betragtning, at når der medvirker sagkyndig bistand i en sag, nås der hurtigere frem til det, der er problemets kerne i sagen.

Omkostningsdækningsudvalget har generelt fundet, at uanset, om man vælger at omkostningsdækningsordningen kun skal dække udgifter afholdt i forbindelse med en klagesag, eller om ordningen også skal omfatte udgifter, der er afholdt som følge af myndighedens første henvendelse, f.eks. i form af et forslag om en ændret skatteansættelse (agterskrivelse), vil der være risiko for, at tilskudsansøger vil forsøge at få dækket uvedkommende udgifter. Omkostningsdækningsudvalget har derfor ikke fundet, at sådanne "misbrugsbetragtninger" kunne være afgørende for valget af om omkostningsdækningsordningen kun skal omfatte klage- og domstolssager, eller om den også skal omfatte sager, der behandles i første instans.

Udvalget har derimod fundet det mere væsentligt, at en eventuel ændring omkostningsdækningsordningen på dette punkt, ikke kommer til at betyde, at myndighederne skal foretage konkrete vurderinger ved afgørelsen af, om omkostningsdækning skal ydes. Dette er vigtigt af retssikkerhedsmæssige hensyn til borgerne / virksomhederne, som skal have mulighed for at forudse, hvilke udgifter de pågældende kan forvente at få dækket, samt af hensyn til administrationen af ordningen, idet en ordning, der beror på skøn, formentlig vil kræve, at uvildige instanser uden for skattestyrelseslovens område træffer afgørelse i sager om omkostningsdækning, hvis afgørelserne skal have den fornødne tillid og respekt. Se herom kapitel 7, afsnit 7.6.3

I kapitel 14 er der givet et provenuskøn over, hvad omkostningsdækningsordningen kommer til at koste under hensyntagen til udvalgets forslag og anbefalinger.

På baggrund af disse overvejelser om tilskud til henholdsvis klagesager og sager, der behandles i første instans, anbefaler Omkostningsdækningsudvalget, at der ydes omkostningsdækning til klage- og domstolsbehandling af følgende sagstyper, uanset om sagen føres igennem til kendelse eller dom:

Skat

- Skatteansættelser, herunder skatteforbehold og omgørelse
- Genoptagelse af skatteansættelser på skatteyderens foranledning



- Klage over bindende forhåndsbesked
- Ejendomsvurderingssager, f.s.v.a. klagebehandling i Landsskatteretten
- Bevillinger og dispensationer
- Forskudsopgørelsen

#### Arbejdsgiverkontrol

- Sager om indeholdelsespligt mv., hvor der i dag er klageadgang til Landsskatteretten
- Sager om hæftelse

#### Told og afgifter, herunder moms

- Sager vedrørende afgiftsgrundlaget (de sagstyper, der i dag kan påklages til Landsskatteretten)
- Sager om fastsættelsen af et toldbeløb (de sagstyper, der i dag kan påklages til Landsskatteretten)

Herudover anbefaler Omkostningsdækningsudvalget, at der skal være adgang til omkostningsdækning til anmodninger om genoptagelse af allerede afsagte skatteankenævns - og landsskatteretskendelser.

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler i øvrigt, at der ydes omkostningsdækning i sager ved EF-domstolen, hvor borgeren er part, herunder til præjudicielle forelæggelser, samt til sager, der behandles efter proceduren i EU's voldgiftskonvention

Omkostningsdækningsudvalgets anbefalinger betyder en udvidelse af den gældende omkostningsdækningsordning, først og fremmest f.s.v.a. arten af sagstyper, hvortil der kan ydes tilskud, men anbefalingerne indebærer også, at der kan ydes tilskud til sager, der klagebehandles ved Told- og Skattestyrelsen, ved Ligningsrådet og ved skyldrådene.

Efter udvalgets anbefaling vil der således kunne ydes tilskud til sager om ejendomsvurderingen, der klagebehandles ved skyldrådene (og Landsskatteretten).

F.s.v.a. sager, der klagebehandles i Told- og Skattestyrelsen, vil der kunne ydes tilskud til sager om genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene før 1990 uden for 5-årsfristen, for indkomstårene 1990-1996 uden for 3-årsfristen samt sager om genoptagelse af skatteansættelsen for 1997 og senere, uden for 3-årsfristen i tilfælde, hvor genoptagelse beror på, at der er begået ansvarspådragende fejl ved ligningen.

Efter udvalgets anbefaling vil der også kunne ydes tilskud til sager om omgørelse, der klagebehandles ved Ligningsrådet.

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at der ikke ydes omkostningsdækning til følgende sagstyper:

- Told- og afgiftssager, som kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, dvs. sager vedrørende registrering, regnskab, kontrol og afgiftsbetaling.
- ArbejdsgiverkontROLSager, som kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, dvs. sager vedrørende registrering, angivelse, betaling og oplysningspligt. F.s.v.a. sager om hæftelse, se ovenfor.
- Sager, der behandles ved Folketingets Ombudsmand
- Sager vedrørende overtrædelse af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

## **Kapitel 10. Udvalgets overvejelser om de tilskudsberettigede udgifter**

### **10.1. Hvad skal der forstås ved “sagkyndig bistand” ?**

Efter skattestyrelseslovens § 33A ydes der tilskud til dækning af udgifter, som den skattepligtige har betalt for sagkyndig bistand m.v. Hermed forstås bistand, som er ydet af

- en advokat,
- en statsautoriseret revisor,
- en registreret revisor,
- en konsulent i driftøkonomi, jf. § 1, stk. 4, i lov om tilskud til jordbrugets konsulentvirksomhed, jf. § 2, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1100 af 13. december 1996,
- et medlem af Foreningen af Danske Revisorer og/ eller
- af en person, der kan sidestilles hermed.

Det beror på en konkret bedømmelse, om en person kan sidestilles med de nævnte sagkyndige. Hvis en person kan dokumentere personlig uddannelse og praktisk erfaring i behandlingen af skatte- og afgiftssager, vil den pågældende normalt blive godkendt som sagkyndig.

Fastlæggelsen af begrebet “sagkyndig bistand” synes i praksis ikke at have givet anledning til problemer, og der synes derfor heller ikke at være behov for at udvide personkredsen.

### **10.2. Skal området for tilskudsberettigede udgifter ændres?**

Efter den gældende omkostningsdækningsordning kan der ydes tilskud til

- sagkyndig bistand
- retsafgifter,
- udgifter til syn og skøn
- udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, herunder rejseudgifter for sagkyndige og vidner.

De nævnte udgifter vil - bortset fra udgifterne til klagegebyret til Landsskatteretten - typisk dække samtlige de udgifter i en skattesag, som skatteyderen selv afholder. Omkostningsdækningsudvalget har derfor fundet, at de udgifter, hvortil der kan ydes tilskud efter den gældende omkostningsdækningsordning, fortsat skal være tilskudsberettigede.

Udvalget har imidlertid herudover drøftet det gældende område for syn og skøn, og om der eventuelt bør ske yderligere udvidelser af området for udgiftsdækning.

### **10.2.1. Udgifter til syn og skøn**

I sager om bindende forhåndsbesked ved Ligningsrådet er det muligt at få udmeldt syn og skøn, jf. skattestyrelseslovens § 20 B, stk. 5. Ved Ligningsrådet dækkes udgifterne hertil ikke efter den gældende omkostningsdækningslov. I modsætning hertil dækkes udgifter til syn og skøn ved Landsskatteretten efter omkostningsdækningsordningen, og Landsskatteretten har mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning af udgifter, der er afholdt til syn og skøn, jf. skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2.

I det følgende vurderes ordningerne med syn og skøn ved henholdsvis Landsskatteretten og Ligningsrådet i relation til omkostningsdækningsspørgsmålet.

#### **10.2.1.1. Syn og skøn ved Landsskatteretten**

Hensigten med ved lov nr. 215 af 28. april 1993 at indføre en adgang til fuld dækning af udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med syn og skøn i en landsskatteretssag var ifølge bemærkningerne til loven (L 80, Folketingsåret 1992-93) at mindske antallet af landsskatteretssager, der blev indbragt for domstolene yderligere.

Landsskatteretten har oplyst, at kun meget få landsskatteretssager, hvori der har været foretaget syn og skøn, indbringes for domstolene. Landsskatteretten vurderer i øvrigt, at nedsættelsesprocenten (d.v.s. andelen af de sager, hvori skatteyderen får helt eller delvis medhold) er væsentlig højere i de sager, hvori der har været foretaget syn og skøn, end i andre sager ved Landsskatteretten.

I bemærkningerne til ovennævnte L 80 anføres det, at adgangen til fuld dækning tilskynder klageren til optimalt at søge en sag belyst ved Landsskatteretten. Hermed varetages det hensyn, at den rigtige afgørelse træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt.

Det er anført, at afholdelse af syn og skøn er forbundet med store omkostninger. Hvis der ikke var adgang til fuld omkostningsdækning til syn og skøn i Landsskatteretten, ville mange klager måske vente med at begære syn og skøn til sagen var indbragt for domstolene. Hvis klageren fik medhold ved domstolene, ville skattemyndighederne skulle dække udgifterne til syn og skøn efter retsplejelovens regler om sagsomkostninger, og hvis klageren ikke fik medhold, ville den pågældende kunne få udgifterne dækket efter de almindelige regler om omkostningsdækning. Uden Landsskatterettens mulighed for at give tilsagn om fuld omkostningsdækning, ville klageren således have et økonomisk incitament til at afvente domstolsbehandling, før den pågældende begærede syn og skøn.

Disse forhold taler for at opretholde den nuværende ordning med adgang til fuld dækning af de udgifter til sagkyndig bistand mv., der er forbundet med syn og skøn, når syn og skøn har tilført sagen væsentlige oplysninger, der ikke mere hensigtsmæssigt kunne være indhentet på en anden måde.

For at opretholde ordningen taler endvidere, at der udvalget bekendt ikke har været dårlige erfaringer med ordningen, som kan opveje de retssikkerhedsmæssige, herunder de procesbesparende fordele ved ordningen.

#### Forhåndstilsagn om fuld dækning af udgifter til syn og skøn

De udgifter, der efter skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 1, nr. 3, dækkes til syn og skøn er f.eks. honorar til syn- og skønsmanden, advokathonorar i forbindelse med syns- og skønsforretningen og retsafgifter.

Syns- og skønsmandens honorar er undergivet byrettens kontrol, idet honoraret fastsættes af retten, jf. retsplejelovens § 211. Det er kun syns- og skønsmandens honorar, herunder andre udgifter syns- og skønsmanden afholder til f.eks. rejser, der er undergivet byrettens kontrol. Skatteyderens egne udgifter til advokat i en syns- og skønssag dækkes fuldt ud, hvis Landsskatteretten bestemmer det, men disse udgifter er ikke undergivet byrettens kontrol.

Syns- og skønsmanden kommer normalt selv med et forslag til honorarfastsættelse. Der findes ingen faste retningslinier for opgørelsen af honoraret, men da det er et borgerligt ombud at være retligt udmeldt syns- og skønsmand, er udgangspunktet for opgørelsen af honoraret, at skønsmanden skal have erstattet sin tabte arbejdsfortjeneste. Det er således et arbejdsvederlag, der skal tage udgangspunkt i det tidsforbrug, der efter sagens karakter og karakteren af de stillede spørgsmål, med rimelighed kan anses for nødvendigt.

Byretten hører parterne, om de har indsigelser mod honorarets fastsættelse. Hvis en af parterne har indsigelser mod honorarforslaget, træffer retten afgørelse ved kendelse. Størrelsen af syns- og skønsmandens honorar er således undergivet det almindeligt gældende forhandlingsprincip ved domstolene.

Hvis der skal gøres indsigelse mod en syns- og skønsmands forslag til honorar, vil myndighederne (dvs. told- og skatteregionen eller Told- og Skattestyrelsen) formentlig skulle sandsynliggøre / bevise, at ikke kun honoraret som sådan er for stort, men at enten timeforbrug eller timesats sammenholdt med en vurdering af, om honoraret står i rimeligt forhold til sagsgenstanden, klart kan kritiseres. Noget sådant kan være vanskeligt at dokumentere, men som det fremgår af kapitel 7, afsnit 7. 8. har myndighederne

muligvis adgang til at få størrelsen af honoraret prøvet ved syns- og skønsmandens branchenævn, hvis afgørelse så kan lægges til grund for byrettens beslutning.

#### Afslag på forhåndstilsagn om fuld dækning

I de tilfælde, hvor Landsskatteretten ikke umiddelbart skønner, at syn og skøn kan tilføre sagen væsentlige oplysninger, der ikke mere hensigtsmæssigt kan indhentes på en anden måde, bør retten fortsat have mulighed for at afslå at give forhåndstilsagn om fuld dækning af udgifterne til syn og skøn. En sådan mulighed for retten vil medvirke til at afholde klagere fra at begære syn og skøn afholdt i sager, hvor det forekommer unødvendigt, men omvendt vil Landsskatteretten have mulighed for efterfølgende at bestemme, at der skal ydes fuld dækning af udgifterne, hvis klageren alligevel vælger at begære syn og skøn i de tilfælde, hvor det alligevel viser sig, at syn og skøn har tilført sagen væsentlige oplysninger.

Landsskatteretten har overfor udvalget oplyst, at retten bestræber sig på at præcisere, hvad der gives tilsagn om fuld dækning til, og at tilsagnet normalt gives uden, at man får forelagt et forslag til syns- og skønstema.

#### Tidsforløbet i syns- og skønssagerne

Der har fra forskellig side været peget på, at tidsforbruget i syns- og skønssagerne er urimeligt stort. Det skyldes bl.a., at der mellem parterne ofte udspiller sig lange diskussioner om valg af syns- og skønsmand og om formuleringen af de enkelte spørgsmål.

Som en mulig løsning på dette problem skal udvalget gøre opmærksom på, at da parterne har mulighed for at stille supplerende eller alternative spørgsmål i syns- og skønstemaet, bør dette anvendes i større omfang. En sådan løsning gør ikke sagen væsentlig dyrere, og Landsskatteretten har over for Omkostningsdækningsudvalget oplyst, at Landsskatteretten næppe vil have vanskeligt ved at finde ud af, hvad det er relevant at lægge vægt på i syns- og skønserklæringen.

Told- og Skattestyrelsens medlem af udvalget har over for udvalget oplyst, at der i Styrelsen fra 1. februar 2000 er blevet etableret et retssags- og overtrædelseskantor bl.a. med henblik på en stærkere styring af syns- og skønssagerne.

#### Andre forhold

Landsskatteretten har overfor udvalget gjort opmærksom på, at der ikke er overensstemmelse mellem ordlyden i skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2, og § 21, stk. 6, i forretningsordenen for Landsskatteretten. Efter skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2, kan Landsskatteretten bestemme, at

udgifter, der er afholdt til syn og skøn i en landsskatteretssag, skal dækkes fuldt ud. Efter forretningsordenen § 21, stk. 6, kan Landsskatteretten bestemme, at udgifter afholdt til syn og skøn skal dækkes fuldt ud, når syn og skøn har tilført eller skønnes at kunne tilføre sagen væsentlige nye oplysninger mv.

I praksis er det i følge Landsskatteretten mest anvendt at give forhåndstilsagn om fuld dækning. Det bør i forbindelse med en ændring af omkostningsdækningsordningen sikres, at der er overensstemmelse mellem skattestyrelsesloven og forretningsordenen for Landsskatteretten.

#### **10.2.1.2. Syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked ved Ligningsrådet**

Som nævnt i afsnit 10.2.1. er det i sager om bindende forhåndsbesked ved Ligningsrådet muligt at få udmeldt syn og skøn, jf. skattestyrelseslovens § 20 B, stk. 5. Som det også er nævnt i dette afsnit dækkes udgifterne hertil i dag ikke efter den gældende omkostningsdækningsordning.

Udvalget har overvejet, om det bør være muligt for Ligningsrådet at give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning af udgifter, der er afholdt til syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked på tilsvarende måde, som Landsskatteretten i dag har mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning til syn og skøn i skatte- og afgiftssager.

En sådan ordning vil i givet fald betyde, at Ligningsrådet i sager om bindende forhåndsbesked kan meddele forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning, når rådet skønner, at syn og skøn kan tilføre sagen væsentlige oplysninger, der ikke mere hensigtsmæssigt kan indhentes på en anden måde.

En sådan forhåndstilsagnsordning ved Ligningsrådet vil givetvis medvirke til at mindske antallet af sager om bindende forhåndsbesked, som bliver påklaget til Landsskatteretten. Dette støttes på erfaringerne med forhåndstilsagnsordningen ved Landsskatteretten. Her indbringes - som nævnt i afsnit 10.2.1.1. - kun meget få sager for domstolene, hvori der har været foretaget syn og skøn.

En sådan ordning vil også varetage det hensyn, at den rigtige afgørelse træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt. Om de procesøkonomiske fordele, der er ved at give skatteyderne økonomisk incitament til at foretage syn og skøn så tidligt som muligt, kan der henvises til afsnit 10.2.1.1. ovenfor.

Det er Omkostningsdækningsudvalgets opfattelse, at ovennævnte forhold taler for det hensigtsmæssige i, at der gives Ligningsrådet mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning i forbindelse med syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked.

#### **10.2.1.3. Sammenfatning**

Det er Omkostningsdækningsudvalget opfattelse, at den mulighed Landsskatteretten har for at kunne give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning er gavnlig, særligt i en procesbesparende henseende. Udvalget lægger især vægt på, at kun få sager, hvor der har været afholdt syn og skøn, indbringes for domstolene, og at nedsættelsesprocenten i landsskatteretssager, hvori der har været afholdt syn og skøn er væsentligt højere end i andre sager.

Udvalget anbefaler derfor, at Landsskatteretten fortsat skal have mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld dækning af udgifter til syn og skøn i landsskatteretssager, og at de mindre problemer, der i dag er ved ordningen løses administrativt .

Endvidere anbefaler udvalget, at skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2, præciseres.

Ud fra samme hensyn, der taler til fordel for opretholdelsen af en forhåndstilsagnsordning ved Landsskatteretten, anbefaler udvalget endelig, at der gives mulighed for forhåndstilsagn om fuld dækning af udgifter til syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked ved Ligningsrådet.

### **10.2.2. Klagegebyret ved Landsskatteretten**

For så vidt angår klagegebyret til Landsskatteretten tilbagebetales det til skatteyderen, hvis denne får helt eller delvis medhold ved Landsskatteretten eller ved en efterfølgende domstolsprøvelse af Landsskatterettens afgørelse. Kun såfremt skatteyder ikke får medhold i et klagepunkt, eller skatteyder trækker sagen tilbage eller går videre til domstolene, uden at Landsskatteretten har nået at træffe afgørelse i sagen - jf. overspringelsesreglen i skattestyrelseslovens § 31, stk. 2 - og skatteyder ikke får helt eller delvis medhold i retssagen, vil skatteyder have afholdt en ikke-dækningsberettiget udgift. Spørgsmålet er, om der i denne situation skal ydes omkostningsdækning til klagegebyrudgiften.

Ifølge forarbejderne til bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 25, stk. 4, (L 6, Folketingsåret 1989-90) skal indførelsen af klagegebyret ses som en klagebegrænsende foranstaltning.

Man kan på den baggrund argumentere for, at hvis der ydes omkostningsdækning i en sådan situation, vil effekten af den klagebegrænsende virkning aftage i samme grad, som der ydes dækning for denne udgift.

Hvis skatteyder ikke får medhold i et klagepunkt, og sagen ikke videreføres ved domstolene med et helt eller delvist gunstigt resultat for skatteyder, eller hvis skatteyder benytter sig af overspringelsesreglen, og domstolsprøvelsen ikke gennemføres helt eller delvist til gunst for skatteyder, må dette almindeligvis tages som udtryk for, at det er med rette, at myndighederne i sin tid gennemførte beskatningen af skatteyderen.



Hæver skatteyderen sagen, ligger der heri normalt en erkendelse fra skatteyderens side af, at skattemyndighederne har gennemført ansættelsesforhøjelsen med rette.

Det synes derfor ikke rimeligt, at der skal ydes omkostningsdækning til klagegebyret. Det er i hvert fald klart, at såfremt dette sker, vil der også blive ydet dækning til skatteydere, der altid vil klage - uanset udsigten til at få medhold.

### **10.2.3. Pålagte sagsomkostninger**

Ud over de udgifter, som skatteyder selv afholder, kan skatteyderen efter retsplejelovens § 312 blive pålagt at betale modpartens - dvs. Skatteministeriets - sagsomkostninger. Fra forskellig side er det blevet foreslået, at man - ud over den gældende ordning med tilskud til egne sagsomkostninger - fremover også gør pålagte sagsomkostninger tilskudsberettigede.

Efter retsplejelovens § 312 er den tabende part pligtig at erstatte modparten de ham ved retssagen påførte udgifter, for så vidt parterne ikke selv har truffet en anden overenskomst, eller retten i særlige omstændigheder finder skellig grund til at gøre afvigelse fra denne regel.

Der er tale om en bestemmelse, hvor domstolene på baggrund af en skønsmæssig vurdering i hver enkelt tilfælde af rimeligheden af de udgifter, som den vindende part har afholdt, fastsætter de pålagte sagsomkostninger, jf. kapitel 3, afsnit 3.4.2.2.

Af statsregnskabet for finansåret 1998 kan det under § 9, konto 09.11.51 ( "retssager m.v.") ses, at Skatteministeriet i 1998 blev pålagt at betale 5 mill. kr i sagsomkostninger. Skatteministeriets øvrige omkostninger ved retssagerne udgjorde 25,6 mill. kr. Denne post dækker dog andet end ministeriets udgifter til egentlige retssager, idet den bl.a. også dækker udgifter til responsa fra Kammeradvokaten eller andre advokater i sager uden tilknytning til verserende retssager.

Af statsregnskabet kan det endvidere ses, at skatteyderne i 1998 blev pålagt at betale 4,3 mill. kr. i sagsomkostninger til Skatteministeriet.

Selv om Skatteministeriet i 1998 har fået medhold i ca. 75 pct. af sagerne ved domstolene, har domstolene alligevel tilkendt ministeriet 0,7 mill. kr. mindre i sagsomkostninger end ministeriet er blevet pålagt at betale til skatteyderne i de ca. 25 pct. af sagerne, som skatteyderne har vundet. Der er med andre ord tale om en væsentlig mere liberal udmålingspraksis fra domstolenes side, når det drejer sig om at fastsætte de sagsomkostninger, som skatteyderne skal betale til Skatteministeriet end omvendt.

De sagsomkostninger, som Skatteministeriet er blevet tilkendt i 1998, dækker alene ca. 20 pct. af de 25, 6 mill. kr., som udgør ministeriets samlede udgifter til retssagerne. Som det allerede er nævnt, indgår der i dette beløb dog også udgifter, som ikke relaterer sig til retssagerne. Imidlertid skønnes dette at være et mindre beløb.

Ovennævnte forhold taler imod en udvidelse af omkostningsdækningsordningen til også at omfatte pålagte sagsomkostninger.

En adgang til omkostningsdækning for pålagte sagsomkostninger kan desuden give anledning til principielle overvejelser i relation til domstolssystemet.

Der kan således ikke ses bort fra, at en udvidelse af de udgifter, der kan opnås tilskud til i forbindelse med en retssag, vil kunne påvirke antallet af sager ved domstolene, og dermed berøre spørgsmålet om domstolenes bevillinger. Omfanget af en sådan påvirkning er ikke klarlagt.

Endvidere kan der peges på, at reglerne om fri proces giver adgang til fuld omkostningsdækning, hvis den pågældende har rimelig grund til at føre proces og i øvrigt opfylder de økonomiske betingelser herfor (trangskriteriet). Der kan herudover meddeles fri proces - uafhængigt af indtægt - i sager som er af principiel karakter eller af almindelig offentlig interesse, eller som har væsentlig betydning for ansøgerens sociale eller erhvervmæssige situation, jf. kapitel 3, afsnit 3.4.1.

Overfor betragtningerne om, at der ikke bør ydes omkostningsdækning til pålagte sagsomkostninger, kan det anføres, at det netop er sigtet med omkostningsdækningsordningen at lette skatteyderens økonomiske byrder ved at skulle føre skattesager. I skatteyderens vurdering af de økonomiske risici ved at skulle gå videre med en landsskatteretskendelse til domstolene indgår normalt som et betydeligt element risikoen for at blive pålagt at skulle betale sagsomkostningerne til modparten. Skatteyderen kan nogenlunde skønne over størrelsen af sine egne afholdte omkostninger, mens skatteyderen kun med betydelig usikkerhed kan skønne over Skatteministeriets omkostninger i forbindelse med sine overvejelser om, hvorvidt sagen skal føres. Usikkerheden har væsentlig betydning for den skatteyder, der har begrænsede midler. Skatteyderen kan ikke vide, om de samlede omkostninger kan blive større, end vedkommende kan tåle. Dette taler for, at der også ydes omkostningsdækning til pålagte sagsomkostninger.

Endvidere taler det for, at pålagte sagsomkostninger bliver tilskudsberettigede, at sagens resultat i modsat fald bliver afgørende for, om der skal ydes omkostningsdækning. Dette harmonerer ikke med udvalgets generelle holdning om, at omkostningsdækning - både under den administrative behandling af klagen og under domstolsprøvelsen - bør ydes uafhængigt af, hvilket udfald sagen har fået, selv om

det naturligvis kan anføres, at et tilskud til pålagte sagsomkostninger, kun er relevant i de tilfælde, hvor skatteyderen har tabt en sag.

Endelig kan der overfor ovenstående betragtning om muligheden for at opnå fri proces oplyses, at Skatteministeriet for 1999 kun har registreret 15 sager, hvori Skatteministeriet er blevet anmodet om en udtalelse fra et statsamt i anledning af en ansøgning om fri proces. Det vides ikke i hvor mange af disse sager, der faktisk er blevet bevilget skatteyderen fri proces. Tilsvarende tal for tidligere år skønnes at ligge på samme niveau. Sættes dette tal i forhold til antallet af årligt anlagte skatte- og afgiftsretssager, som ligger på godt 300 sager (1998) ses det, at der kun søges om fri proces i et meget lille antal sager (ca. 5 pct.).

Det bemærkes dog, at der kan have været indsendt flere anmodninger til høring i Skatteministeriet end fremfundet efter journalsøgningen, og det er også spørgsmålet, om Skatteministeriet bliver hørt over alle ansøgninger om fri proces. Således kunne man forestille sig, at mange ansøgninger allerede bliver afslået med henvisning til, at skatteyderen ikke opfylder de økonomiske kriterier for at opnå fri proces.

Omkostningsdækningsudvalget har efter en samlet vurdering af hensynene, der taler henholdsvis for og imod en udvidelse af omkostningsdækningsordningen til også at omfatte pålagte sagsomkostninger fundet, at der også bør ydes tilskud til pålagte sagsomkostninger.

Det bemærkes yderligere, at udvalgets forslag om, at pålagte sagsomkostninger gøres tilskudsberettigede, i realiteten vil betyde, at ordningen forbedres mere for de skatteydere, der taber en sag ved domstolene end for de skatteydere, der vinder en sag ved domstolene. Det skyldes, at skatteydere, der får tilkendte sagsomkostninger, får reduceret belastningen af de omkostninger, som denne har afholdt til sagen, dels ved at modtage tilkendte sagsomkostninger, dels ved at modtage omkostningsdækning for den del af de omkostninger, der ikke dækkes efter domstolenes afgørelse om sagsomkostninger. Udvalget har dog ikke materiale, der belyser, hvor stor en del af de samlede omkostninger, der inddækkes af tilkendte sagsomkostninger i sager, hvor skatteyderen får helt eller delvis medhold i en retssag.

#### **10.2.4. Sagkyndig udtalelse om spørgsmålet, hvorvidt skatte- eller afgiftssager skal videreføres**

I mange sager udarbejder en sagkyndig en udtalelse om, hvorvidt en afgørelse bør påklages i det administrative klagesystem, eller indbringes for domstolene. Det sker ofte i forbindelse med skift af rådgiver. Udgifterne til en sådan udtalelse kan i dag kun dækkes, hvis sagen faktisk påklages eller indbringes for domstolene.

For ikke at tvinge en skatteyder til at videreføre sagen for derefter umiddelbart at hæve sagen igen alene for at opnå omkostningsdækning for udgifterne til den sagkyndige udtalelse, bør der efter udvalgets opfattelse også kunne ydes omkostningsdækning til sådanne udgifter. Det forekommer således ikke rimeligt, at når nu en sådan indstilling fra den sagkyndig går på ikke at videreføre sagen, at der netop skal en klage til fra skatteyderen til at få udgifterne til udtalelsen dækket.

Endvidere bør der efter udvalgets opfattelse lægges vægt på årssagssammenhængen fremfor den tidsmæssige sammenhæng; udgifterne har således tilknytning til klagesagen - idet der er tale om en vurdering af dennes resultat - hvorimod der ikke bør lægges vægt på det tidsmæssige aspekt, dvs. hvornår udgifterne er afholdt.

En udvidelse af omkostningsdækningsordningen på dette punkt vil ikke alene være til gavn for den skatteyder, der ønsker dækning for disse udgifter, men vil tillige være til gavn for den myndighed, hvortil sagen ellers skulle indbringes. Denne myndighed undgår dermed at visse administrative rutiner bliver iværksat, så som at skulle oprette, registrere, fordele og afslutte sagen samt eventuelt indberette den til et centralt sagsresultatsystem. Endvidere undgår man et forkert statistisk billede af de sager, som skatteyderne opgiver.

### **10.3. Sammenfatning**

Med hensyn til de tilskudsberettigede udgifter anbefaler Omkostningsdækningsudvalget, at

- den gældende omkostningsdækningsordnings definition af begrebet sagkyndig bistand fastholdes,
- de udgifter, der kan ydes tilskud til efter den gældende omkostningsdækningsordning fortsat skal være tilskudsberettigede, herunder udgifter til syn og skøn
- der gives Ligningsrådet mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning i forbindelse med syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked
- der skal kunne gives tilskud til pålagte sagsomkostninger, og
- at der også skal kunne gives tilskud til udgifter, der afholdt til en sagkyndigs udtalelse om, hvorvidt en sag skal videreføres i det administrative klagesystem eller indbringes for domstolene.

## Kapitel 11. Udvalgets overvejelser om størrelsen af tilskuddet

### 11.1. Generelle betragtninger om tilskuddet

Hensynet til borgernes retssikkerhed taler for, at der fortsat bør være adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i skatte-, afgifts- og toldsager. Her tænkes særligt på beskatningens indgribende karakter over for den enkelte skatte- eller afgiftspligtige, samt skatte- og afgiftslovgivningens betydning og kompleksitet generelt og konkret. Udvalgets synspunkter herom er beskrevet i kapitel 6. Det forhold, at officialprincippet gælder for de administrative myndigheder, hvor tilskudsberettigede sager behandles, kan ikke antages at overflødiggøre sagkyndig bistand i skatte- eller afgiftssager og heller ikke omkostningsdækningsordningen som sådan.

Omkostningsdækningsordningen skal understøtte den mulighed skatteyderen har for at påklage sin sag eller indbringe den for domstolene. I forhold til skatteyderens retssikkerhed i den sammenhæng må det træde i baggrunden, om der er udsigt til, at en sag vil kunne vindes. Endvidere er det udvalgets opfattelse, at der skal kunne ydes tilskud, uanset om sagen føres igennem til kendelse eller dom.

I forbindelse med udvalgets overvejelser om størrelsen af tilskudsprocenten har udvalget lagt vægt på, at tilskudsprocenten fortsat bør være en fast procentsats, hvormed der kan gives tilskud uafhængigt af sagens udfald, og uden at vurdere, om de udgifter, der er afholdt, kan betragtes som rimelige, set i forhold til den konkrete sag. Hermed dog ikke sagt, at det ved behandlingen af en ansøgning om omkostningsdækning ikke skal vurderes, om der indgår ikke-tilskudsberettigede udgifter i den faktura, som ansøgeren ønsker omkostningsdækning til.

Retssikkerhedshensyn taler for, at der skal ydes omkostningsdækning efter en fast procentsats, og at procentsatsen gælder for alle niveauer, såvel i det administrative klagesystem som ved domstolene. Ved domstolene opnår den vindende part - som nævnt i kapitel 3, afsnit 3.4.2 - sjældent fuld dækning for sine omkostninger ved retssagen, men dette skyldes - som det også er nævnt i dette afsnit - domstolens praksis for udmålingen af tilkendte sagsomkostninger. Ved at operere med en fast procentsats har en klager rimeligt nemt ved - før denne fører sin sag videre - at danne sig et overblik over, hvad sagen vil koste uden at skulle kalkulere med, om myndighederne finder skatteyderens udgifter rimelige, eller om sagen senere skulle vise sig at have været "grundløs". Hertil kommer, at en ordning med en fast procentsats er nem at administrere, samt at en sådan ordning højst sandsynligt vil give anledning til færre klager end en ordning, hvor der gives tilskud efter et skøn, jf. også betragtningerne i kapitel 3, afsnit 3.3.

Udvalget finder tillige, at der bør gælde samme procentsats for alle skattesubjekter. Det bemærkes dog, at i nedenstående afsnit 11.2.2. er spørgsmålet om en lavere tilskudssats for selskaber behandlet.

Imidlertid finder udvalget, at det ikke kan anbefale en differentiering af tilskudssatserne, således at der ydes selskaberne et lavere tilskud.

## **11.2. Udvalgets overvejelser om størrelsen af tilskuddet**

Når spørgsmålet herefter er, om - og i givet fald i hvilket omfang - tilskuddet bør forøges, beror det på en afvejning af modsatrettede hensyn. Disse hensyn skal gennemgås i det følgende.

### **11.2.1. Hensyn for og imod en forøgelse af tilskudsprocenten**

#### **11.2.1.1. Det historiske udgangspunkt**

Et argument for fortsat at lade tilskudsprocenten følge beskatningsprocenten er, at diskussionen om fradrag ctr. tilskud, herunder om starttidspunktet for omkostningsdækning, får mindre betydning. Hvis man således vælger at yde tilskud allerede fra førsteinstansbehandlingen, vil det i de tilfælde, hvor der i forvejen er fradragsret, være ligegyldigt for skatteyderen, om der ydes et tilskud til udgifterne eller udgifterne kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen.

Heroverfor kan det som anført i kapitel 9 peges på, at udvalget netop ikke anbefaler, at omkostningsdækningsordningen bliver udvidet til at omfatte sager ved førsteinstansbehandlingen. Desuden kan det næppe afvises, at den forholdsvis lave tilskudsprocent i dag måske kan tilskynde nogle skatteydere til at fratække udgifterne til sagkyndig bistand mv., i stedet for at søge om tilskud. I forhold til disse skatteydere vil en højere tilskudsprocent sandsynligvis være adfærdsregulerende på den måde, at skatteyderne vil søge om tilskud i stedet for at tage fradrag, hvis tilskuddet giver en bedre dækning end et fradrag.

Som det fremgår af kapitel 2, afsnit 2.2. om baggrunden for gennemførelsen af omkostningsdækningsloven skal størrelsen af det tilskud, der efter de gældende omkostningsdækningsregler gives til dækning af udgifter til sagkyndig bistand i skatte- eller afgiftssager, modsvare værdien et fradrag for udgifterne på laveste skattetrin for fysiske personer.

At tilskuddet skal modsvare et fradrag afspejler sig i, at tilskudsprocenten er blevet ændret - dvs. sat ned - i takt med den justering af skatteprocenterne, der er sket gennem årene siden omkostningsdækningsloven blev vedtaget.

Ved gennemførelsen af omkostningsdækningsloven i 1984 lå indkomstskatteprocenten for personer mellem ca. 50 -73. Det vil sige, at der for skatteydere med den højeste marginalskatteprocent var et spænd på ca. 23 pct. mellem tilskuddet og værdien af et fradrag. For 2000-2001 ligger skatteprocenten

for personer mellem ca. 38 - 63, hvis man tager arbejdsmarkedsbidraget og det særlige pensionsbidrag med, og for år 2002 ligger den tilsvarende skatteprocent for personer på mellem ca. 32 - 63, altså et spænd på ca. 31 pct.

Som det fremgår, har størrelsen af tilskuddet for skatteydere over det laveste skattetrin aldrig modsvaret et tilsvarende fradrag. Hertil kommer, at spændet mellem tilskuddet og den højeste fradragsværdi i nogen grad er blevet forøget og vil blive væsentligt forøget fra 2002. I relation til sager vedrørende skatteansættelsen forekommer det desuden ofte, at den indkomstforhøjelse eller indkomstart, som skatteyderen klager over, beskattes med en højere procent, end den procentsats, der ydes omkostningsdækning med.

Dette taler for at fravige det historiske udgangspunkt med, at tilskuddet skal modsvare et fradrag samt at forøge tilskudsprocenten.

For en fravigelse af det historiske udgangspunkt taler endvidere, at det forekommer, at omkostningsdækningen for en borger kan blive lavere end påregnet ved sagens start, når tilskudsprocenten løbende justeres med skatteprocenten, og omkostningsdækning først gives, når udgifterne er betalt.

Det forhold, at tilskuddet skal modsvare et fradrag, har tillige betydet, at det kun var den skattepligtige, som den sag - hvortil der var afholdt tilskudsberettigede udgifter - vedrørte, der kunne få omkostningsdækning. Omkostningsdækningsordningen er imidlertid - særligt med lov nr. 1098 af 29. december 1997 om ændret klagestruktur på skatte- og afgiftsområdet - blevet udvidet med en lang række sagstyper, hvor det ikke giver mening at tale om "den skattepligtige". Desuden er klageren i en afgiftssag ikke nødvendigvis skattepligtig til Danmark, og adgangen til omkostningsdækning for udgifter afholdt til en afgiftssag, bør ikke hænge sammen med, om den pågældende klager er skattepligtig her til landet.

#### **11.2.1.2. 100 pct.'s dækning**

Omkostningsdækningens formål er at mindske de økonomiske barrierer, som kan afholde en skatteyder fra at få sin sag prøvet i det administrative klagesystem og ved domstolene. I den forbindelse erindres det, at det også er i samfundets interesse, at relevante sager bliver prøvet. Det er udvalgets opfattelse, at den gældende procentsats næppe giver skatteyderen et tilstrækkeligt økonomiske incitament til at lade sagen prøve.

Som det fremgår af kapitel 7, finder udvalget, at meget taler for, at en skatteyder opnår fuld omkostningsdækning, når denne opnår fuldt eller delvis medhold i sin sag. Imidlertid er det udvalgets

opfattelse, at en sådan ordning vil være stærkt administrativt ressourcekrævende, idet den forudsætter, at myndighederne skal foretage en række vanskelige skøn - navnlig i relation til spørgsmålene om, hvornår en sag har fået et sådant resultat, at dette berettiger til fuld omkostningsdækning, samt hvorvidt en skatteydere bistaudsudgifter kan anses for rimelige. En sådan ordning, som i udpræget grad hviler på skøn, kan den give anledning til mange klagesager.

Hensynet til, at omkostningsdækningsordningen fortsat kan hvile på en skematisk opgørelse uden skønsmæssige elementer, taler - som også nævnt i kapitel 7 - for, at der ikke gives en 100 pct.'s dækning efter omkostningsdækningsordningen.

I samme kapitel diskuteres nytten af et "selvfinansieringselement": Herved forstås, at der bør være en vis del af udgifterne til sagkyndig bistand, der skal dækkes af klageren selv, uanset om den pågældende får fuldt ud medhold i sagen.

Nytten af et sådant "selvfinansieringselement" består i, at den pågældende skatteyder får en interesse i, at der økonomiseres med udgifterne til sagens førelse.

Dernæst består nytten af "selvfinansieringselementet" i, at incitamenterne til misbrug af omkostningsdækningsordningen minimeres. Som det også er beskrevet i kapitel 7 må det antages, at jo højere dækningsprocenten er, jo større vil tilskyndelsen til at forsøge at opnå en dækning på 100 pct. være.

De hensyn, der taler for en forhøjet tilskudsprocent, bør således afvejes i forhold til hensynet til at minimere risikoen for misbrug af omkostningsdækningsordningen.

Forøges tilskudsprocenten således, at den kommer til at ligge et sted mellem 33 - 45 pct., vil der ligesom i dag være tale om et stor selvriskoelement. En ordning med en tilskudsprocent på op til 45 vil derfor næppe give anledning til misbrug. Til gengæld vil forhøjelsen af tilskudsprocenten nok ikke opleves som nogen væsentlig forbedring af skatteyderne økonomiske position og dermed af borgernes retssikkerhed. Det kan derfor ikke antages, at en tilskudsprocent, som ligger i hvert fald under 40, i videre omfang end i dag vil tilskynde skatteydere til at få prøvet deres sager.

Når det anbefales, at der ikke ydes fuld omkostningsdækning til den skatteyder, der vinder en skattesag, kunne det være på sin plads til gengæld at forøge tilskudsprocenten markant, således at denne kom til at ligge et sted mellem 46 - 67 pct., det vil sige en maksimal dækning på 2/3 af skatteyderens udgifter. På grund af muligheden for at have et rimeligt selvriskoelement i ordningen, bør tilskudsprocenten næppe fastsættes højere.



I kapitel 14 er der givet et provenuskøn over en omkostningsdækningsordning med en tilskudsprocent på 45, 50, 55, 60 og 67.

### 11.2.1.3. Andre forvaltningsområder

Man kan sige, at der gennem den eksisterende omkostningsdækning på skatteområdet allerede er sket en økonomisk favorisering af de borgere, som har et mellemværende med skatte- eller afgiftsmyndighederne set i forhold til de borgere, som har mellemværender med myndighederne på andre forvaltningsområder, f.eks. det sociale område, arbejdsmarkedsområdet og miljø- og energiområdet. Inden for disse områder findes der ikke ordninger svarende til omkostningsdækningsordningen, hvor der kan ydes borgeren tilskud til dennes udgifter til sagkyndig bistand i klagesager, selv om behovet herfor kan være ligeså stort som inden for skatteområdet. Det skyldes, at regelsættene på de nævnte områder kan være lige så vanskelige at forstå for den enkelte borger, og sagerne kan være lige så velfærdstruende for borgerne som skattesagerne.

At reglerne efter den gældende omkostningsdækningsordning er gunstige viser sig ved, at de giver mulighed for dækning til alle, dvs. uanset om skatteyderen vinder eller taber sin sag. På skatteområdet taber skatteyderne ved de administrative myndigheder i gennemsnit 60 pct. af sagerne og ved domstolene taber skatteyderne i gennemsnit 75 pct. af sagerne. Disse skatteydere opnår imidlertid også dækning for deres bistandsudgifter, hvilket må betegnes som gunstigt set i forhold til, at de ikke har fået medhold i deres synspunkter. Når tilskudssatsen således skal gælde for alle, må satsens størrelse afbalanceres herefter.

Til spørgsmålet om behovet for sagkyndig bistand på andre forvaltningsområder bemærkes, at forskellen på skatteområdet og de nævnte forvaltningsområder er, at på skatteområdet “tager” det offentlige typisk økonomiske midler fra borgerne i form af skatter og afgifter, mens det offentlige på andre forvaltningsområder ofte “giver” borgerne økonomiske midler i form af f.eks. tilskud og understøttelse. Dette taler for at tillægge de hensyn, der ligger bag omkostningsdækningsordningen en betydelig vægt.

Efter udvalgets opfattelse kan det ikke tale med tilstrækkelig vægt, om der kan være et tilsvarende behov på andre forvaltningsområder. Konstateringen af, om dette er tilfældet, er i øvrigt et spørgsmål, som i givet fald burde gøres til genstand for selvstændige undersøgelser uden for Omkostningsdækningsudvalgets regie. At der kunne være et behov for tilskuds dækning på andre forvaltningsområder, kan dog ikke være til hinder for, at udvalget foreslår ændringer af den gældende omkostningsdækningsordning, herunder af tilskudsprocentens størrelse.

### 11.2.1.4. Official-princippet

Officialprincippet indebærer, at myndighederne har pligt til at tilvejebringe de fornødne oplysninger i en sag til, at der kan træffes en korrekt afgørelse i sagen. Officialprincippet betyder, at der stilles mindre krav til borgerens aktive deltagelse ved en administrativ klageinstans end ved domstolene. Dette afspejles bl.a. i reglerne om sagsfremstilling, partshøring, aktindsigt, udtaleret og begrundelse. Dette begrundes endvidere, at der ikke i den offentlige forvaltning er tradition for omkostningsdækning i forbindelse med administrative klager bortset fra skatteområdet.

Når spørgsmålet er, om den eksisterende omkostningsdækningsordning bør forbedres, er det afgørende, at det ikke fører til en ansvarsforflygtigelse i forhold til denne problemstilling.

Hvis det på den ene side besluttes at forhøje tilskudsprocenten, må det sikres, at tilskuddet ikke forhøjes så meget, at det kan betyde, at antagelsen af sagkyndig bistand bliver det almindelige i skattesager. Dette kan i så fald betyde, at der er en risiko for, at myndighederne bliver presset ind i en rolle som modpart. I værste fald kan det tænkes, at dette i nogle sager kan give sig udslag i en knap så omhyggelig sagsbehandling. Hvis antagelsen af sagkyndig bistand bliver det almindelige i skattesager, kan det desuden få den uheldige virkning, at nogle borgere føler sig tvunget til at antage sagkyndig bistand, når de har et mellemværende med skattemyndighederne. Dette taler for en tilbageholdenhed med sætte tilskudsprocenten for højt.

På den anden side er der med skattelovgivningens kompleksitet et stigende behov for, at borgerne kan antage sagkyndig bistand i skattesager. I den forbindelse erindres det, at også myndighederne selv undertiden kan have vanskeligt ved at fortolke reglerne. At borgerne på trods af officialprincippet kan have behov for sagkyndig bistand i skattesager er desuden erkendt fra lovgivers side ved gennemførelsen af ændringerne af omkostningsdækningsordningen i 1993 og 1997, hvorved ordningen også kom til at omfatte landsskatteretssager og skatteankenævnsager.

#### **11.2.1.5. Afvejning**

Udvalget finder, at man i forbindelse med vurderingen af tilskudsprocentens størrelse må tage højde for de modsatrettede hensyn, som er nævnt ovenfor i afsnittene 11.2.1.1. - 11.2.1.4.

I vurderingen af tilskudsprocentens størrelse må endvidere indgå hensynet til virkningerne af en øget tilskudssats, herunder de provenumæssige konsekvenser.

Som det fremgår af kapitel 14, er det kun muligt med stor usikkerhed at angive provenutabet ved en tilskudsforhøjelse. Det skyldes, at det er usikkert, hvor mange flere skatteydere, der med en forhøjet tilskudsprocent vil anvende sagkyndig bistand. Hertil kommer usikkerheden om de provenumæssige

virksomheder af udvalgets øvrige forslag til udvidelser af ordningen. Usikkerheden om de økonomiske virkninger taler efter udvalgets opfattelse for at holde igen og foreslå en mindre tilskudsprocent end 67.

Udvalgets samlede overvejelser har herefter ført til, at man har fundet det økonomisk forsvarligt at foreslå, at tilskudssatsen sættes til 50 pct.

Udvalget skal i den forbindelse generelt bemærke, at såfremt der ved overvejelserne om en forbedring af omkostningsdækningsordningen opereres med en given budgetramme, vil der selvsagt være mulighed for en højere forhøjelse af tilskudsprocenten i det omfang, andre af de af udvalget stillede forslag ikke gennemføres.

#### Lavere tilskudsprocent i sager, hvori skatteyder har tabt ved domstolene?

Som det fremgår af kapitel 7 mener udvalget ikke, at det vil være muligt at indføre en ordning, hvorefter tilskudsprocentens størrelse gøres afhængig af, om skatteyderen får fuldt eller delvis medhold i sagen.

Udvalget har i kapitel 10, afsnit 10.2.3., foreslået, at de sagsomkostninger, som domstolene pålægger en skatteyder at betale til Skatteministeriet i en sag, som skatteyderen har tabt, bliver tilskudsberettigede efter omkostningsdækningsordningen.

Det er indregnet, at skatteydere der får medhold i skatteretssager får tilkendt sagsomkostninger, hvorved belastningen af de omkostninger, som skatteyderen har afholdt til sagen, reduceres, når skatteyderen dels modtager tilkendte sagsomkostninger, dels modtager omkostningsdækning for den del af de omkostninger, der ikke dækkes efter domstolenes afgørelse om sagsomkostninger. Udvalget har imidlertid ikke materiale, der belyser, hvor stor en del af de samlede omkostninger, der inddækkes af tilkendte sagsomkostninger i sager, hvor skatteyderen får helt eller delvis medhold i en retssag.

Udvalgets forslag om at pålagte sagsomkostninger gøres tilskudsberettigede vil i realiteten betyde, at ordningen forbedres mere for de skatteydere, der taber en sag ved domstolene end for de skatteydere, der vinder en sag ved domstolene. Som det imidlertid fremgår af kapitel 10, afsnit 10.2.3., kan det anføres, at det netop er sigtet med omkostningsdækningsordningen, at lette skatteyderens økonomiske byrder ved at skulle føre skattesager. I skatteyderens vurdering af de økonomiske risici ved at skulle gå videre til domstolene med en sag, indgår således normalt som et betydeligt element, risikoen for at blive pålagt modpartens (Skatteministeriets) sagsomkostninger. I forbindelse med disse overvejelser kan skatteyderen skønne over egne omkostninger, men kan kun vanskeligt skønne over størrelsen af ministeriets omkostninger, og skatteyderen kan derfor ikke vide, om hans samlede omkostninger kan blive større, end han kan tåle. Dette taler for, at der også ydes omkostningsdækning til pålagte sagsomkostninger.

Da udvalget som nævnt ikke mener, det vil være muligt at gøre tilskudsprocentens størrelse afhængig af, om skatteyderen får fuldt eller delvis medhold, bør pålagte sagsomkostninger dækkes med samme tilskudssats som andre omkostninger.

#### Afrapportering til Folketingets skatteudvalg

I tilknytning til udvalgets forslag om en tilskudsprocent på 50 skal udvalget samtidig foreslå, at der f.eks. igennem en 3-årig periode gennemføres en årlig afrapportering til Folketingets Skatteudvalg om den provenumæssige udvikling på området i lighed med de omkostningsdækningsrapporter, som tidligere er blevet afgivet til Folketingets Skatteudvalg, jf. bilag 6.

Rapporterne bør således indeholde oplysninger om

- antallet af sager, hvori der er udbetalt omkostningsdækning
- hvor store beløb, der samlet er udbetalt årligt
- hvor store beløbene er - fordelt på de enkelte instanser, herunder til syn og skøn, og fordelt på personer og selskaber
- hvilke sagstyper der er tale om samt
- i hvilket tilfælde, skatteyderen foretager fradrag for moms.

Gennem en sådan afrapportering gøres det muligt at følge udviklingen i omkostningernes størrelse. Endvidere vil rapportererne kunne give et statistisk grundlag for eventuelle beslutninger om yderligere ændringer af omkostningsdækningsordningen. Et sådant statistisk grundlag har Omkostningsdækningsudvalgets savnet i sin behandling, navnlig af spørgsmålet om tilskuddets størrelse. De indsamlede - og afrapporterede - oplysninger bør være tilrettelagt sådan, at det i videst mulige omfang bliver muligt at vurdere, hvorledes de ændrede regler har haft adfærdsregulerende virkning, herunder om det skønnes, at de har medført flere klagesager, og om omkostningerne til sagkyndig bistand i de enkelte sagstyper er steget på grund af dels sagstypens inddragelse under omkostningsdækningsordningen, dels som følge af, at omkostningsdækningsprocenten er blevet forhøjet.

#### **11.2.2. Lavere tilskudssats for selskaber ?**

Er det ønskeligt, at skatteyderen selv skal dække f.eks. 50 pct. af sine udgifter, vil tilskudssatsen for personer selvsagt være 50. Få så vidt angår selskaber kan det diskuteres, om kravet om, at de 50 pct. skal egenfinansieres, bør sættes i relation til selskabet eller snarere til selskabets ejere.

Ønsker man, at samme udgift kommer til at påhvile ejerne bag et selskab ud fra ønsket om, at der skal være skattemæssig neutralitet i forhold "de endelige ejere", kan det være nødvendigt at fastsætte en lavere tilskudssats for selskaber. Dette illustreres af følgende eksempel:

Forestiller man sig, at selskabets omkostninger til en skattesag har været på 100.000 kr., betyder det, at for ejerne bag selskabet er omkostningerne kun 60.000 kr., fordi værdien af ejernes aktier falder med 100.000 kr. og staten bærer 40 pct. heraf (skattesatsen for aktieindkomst).

Hvis man ønsker den samme effektive udgift for ejerne, hvis selskab har afholdt 100.000 kr. i udgifter til skattesagen, skulle selskabet kun have et tilskud på 16.670 kr. Selskabet ville så efter tilskud have en udgift på 83.330 kr. ved at føre sagen. Men denne udgift ville give en nedgang i skatten på aktieindkomst på 40 pct. af 83.330 kr., svarende til 33.330 kr. Med andre ord ville ejernes nettoudgift efter tilskud og ændret skat blive 50.000 kr.

Imod en differentieret tilskudsordning taler imidlertid følgende forhold:

For det første er ejerne af aktier underkastet meget forskellige skatteregler. Pensionskasser betaler en skat på 5 pct. af aktieafkastet, udlændinge nogle gange 0 og andre gange 15 pct. (forskellige skatteregler for udbytte og for kursgevinster og afhængig af dobbeltbeskatningsaftaler m.v.), private betaler fra 0 til op i mod 60 pct. afhængig af indkomstforhold, aktiebesiddelsens størrelse og aktiebesiddelsestiden (over eller under 3 år).

For det andet vil aktieejere - i modsætning til den skatteyder, der vinder en skattesag - opleve, at en del af gevinsten ved at vinde en skattesag forsvinder, når aktierne sælges eller udbyttet modtages. Derfor vil et selskab og en privatperson med samme tilskudssats have nøjagtig ens afvejning af omkostninger og gevinst ved en skattesag.

For det tredje taler hensynet til at opnå en enkel ordning for, at der er samme tilskudssats for såvel personer som for selskaber.

### **11.2.3. Sammenfatning**

Udvalget finder, at der skal gælde samme tilskudsprocent for såvel fysiske personer som selskaber, og at procenten er den samme uanset sagens udfald.

Efter en afvejning af de hensyn, der taler henholdsvis for og imod en forhøjelse af tilskudsprocenten, samt af den usikkerhed, der er om de provenumæssige konsekvenser ved udvalgets forslag, anbefaler udvalget, at tilskudsprocenten fastsættes til 50.

Endvidere anbefaler udvalget, at der - f.eks. i en 3-årig periode - årligt afrapporteres til Folketingets Skatteudvalg om de provenumæssige konsekvenser af ordningen med henblik på at opnå et bedre statistisk grundlag for eventuelle beslutning om yderligere ændringer af ordningen.

### **11.3. Tilskud til syn og skøn**

#### **11.3.1. Syn og skøn ved Landsskatteretten**

I kapitel 10, afsnit 10.2.1.3 er udvalgets anbefalinger om tilskud til udgifter, der er afholdt til syn og skøn i landsskatteretssager beskrevet. Her anbefaler udvalget, at Landsskatteretten fortsat skal have mulighed for at bestemme, at der skal gives fuld dækning til udgifter til syn og skøn i landsskatteretssager.

Adgangen til fuld dækning tilskynder klageren til optimalt at søge en sag belyst ved Landsskatteretten. Hermed varetages det hensyn, at den rigtige afgørelse træffes på et så tidligt tidspunkt som muligt. Afholdelse af syn og skøn er forbundet med store omkostninger. Hvis der ikke var adgang til fuld omkostningsdækning til syn og skøn i Landsskatteretten, ville mange klagere måske vente med at begære syn og skøn, til sagen var indbragt for domstolene. Hvis klageren fik medhold ved domstolene, ville skattemyndighederne skulle dække udgifterne til syn og skøn efter retsplejelovens regler om sagsomkostninger, og hvis klageren ikke fik medhold, ville den pågældende kunne få udgifterne dækket efter de almindelige regler om omkostningsdækning. Uden Landsskatterettens mulighed for at give tilsagn om fuld omkostningsdækning, ville klageren således have et økonomisk incitament til af afvente domstolsbehandling, før den pågældende begærede syn og skøn.

Der er tale om en retssikkerhedsmæssigt set god ordning, og det har vist sig, at kun meget få sager, hvor der har været afholdt syn og skøn ved Landsskatteretten, indbringes for domstolene. Udvalget ser således Landsskatterettens mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld dækning til syn og skøn, som en medvirkende årsag til, at den rigtige afgørelse træffes så tidligt som muligt i det administrative system. Udvalget ser det som gavnligt, hvis muligheden for at give forhåndstilsagn beskrives i skattestyrelsesloven.

#### **11.3.2. Syn og skøn ved Ligningsrådet i sager om bindende forhåndsbesked**

Som det også fremgår af kapitel 10, afsnit 10.2.1. er det i sager om bindende forhåndsbesked ved Ligningsrådet muligt at få udmeldt syn og skøn, men disse udgifter dækkes ikke i dag efter den gældende omkostningsdækningsordning.

Som det også fremgår af ovennævnte afsnit anbefaler udvalget, at det ud fra procesbesparende hensyn gennemføres hjemmel til, at Ligningsrådet - selv om det er førsteinstans - får mulighed for at give

forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning i forbindelse med syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked. Der henvises nærmere herom til dette afsnit.

### **11.3.3. Skal der ydes fuld omkostningsdækning ved præjudiciel forelæggelse for EF-domstolen ?**

Som det fremgår af kapitel 9, afsnit 9.6.1.1., taler det forhold, at skatteyderen ikke nødvendigvis kan styre, om der skal forelægges et præjudicielt spørgsmål for EF-domstolen, for at lægge afgørende vægt på det aspekt, at sagkyndig bistand er nødvendig, og at skatteyderen kun har en meget ringe mulighed for at begrænse sine omkostninger.

Disse omstændigheder kan anføres som begrundelse for at sidestille en præjudiciel forelæggelse for EF-domstolen med et syn og skøn ved Landsskatteretten. Synspunktet kunne være, at en præjudiciel forelæggelse svarer til, at den nationale ret anmoder om syn og skøn, og at dette i omkostningsdækningsmæssig henseende skulle føre til, at skatteyderen får fuld dækning for sine udgifter, fordi skatteyderen ikke råder over, hvorvidt der skal ske præjudiciel forelæggelse eller ej.

En præjudiciel forelæggelse adskiller sig imidlertid fra syn og skøn ved, at den præjudicielle forelæggelse sker på den nationale rets initiativ og formålet med forelæggelsen er at få en retlig vurdering af et spørgsmål. Syn og skøn sker på skatteyderens initiativ og formålet med syn og skøn er at få en vurdering af nogle faktiske forhold. Syn og skøn må ikke indeholde retlige vurderinger.

Til trods for denne væsentlige forskel, kunne man til støtte for det nævnte synspunkt anføre, at en præjudiciel forelæggelse - ligesom et syn og skøn - har en procesbesparende effekt, fordi sagen ikke vil blive videreført efter, at EF-domstolen har udtalt sig om fortolkningen af et EF-retligt spørgsmål, som den nationale ret er forpligtet til at lægge til grund ved afgørelsen af sagen.

Heroverfor kan det anføres, at netop fordi den præjudicielle forelæggelse angår en retlig vurdering og ikke angår faktum, er der ikke grundlag for at sammenligne en præjudiciel forelæggelse med syn og skøn.

Omkostningsdækningsudvalget finder derfor ikke, at der bør være adgang til fuld omkostningsdækning for udgifter afholdt i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse for EF-domstolen.

### **11.4. Tilskud når en sag videreføres på skattemyndighedernes initiativ**

Selv om det er udvalgets udgangspunkt, at der alene bør gælde én tilskudsprocentsats, har udvalget alligevel overvejet, om der er grundlag for en højere procentsats, når der er tale om situationer, hvor en

skatteyder afholder udgifter til sagkyndig bistand i en klagesag, som skattemyndighederne viderefører på eget initiativ.

En klagesag kan videreføres af myndighederne dels i det administrative system dels ved domstolene på følgende måder:

#### **11.4.1. Sagen videreføres i det administrative system på skattemyndighedernes foranledning**

Efter skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, 2. pkt. kan en told- og skatteregionen som udgangspunkt ændre en - efter regionens opfattelse - urigtig ansættelse, som er foretaget af den lokale skattemyndighed. Efter skattestyrelseslovens § 14, stk. 5, kan en told- og skatteregion endvidere forelægge en skatteankenævnskendelse for Ligningsrådet, som regionen mener er urigtig. På tilsvarende måde kan told- og skatteregionerne forelægge vurderinger foretaget af et vurderingsråd eller et skyldråd for Ligningsrådet. Det bemærkes i den forbindelse, at et dissentierende medlem af skatteankenævnet eller vurderingsrådet kan forlange at få sendt en kopi af sine indvendinger imod en afgørelse i protokollen indsendt til Told- og Skattestyrelsen, jf. skattestyrelseslovens § 10, stk. 3.

Det er Ligningsrådets praksis, at rådet kun ændrer skatteankenævnenes kendelser, hvis de er urigtige og rækker ud over den konkrete sag eller har stor provenumæssig betydning, jf. Ligningsvejledningen for 1997, A.J.2.3. Af Ligningsvejledningen for 1997 fremgår det endvidere, at Ligningsrådet har været meget tilbageholdende med at tilsidesætte skatteankenævnenes afgørelser, idet rådet i modsat fald kommer til at fremstå som en alternativ klageinstans i strid med intentionerne i skattestyrelsesloven. Dette gælder naturligvis især i de tilfælde, hvor skatteyderen kan påklage skatteankenævnets kendelse til Landsskatteretten. Tilsvarende betragtninger må antages at gøre sig gældende på vurderingsområdet.

Told- og Skattestyrelsen har oplyst, at der årligt - i gennemsnit - gennemføres 3 ændringer af kommunale ansættelser efter skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, 2. pkt., og i gennemsnit bliver der forelagt Ligningsrådet to skatteankenævnskendelser til ændring efter skattestyrelseslovens § 14, stk. 5.

#### **11.4.2. Sagen videreføres ved domstolene på skattemyndighedernes foranledning**

Endvidere kan skattemyndighederne foranledige sagen videreført ved at indbringe sagen for domstolene eller anke en dom til Højesteret.

Skatteministeriet indbringer normalt ikke en landsskatteretskendelse for domstolene. Told- og Skattestyrelsen kan dog over for Departementet indstille, at en landsskatteretskendelse indbringes, såfremt der er tale om en principiel afgørelse, eller særlige grunde i øvrigt taler derfor. Det forudsættes, at der er en begrundet formodning om, at indbringelse for domstolene vil føre til et andet resultat.



Som principielle sager anses sager, der kan få betydning for et større eller ubekendt antal skatteydere. Som særlige grunde kan nævnes, at sagen - uden at være principiel - vedrører væsentlige beløb, eller at sagen af andre grunde må anses for at have betydelig interesse.

Skatteministeriet anker som hovedregel ikke landsretsdomme til Højesteret. Ministeriet kan dog anke, såfremt der er tale om en principiel afgørelse, eller særlige grunde i øvrigt taler derfor. Det forudsættes tilsvarende, at der er en begrundet formodning om, at anke til Højesteret vil føre til et andet resultat.

Af Skatteministeriets klage- og retssagsstatistik pr. 31.12.1998 (juni 1999) fremgår det, at Skatteministeriet i 1998 indbragte 6 sager for landsretten, medens Skatteministeriet samme år ankede 4 sager til Højesteret. I den sammenhæng bemærkes, at disse sager ikke nødvendigvis var sager, hvortil der kunne ydes omkostningsdækning.

Som det fremgår af ovenstående behøver en sag ikke at blive videreført af ministeriet, fordi den er principiel. Den kan også blive videreført, hvis den er af konkret karakter, men angår væsentlige beløb. At sagen videreføres af skattemyndighederne er således ikke noget absolut sikkert kriterium, men i langt de fleste tilfælde er der tale om, at sagen videreføres af skattemyndighederne, fordi sagen er principiel.

#### **11.4.3. Nærmere beskrivelse af forslaget**

Tanken bag en ordning, som på dette punkt kunne give den berørte skatteyder øget omkostningsdækning, er, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne foranlediger sagen indbragt for en overordnet instans til prøvelse, bør der gives skatteyderen øget omkostningsdækning, uanset udfaldet af sagen ved denne instans. Kommer den overordnede instans frem til en modsatrettet afgørelse i skatteyderens disfavør, og skatteyder vælger at få denne afgørelse prøvet videre i klage- eller domstolssystemet, bør der fra dette tidspunkt alene gives skatteyderen normal omkostningsdækning, idet skattemyndighederne i denne situation ikke er skyld i sagens videreførelse. Det gælder også, selv om omkostningerne ved sagsførelsen typisk bliver større, jo højere oppe i klage- og domstolssystemet sagen når.

Et par eksempler kan illustrere dette. Det bemærkes, at eksemplerne beskriver den øgede omkostningsdækning ved domstolene, fordi det er mest normalt, at det er ved domstolene, at skattemyndighederne tager initiativ til at videreføre en sag. Imidlertid er det som nævnt tanken, at en ordning også skal omfatte det administrative klagesystem, når myndighederne tager initiativet til at ændre en urigtig kommunal skatteansættelse eller forelægge en skatteankenævnskendelse for Ligningsrådet, jf. afsnit 11.4.1.

### Eksempel 1

Skatteyderen har indbragt fem punkter i sin skatteansættelse for skatteankenævnet. Nævnet stadfæster ansættelsen. Skatteyderen kan få omkostningsdækning med den almindelige procentsats.

Skatteyderen påklager ankenævnets kendelse til Landsskatteretten. Landsskatteretten giver skatteyderen medhold i de fire punkter. Skatteyderen får klagegebyret tilbage og kan få omkostningsdækning med den almindelige procentsats.

Skatteministeriet indbringer landsskatteretskendelsen for domstolene, idet ministeriet ikke vil anerkende afgørelsen f.s.v.a. de fire punkter, hvor skatteyderen har fået medhold. Landsretten stadfæster Landsskatterettens kendelse. Skatteyderen kan få forøget omkostningsdækning til de udgifter til sagkyndig bistand, der ikke måtte blive dækket af tilkendte sagsomkostninger. Tilsvarende vil skatteyderen kunne få forøget dækning, hvis Skatteministeriet anker landsrettens dom til Højesteret, dog kun f.s.v.a. de udgifter der ikke dækkes af eventuelt tilkendte sagsomkostninger.

### Eksempel 2

Som eksempel 1, blot får Skatteministeriet medhold ved landsretten. Skatteyderen kan få forøget omkostningsdækning, herunder til pålagte sagsomkostninger.

Skatteyderen anker landsrettens dom til Højesteret. Uanset udfaldet af dommen kan skatteyderen få omkostningsdækning med den almindelige procentsats, herunder til pålagte sagsomkostninger. Får skatteyderen tilkendt sagsomkostninger, kan denne kun få tilskud til de udgifter, der ikke dækkes heraf.

#### **11.4.4. Hvem skal administrere ordningen ?**

Den afgørende omstændighed for, hvornår der skal gives forhøjet dækning i det tilfælde, hvor skattemyndighederne på eget initiativ indbringer en sag for en højere instans, er objektivt konstaterbart og indebærer, at skatteyderen - uden at ansøge om forhåndstilsagn - har krav på øget omkostningsdækning ved den instans, for hvilken skattemyndighederne har forelagt sagen til prøvelse. En ordning med øget omkostningsdækning i denne situation må på grund af det objektivt konstaterbare kriterium forventes at kunne administreres af de myndigheder, der i dag har kompetence til at afgøre sager om omkostningsdækning.

#### **11.4.5. Hvilken tilskudsprocent ?**

Tanken bag en forhøjet tilskudsprocent i ovennævnte situationer er, at skatteyderen har fået medhold ved de administrative instanser henholdvis ved landsretten i det spørgsmål, som skattemyndighederne ønsker indbragt for en højere instans, og det i den situation ikke bør være skatteyderen, der skal bære den økonomiske byrde, det er forbundet med at benytte sagkyndig bistand, når skattemyndighederne viderefører sagen alene i det offentlige interesse. Skatteyderen er et tilfældigt offer, fordi skatteyderens sag tilfældigvis viser sig at indeholde principielle elementer, som skatteyderen i de fleste tilfælde i og for sig kan være ligeglad med. Endvidere bør skatteyderen ikke påføres merudgifter, fordi det senere viser sig, at den underordnede instans ikke har været i stand til at træffe en rigtig afgørelse.

Heroverfor kan det dog anføres, at der ingen grund er til at stille den skatteyder bedre, der får videreført sin sag af skattemyndighederne, i forhold til den skatteyder, der selv viderefører sin sag. Man kan anføre, at den situation, hvor alle afgørelser - bortset fra Højesterets afgørelse - er gået myndighederne imod, og hvor sagen således er videreført på myndighedernes initiativ, ikke er forskellig fra den situation, hvor det er skatteyderen, der taber gennem alle instanser, men vinder ved Højesteret. I sidstnævnte situation får skatteyderen jo intet forhøjet tilskud. I førstnævnte situation bliver skatteyderen derimod begunstiget med forhøjet tilskud, selv om Højesterets afgørelse, viser, at skattemyndighederne havde ret, og skatteyderen derfor ikke kan betragtes som et "uskyldigt offer".

Imidlertid er det overfor en sådan betragtning afgørende for udvalget, at myndighederne på skatteområdet - i modsætning til hvad der normalt er gældende for andre forvaltningsområder - har mulighed for at indbringe en endelige administrative afgørelse for domstolene. Skatteministeriet har således mulighed for at få underkendt en afgørelse fra den højeste administrative klageinstans på området, og dette må den pågældende borger selvsagt føle krænkende og belastende. Det forekommer derfor rimeligt, at det offentlige påtager sig det økonomiske ansvar, der er forbundet med at få ændret afgørelser, som det offentlige selv muligvis har truffet fejlagtigt.

Ovennævnte kunne tale for som udgangspunkt at yde en 100 pct.'s dækning af skatteyderens udgifter. De betænkeligheder, som er nævnt i kapitel 7, ved at give 100 pct.'s dækning til skatteydere, der opnår fuldt eller delvis medhold, gør sig ikke i samme grad gældende, når skatteyderen ikke selv har valgt at videreføre sagen. Faren for misbrug af ordningen - således som den er beskrevet i kapitel 7 - er således ikke på samme måde til stede i de nævnte situationer.

Det kunne endvidere tale for en 100 pct.'s dækning, at skattemyndighederne i så fald ikke vil have grund til at holde sig tilbage med at videreføre en sag af hensyn til skatteyderens økonomi. Hvis der ikke var en 100 pct.'s dækning, kunne man således forestille sig, at skattemyndighederne ville lade sagen ligge. Dette ville kunne skabe en uafklaret retstilstand til ulempe for såvel andre skatteydere med tilsvarende sager som for myndighederne. En 100 pct.'s dækning kan således også begrundes ud fra et rationalitetssynspunkt.

Såfremt man imidlertid finder, at der også i de nævnte situationer bør være en sikkerhedsventil i form af et "selvfinansieringselement", dels for at forhindre misbrug af muligheden for forøget dækning, dels for at skabe et incitament - også for skatteyderen - til at begrænse sine omkostninger, og få sagen afgjort ved domstolene hurtigst muligt, kunne det overvejes at fastsætte et sådant selvriskoelement til mellem 10 - 20 pct.

Da der som nævnt skal være tale om en øget dækning i forhold til den normale dækning, må selvfinansieringselementet nødvendigvis være mindre end ved den almindelige ordning. I de tilfælde, der her er tale om, kunne den forøgede dækning således ligge på mellem 80 - 90 pct. af de udgifter skatteyderen har afholdt.

Det vil være en forudsætning for at kunne give forøget omkostningsdækning, at de udgifter til sagkyndig bistand, der er medgået til at føre sagen for de forskellige instanser, kan udskilles fra de øvrige udgifter til sagkyndig bistand, der kun vil kunne dækkes med den almindelige procentsats.

#### **11.4.6. Sammenfatning**

Udvalgets medlemmer anbefaler, at der i sager, som videreføres på skattemyndighedernes initiativ såvel i det administrative system som ved domstolene, ydes skatteyderen fuld dækning minus et selvriskoelement på mellem 10-20 pct.

### **11.5 Ansøgning om forøget dækning, hvor skatteyderen anser sin sag for principiel**

#### **11.5.1. Generelle betragtninger om forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning i sager af principiel betydning**

I sager af principiel betydning kan såvel skatteyderne som myndighederne have interesse i, at der anvendes ressourcer på en afklaring af det pågældende principielle spørgsmål i sagen. Det kan derfor være rimeligt, at der ydes øget omkostningsdækning til en skatteyder i en sag af principiel karakter, selv om skatteyderen ikke får medhold.

Med en ordning med forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning, der gives ved sagens rejsning, og hvor det principielle spørgsmål i sagen offentliggøres, vil der i forhold til i dag kunne blive skabt større åbenhed om, hvilke principielle sager, der verserer. Kendskabet til den principielle sags eksistens vil føre til, at færre skatteydere vil videreføre en tilsvarende sag, og dermed vil det administrative klagesystem og domstolene blive aflastet. Dette vil være til gavn for de skatteydere, der har tilsvarende sager, idet disse ikke behøver at klage, ligesom skattemyndighederne undgår at skulle behandle disse klagesager.

Det er af væsentlig betydning at kunne fastlægge, hvornår der er tale om en principiel afgørelse, idet skatteyderen kan tænkes at ville afholde sig fra at påklage en afgørelse, hvis der ikke ydes øget omkostningsdækning. Det er derfor spørgsmålet, om der findes egnede objektive kriterier, som kan sikre skatteyderen en øget omkostningsdækning på forhånd, og som på den måde - rent økonomisk - kan tilskynde skatteyderen at videreføre sagen.

En ordning vil selvsagt have størst effekt, jo tidligere et tidspunkt i klageforløbet forhåndstilsagnet kan gives på.

### **11.5.2. Forhåndstilsagn i sager, som skatteyderne mener er principielle**

Det er meget vanskeligt - i sagsrejsningsfasen - at vurdere, om en sag er principiel, således at der eventuelt kan gives forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning.

I nogle sager vil det være åbenbart, at det afgørende i sagen er, hvorledes et regelsæt på et givent område skal fortolkes. Problemet er blot, hvordan disse sager skal afgrænses i forhold til andre sager, hvor dette ikke er åbenbart.

I mange sager vil skatteyderen eller dennes advokat kunne sætte "sagen på spidsen" og gøre gældende, at der ikke er hjemmel for denne eller hin praksis. Dette vil kunne være en langvarig administrative praksis, som måske endda landsretterne har godkendt. Der kan også være tale om et underordnet og måske ubetydeligt delelement i den pågældende praksis, som skatteyderen ønsker hjemlen for prøvet. Skal skatteyderen blot ved tilføje sagen sådanne "principielle" betragtninger kunne få forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning, og kan disse sager udsondres fra den første gruppe af sager, hvor sagens principielle betydning er utvivlsomt? Det kunne jo være, at Højesteret gav skatteyder medhold i den principielle betragtning, selv om den - efter myndighedernes opfattelse - alene var medtaget for at opnå forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning.

Som det ses, vil spørgsmålet, om en sag kan siges at være af principiel karakter, i høj grad bero på myndighedernes subjektive vurdering, og derfor må en forhåndstilsagnsordning, der baserer sig på skønsmæssige afgørelser, forventes at give anledning til mange klagesager. Endvidere må den i givet fald administreres af uvildige myndigheder uden for skattestyrelseslovens område, for at skatteyderne kan have fuld tillid til, at afgørelsen om omkostningsdækning i sagerne baserer sig på saglige og uhildede vurderinger, jf. kapitel 7, afsnit 7.6.3..

### **11.5.3. Gives der objektive kriterier for, hvornår sagen kan siges at være principiel ?**

Spørgsmålet er, om et forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning kan basere sig på et objektivt konstaterbart kriterium.

Til bestemmelse af, hvor vidt en sag kan siges at være principiel, kan der peges på en række kriterier. Det drejer sig om følgende:

- 1) - det statueres, at der ikke har været lovhjemmel for en given beskatning,
- 2) - der er udsendt et cirkulære til myndighederne om genoptagelse
- 3) - sagen videreføres på skattemyndighedernes foranledning
- 4) - der er udtaget pilotsager,
- 5) - der er givet genoptagelsestilsagn ved skatteankenævn og Landsskatteretten eller
- 6) - skatteankenævnene og Landsskatteretten har berostillet sagerne på det endelige udfald af sagen

#### Ad 1 og 2. Statuering af manglende lovhjemmel og udsendelse af genoptagelsecirkulære

Begge kriterier er bagudrettede. Det vil sige, at kun en bakspejlsbetragtning - når sagen er endelig afgjort - kan føre til, at man kan sige, om sagen har været af principiel karakter. Men selv i denne fase beror vurderingen undertiden på en subjektiv vurdering (fortolkning af dommen).

Imidlertid giver det ingen mening - alene på baggrund af disse kriterier - efterfølgende at give øget omkostningsdækning til skatteyderen, når spørgsmålet om sagens rækkevidde ikke har været økonomisk bestemmende for skatteyderens prøvelse af spørgsmålet. I givet fald skulle man også præmiere skatteydere, som uden at have gjort gældende, at sagen var principiel, får en afgørelse med præmisser, som viser sig at have vidererækkende konsekvenser.

Om de tilfælde, hvor det principielle spørgsmål kan anses for at have været bestemmende for skatteyderens førelse af sagen, henvises der til afsnittet nedenfor ad 4 om pilotsager.

#### Ad 3. Sagen videreføres på skattemyndighedernes initiativ

Disse situationer er beskrevet ovenfor i afsnit 11.4, hvoraf det fremgår, at det afgørende for udvalgsflertallets vurdering af, hvorvidt der bør gives øget omkostningsdækning i disse situationer, ikke har været, om sagen kan siges at være principiel. Det afgørende er derimod, at skatteyderen har fået medhold ved de administrative instanser henholdsvis ved landsretten i det spørgsmål, som skattemyndighederne ønsker indbragt for højere instanser.

#### Ad 4. Der er udtaget pilotsager

Det har være et omtvistet spørgsmål, om Skatteministeriet kan indgå aftaler om at lade en eller flere sager udtage som prøvesager eller pilotsager, som disse ofte betegnes, med den virkning, at udfaldet skal lægges til grund i andre tilsvarende sager.

Da det ofte tager længere tid end 5 år at afgøre en skattesag endeligt, må en procesaftale i givet fald betyde, at der gives skattemyndighederne mulighed for at bortse fra, at skatteyderens tilbagesøgningskrav på for meget betalt skat kan være forældet efter den 5-årige forældelsesfrist i 1908-loven.

Det må antages, at medmindre man indfører en udtrykkelig bestemmelse i lovgivningen, hvorefter der gives skatteministeren mulighed for at indgå procesaftaler, som giver mulighed for at suspendere 1908-lovens forældelsesfrist, vil der næppe være mulighed for at hægte en øget omkostningsdækning op på dette kriterium.

På den anden side vil en klar hjemmel til ministeren (kompetencen delegeres formentlig videre til Told- og Skattestyrelsen) til at give procestilsagn i pilotsager udgøre et objektivt konstaterbart kriterium og kunne derfor danne grundlag for en ordning med forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning i pilotsager.

Imidlertid rummer en sådan generel ordning med procestilsagn flere betænkeligheder.

For det første vil begrundelsen for at indføre en sådan hjemmel primært være for at kunne give forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning. På de områder, der ligger inden for skatteankenævnene og Landsskatterettens kompetence, vil skatteankenævnene og Landsskatteretten kunne give genoptagelsestilsagn, og der vil derfor ikke være behov for at kunne give procestilsagn i disse sager. Behovet for procestilsagn kan tænkes at være på de sagsområder, der ligger uden for skatteankenævnene og Landsskatterettens kompetence. Told- og Skattestyrelsen er typisk hér sidste klageinstans, men har ifølge skattestyrelsesloven ikke mulighed for på samme måde som skatteankenævnene og Landsskatteretten at give et forhåndstilsagn om genoptagelse. En enklere måde at løse eventuelle problemer på dette område på kunne imidlertid være at skabe selvstændig hjemmel for Told- og Skattestyrelsen til at give genoptagelsestilsagn.

Omvendt bør man - såfremt man overvejer at gennemføre en generel hjemmel for procestilsagn - vurdere om der fortsat er behov for, at skatteankenævnene og Landsskatteretten parallelt hermed kan give forhåndstilsagn om genoptagelse. Endvidere må det vurderes, om ikke en anmodning om forhåndstilsagn i denne situation bør kombineres med suspension af klage- eller indbringelsesfristerne, idet en anmodning næppe kan færdigbehandles inden fristens udløb.

Et andet aber dabej er, at problemet med at finde ud af, om der bør indgås en procesaftale fortsat beror på en skønsmæssig, subjektiv vurdering. Dette gælder, selv om man i lovbestemmelsen som en objektiv betingelse for at give tilsagnet stiller, at skatteyderen må godtgøre eller sandsynliggøre, at et vist større antal skatteydere har retlig interesse i sagen, eller at sagen kan indebære et samlet provenutab for staten af en vis størrelse. Når en bestemmelse om procestilsagn er så tæt knyttet op på omkostningsdækningsordningen, kan det hævdes, at problemet med skønsmæssige afgørelser i virkeligheden ikke er løst, men at kriteriet for øget omkostningsdækning i realiteten kun indirekte er objektiveret. Den skønsmæssige vurdering kommer blot ind som en præjudiciel vurdering i sagen.

Ad 5 og 6. Der er givet genoptagelsestilsagn ved skatteankenævn og Landsskatteretten eller sagerne er berostillet hos disse myndigheder

Såfremt skatteyderen har kendskab til, at der er givet tilsagn om genoptagelse i tilsvarende sager, som skatteyderens, ved skatteankenævn og Landsskatteretten, er der en stærk formodning for, at sagen er principiel.

Hvis skatteankenævnene og/eller Landsskatteretten har valgt at berostille tilsvarende sager med henvisning til en principiel sag i stedet for at træffe afgørelse i dem og give genoptagelsestilsagn, er der ligeledes en stærk formodning for, at der er tale om en principiel sag.

Kriteriet er imidlertid ikke fuld egnet i relation til en forhåndstilsagnsordning af flere grunde:

For det første vil der typisk gå et stykke tid før Landsskatterettens eller landsrettens afgørelse i den principielle sag bliver offentliggjort og først herefter vil der blive givet genoptagelsestilsagn eller finde berostillelse sted ved de administrative myndigheder. På dette tidspunkt har skatteyderen typisk allerede valgt at videreføre sagen, og kendskabet til lignende afgørelser i klagesystemet har ikke været økonomisk bestemmende for skatteyderens påklage.

For det andet gives genoptagelsestilsagn også, hvor sagen blot vedrører en snæver kreds af skatteydere med tilsvarende sager, eller hvor udfaldet af skatteyderens sag kan få et modsatrettet resultat for en anden skatteyder, f.eks. en kontraktspart. Der gives således genoptagelsestilsagn i et videre omfang, end hvor man kunne forestille sig, at et procestilsagn ville være på sin plads.

For det tredje er det ikke givet, at Skatteministeriet (Told- og Skattestyrelsen) er enig i, at sagen bør få sådanne vidererækkende konsekvenser, som Landsskatteretten skønner ved sin offentliggørelse af sagen og sine efterfølgende genoptagelsestilsagn. Det forekommer ikke rimeligt, at det forhold, at et skatteankenævn eller Landsskatteretten har givet genoptagelsestilsagn, indebærer at Skatteministeriet er forpligtet til at anse sagen for at være principiel. Et genoptagelsestilsagn bør kun tillægges vejledende betydning for en ellers subjektiv vurdering af, om sagen er principiel.



#### **11.5.4. Sammenfatning**

Selv om udvalget principielt finder, at det ville være af stor værdi, hvis der kunne ydes øget omkostningsdækning til en skatteyder, der fører en sag af principiel betydning, herunder at der kunne gives forhåndstilsagn om øget omkostningsdækning, finder udvalget ikke, at det er muligt at basere en sådan ordning på et klart kriterium. Udvalget kan derfor ikke anbefale, at der ydes øget omkostningsdækning til sager af principiel betydning ud over de tilfælde, som er beskrevet ovenfor under afsnit 11.4.

Udvalget har i øvrigt drøftet muligheden for, at der etableres et organ, en fond eller lignende, der giver tilskud til sagsførelse i principielle sager, og at det offentlige stiller midler til rådighed for en sådan fond, jf. det i kapitel 3 anførte om forbrugersager. Fordelen ved en sådan ordning vil være, at det er et organ uden for skattemyndighederne, der skal vurdere, om sagen er principiel, og en sammensætning af det organ, der skal afgøre tildelingen af støtte skulle derfor bestå af uafhængige "vise mænd" på skatte- og afgiftsområdet. Der kunne eventuelt etableres en ordning, hvor tildeling af støtte kun krævede, at en vis del af disse "vise mænd" anså sagen for principiel.

Udvalget har imidlertid fundet, at det lå uden for udvalgets kommissorium nærmere at beskrive oprettelsen af et sådant organ, og udvalget skal gøre opmærksom på, at oprettelsen vil indeholde en række vanskelige spørgsmål om sammensætning, udvælgelse og kompetence. Endvidere vil der - da det er det offentlige, der skal stille midler til rådighed for det pågældende organ - være det offentlige, som i realiteten har stor indflydelse på, i hvilket omfang støtte til principielle sager kan ydes.

#### **11.6. Omkostningsdækningsreglerne sammenholdt med momsreglerne**

Ifølge skattestyrelseslovens § 33 B stk. 2, nr. 2, skal de tilskudsberettigede udgifter reduceres med afgiftstilsvar, der kan fradrages som indgående moms efter lov om merværdiafgift (momsloven). Dette har som konsekvens, at hvis en momsregistreret person (fysisk eller juridisk) afholder udgifter til sagkyndig bistand, som kan dækkes efter omkostningsdækningsreglerne, vil der ikke kunne gives dækning til den del af udgiften hertil, som vedrører moms, der kan fradrages som indgående moms.

Bestemmelsen rejser to problemer:

- C Hvornår kan moms på en regning vedrørende sagkyndig bistand til en skatte- eller afgiftssag fradrages som indgående moms ?
- C Hvorledes beregnes tilskudsbeløbet efter omkostningsdækningsordningen, når momsen kan fradrages som indgående moms ?

Inden de to problemer vedrørende moms i relation til omkostningsdækningsordningen drøftes, skal følgende generelt vedrørende momssystemet bemærkes: Momssystemet skal medføre, at der ved ethvert salg af varer og tjenesteydelser skal betales moms (merværdiafgift) af salgsprisen, men at virksomheden kan trække den moms fra, som den har betalt ved produktion af varerne og ydelserne, dvs. en virksomhed skal alene betale moms af den værditilvækst, der sker i virksomheden.

Dette generelle udsagn om momssystemet er i relation til momspligtige personer udmøntet således, at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1. Herefter er der i momsloven bl.a. fastlagt regler for momspligtige transaktioner, momspligtens indtræden, momsfritagelser og fradrag for indgående moms. Disse regler medfører, at hvis en virksomhed er momspligtig, har den som hovedregel ret til at fradrage indgående moms på de varer og tjenesteydelser, der anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

Ad 1) Hvornår kan moms på en regning vedrørende sagkyndig bistand til en skatte- og afgiftssag fradrages som indgående moms ?

Ifølge momslovens §§ 37 - 42 vil en momsregistreret virksomhed have fuldt fradrag, delvis fradrag eller intet fradrag for indgående moms afhængig af, hvorvidt ydelsen betragtes som fuldt ud anvendt til brug for den momsmæssige aktivitet, delvis til brug for denne eller slet ikke til brug for den momsmæssige aktivitet.

Det er ikke på det foreliggende grundlag muligt at udtale sig mere specifikt om omfanget af momsaflyftningsretten i relation til virksomhedernes udgifter til bistand i skatte- og afgiftssager. Der er ikke udstedt administrative retningslinier herfor, herunder i Momsvejledningen, og spørgsmålet ses ikke at have givet anledning til offentliggjorte afgørelser mv. Det er imidlertid efter omkostningsdækningsudvalgets opfattelse af væsentlig betydning nærmere at få afklaret, hvornår indgående moms på bistandsudgifter kan fradrages, idet det har betydning for, at samspillet mellem momssystemet og omkostningsdækningsordningen fungerer på den i lovgivningen forudsatte måde.

Dette har sammenhæng med, at omfanget af de momspligtige virksomheders ret til at afløfte indgående moms vedrørende udgifter til sagkyndig bistand i skatte- og afgiftssager har betydning for, hvorledes den økonomiske belastning ved at føre sagen vil være. Den herpå beroende forskel i økonomisk belastning er naturligvis en konsekvens af indretningen af momssystemet; men det er væsentligt at sikre, at det er de rigtige konsekvenser, der drages, i form af korrekt fastlæggelse af principperne for momsaflyftning vedrørende bistandsudgifter i skatte- og afgiftssager.

Ad 2) Hvorledes beregnes tilskudsbeløbet efter omkostningsdækningsordningen, når moms vedrørende sagkyndig bistand kan fradrages som indgående moms ?

Betydningen af, at moms kan fradrages som indgående moms kan belyses ved følgende eksempel:

Der modtages en regning for sagkyndig bistand på 10.000 kr. incl. moms, der udgør 2.000 kr. Hvis der er tale om en ikke-momspligtig person, vil personen i 1999 få et tilskudsbeløb på 3.800 kr., således at den pågældende selv skal bære 6.200 kr. Hvis der er tale om en momspligtig person, der kan fradrage momsen på 2.000 kr. vil den pågældende selv skulle bære 4.960 kr. Der vil således for de to personer være en forskel på 1.240 kr.

Denne forskel for de to personer skyldes som ovenfor nævnt det generelle formål med momssystemet, at når der er tale om en momspligtig ydelse, der har betydning for virksomhedens momspligtige produktion, kan momsen vedr. denne ydelse fragå som indgående moms. Da momssystemet imidlertid på den ovenfor nævnte måde får en sådan afledt virkning på omkostningsdækningsordningen, finder udvalget det meget væsentligt, at det nærmere bliver vurderet, i hvilke tilfælde moms på sagkyndig bistand kan fradrages som indgående moms i skatte- og afgiftssager.

Udvalget har fundet, at dette spørgsmål ikke direkte ligger inden for dets kommissorium, men det finder alligevel, at det vil være væsentligt at få en sådan afklaring, idet det i systemet i dag er indbygget, at den økonomiske belastning ved at føre en skatte- eller afgiftssag vil være større for personer, der ikke kan fradrage indgående moms.

## **11.7. Sammenfatning**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler,

- at tilskudsprocenten fastsættes til en fast sats på 50 pct., uanset sagens udfald og uanset om sagen føres igennem til kendelse eller dom.

- at der i de tilfælde, hvor skattemyndighederne viderefører en sag i det administrative klagesystem eller ved domstolene på eget initiativ, skal ydes skatteyderen fuld omkostningsdækning minus et selvriskoelement på mellem 10-20 pct.,

- at Landsskatteretten fortsat skal have mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning af udgifter til syn og skøn i landsskatteretssager,

- at der gennemføres hjemmel til, at Ligningsrådet får mulighed for at give forhåndstilsagn om fuld omkostningsdækning i forbindelse med syn og skøn i sager om bindende forhåndsbesked,

- at udviklingen på området følges i f.eks. en 3-årig periode og afrapporteres til Folketingets Skatteudvalg, samt
- at det nærmere må undersøges, i hvilket omfang momspligtige virksomheder kan fradrage moms i forbindelse med skatte- og afgiftssager.

## Kapitel 12. Udvalgets overvejelser om den skattemæssige behandling af tilskud

### 12.1. LL § 7 Q, stk. 1, nr. 1

Ligningslovens § 7 Q, stk. 1 har følgende ordlyd:

“Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

C Tilskud efter § 33 A i skattestyrelsesloven.

C Tilskud fra almennyttige fonde til dækning af udgifter, der er tilskudsberettigede efter § 33 B i skattestyrelsesloven, i det omfang tilskuddet benyttes til formålet.”

Det følger af bestemmelsens nr. 1, at tilskud efter skattestyrelseslovens § 33 A ikke medregnes til den skattepligtige indkomst. Bestemmelsen stammer tilbage fra den oprindelige omkostningsdækningslov, jf. § 3, stk. 4 i lov nr. 233 af 23. maj 1984.

Ved lov nr. 238 af 2. april 1997 blev omkostningsdækningslovens regler flyttet til skattestyrelsesloven. Bestemmelsen om skattefrihed for udbetalte tilskud blev dog overført uændret til LL § 7 Q, stk. 1, nr. 1. Om bestemmelsen står der i forarbejderne til lov nr. 238 af 2. april 1997 (L 121, Folketingsåret 1996-97):

“Den foreslåede skattefritagelse omfatter alene tilskud til skattesagsudgifter i forbindelse med klage til skatteankenævn eller Landsskatteretten eller domstolsprøvelse af en skattesag, og kun de udgiftstyper, hvortil der kan ydes tilskud fra det offentlige.

Bestemmelsen i LL § 7 Q, stk. 1, nr. 1, er således dels relateret til de udgifter, der dækkes efter omkostningsdækningsreglerne, dels til de sagstyper, som er omfattet af omkostningsdækningsordningen.

De sager, der kan gives omkostningsdækning til, er sager, der kan påklages til skatteankenævnet, bortset fra klagesager vedrørende forskudsopgørelsen, og sager, der kan påklages til Landsskatteretten, bortset fra klagesager vedrørende ejendomsvurderingen. Der kan også ydes tilskud til domstolsprøvelse af de sagstyper, hvortil der ydes tilskud ved klagebehandling i skatteankenævnet og / eller Landsskatteretten.

Kort sagt kan der efter de gældende regler ydes tilskud til klagesager ved skatteankenævnet og Landsskatteretten og til domstolsprøvelse af sådanne sager.

Hvilke sagstyper, der kan ydes tilskud til, er nærmere omtalt i kapitel 3 om gældende ret og i bilag 3 om klagestrukturen på skatte- og afgiftsområdet. Udvalgets overvejelser herom er i kapitel 9.

De udgifter, der er afholdt i forbindelse med klage- eller domstolsbehandlingen af en af de nævnte sagstyper, og som der ydes tilskud til, er de udgifter, der er nævnt i skattestyrelseslovens § 33 B, stk. 1, dvs. udgifter til sagkyndig bistand, retsafgifter, udgifter til syn og skøn samt udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale.

De tilskudsberettigede udgifter er nærmere omtalt i kapitel 3 om gældende ret. Udvalgets overvejelser herom er i kapitel 10.

### **12.2. LL § 7 Q, stk. 1, nr. 2**

Det følger af ligningslovens § 7 Q, stk. 1, nr. 2, at tilskud fra almennyttige fonde, til dækning af udgifter, der er tilskudsberettigede efter skattestyrelseslovens § 33 B, ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, i det omfang tilskuddet benyttes til formålet.

De udgifter og sagstyper, det drejer sig om, er nærmere omtalt i kapitel 3 om gældende ret og i bilag 3 om klagestrukturen på skatte- og afgiftsområdet. Udvalgets overvejelser herom er i kapitel 9 og 10.

Udvalgets overvejelser om den skattemæssige behandling af tilskud, som en tredjemand yder til en skatte- eller afgiftspligtig, der fører en sag, er beskrevet i kapitel 8, afsnit 8.4. Her er det også nævnt, at udvalget har lagt til grund, at de i dag gældende regler i fondsbeskatningsloven og selskabsskatteoven om fradragsret for uddelinger ikke bliver ændret.

### **12.3. Godtgjorte omkostninger. “Dobbeltbeskatnings”-problematikken**

Efter de gældende regler skal de tilskudsberettigede udgifter reduceres med tilkendte eller på anden måde godtgjorte udgifter før omkostningsdækning efter skattestyrelseslovens kapitel 3 A beregnes. Det skyldes, at der i modsat fald - i langt de fleste tilfælde vil blive opnået en vis dobbeltdækning af samme udgiftspost.

Som det fremgår af kapitel 3 om gældende ret, vil skatteyderens udgifter kunne blive godtgjort af andre på forskellig måde. Det vil typisk ske i form af

- tilkendte sagsomkostninger efter retsplejelovens § 312
- offentlig retshjælp
- privat retshjælp
- tilskud fra en almennyttig fond
- organisationsbetalt sagkyndig bistand

- arbejdsgiverbetalt sagkyndig bistand

Offentlig og privat retshjælp er nærmere beskrevet i kapitel 3. Der er tale om offentligretlige naturalydelse, som tilkommer alle borgere på lige betingelser, og som ingen er afskåret fra at modtage, såfremt de opfylder betingelserne i retsplejeloven. Efter praksis beskattes sådanne ydelser fra det offentlige ikke hos modtageren.

Tilkendte sagsomkostninger fastsættes af domstolene efter reglerne i retsplejelovens § 312 efter en vurdering af, hvilke udgifter der har været fornødne. Beløbet fastsættes således, at udgift til advokatsalær erstattes med et passende beløb, og øvrige udgifter erstattes så vidt muligt fuldt ud. Tilkendte sagsomkostninger er en erstatning, som tager sigte på at dække skatteyderens formueudgifter ved sagsførelsen. Følgelig må de tilkendte sagsomkostninger anses for at være skattefrie for modtageren, jf. statsskattelovens § 5a.

Tilskud fra en almennyttig fond er som nævnt skattefrie for modtageren, jf. ligningslovens § 7 Q, stk. 1, nr. 2.

Angående den organisationsbetalte bistand må en sådan bistand anses for at være skattepligtig efter statsskattelovens § 4, jf. dog kapitel 3 om gældende ret, afsnit 3.5.3.1. om mandatarforhold, hvor skatteministerens svar på et § 20-spørgsmål herom er omtalt.

Skattepligten indebærer, at der bliver tale om en vis "dobbeltbeskatning" af den ydede hjælp, fordi den organisationsbetalte bistand - foruden at være skattepligtig for modtageren - også skal fratrækkes ved opgørelsen af de tilskudsberettigede udgifter.

Se kapitel 8, afsnit 8.4. om udvalgets overvejelser og anbefalinger om, at tilskud fra en tredjemand, herunder en arbejdsgiver eller en faglig sammenslutning, til en skatte- eller afgiftspligtig, der afholder udgifter til sagkyndig bistand i en sag, skal kunne ydes skattefrit, dog således at tilskuddet ikke er fradragsberettiget for tilskudsyderen. Samme sted anbefales det, at sådanne tilskud ikke skal fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning.

### **12.3.1. Betydningen af at omkostningsdækningsberettigede udgifter godtgøres før eller efter, at omkostningsdækning er udbetalt**

Det har efter de gældende regler ingen betydning, om tilskud fra en organisation eller fra en arbejdsgiver betales før eller efter omkostningsdækningstilskuddet udbetales, såfremt der blot finder en omberegning sted i sidstnævnte situation, da der efter omkostningsdækningsordningen er tilbagebetalingspligt, hvis en udgift, der er givet omkostningsdækning til, efterfølgende godtgøres på anden måde.

Tilsvarende skal eventuel offentlig retshjælp, tilskud fra almennyttige fonde og tilkendte sagsomkostninger fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning.

Offentlig retshjælp og tilkendte sagsomkostninger har for så vidt samme funktion som omkostningsdækningsordningen; at mindske den økonomiske byrde ved at føre en sag. Derfor finder Omkostningsdækningsudvalget, at udgifter der - som nævnt skattefrit - dækkes ved offentlig retshjælp og tilkendte sagsomkostninger fortsat skal tillægges betydning ved opgørelsen af omkostningsdækning.

I kapitel 8, afsnit 8.4.1. anbefaler udvalget, at tilskud, der betales af en tredjemand til dækning af udgifter til sagkyndig bistand, som en skatte- eller afgiftspligtig har afholdt i en sag, ikke skal fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning.

Hvis skatteyder ikke gør udbetalingsmyndigheden opmærksom på, at vedkommende efterfølgende har modtaget et tilskud fra en tredjemand, med hvem skatteyderen er interesseforbunden, er det spørgsmålet, hvordan det kan kontrolleres, at skatteyder modtager en sådan udgiftsrefusion. Selv om vanskelighederne herved næppe er større end i andre tilfælde af interessesammenfald finder udvalget det alligevel hensigtsmæssigt, at det, som nævnt i afsnit 8.4.1., overvejes, om der i et eller andet omfang er behov for en oplysningspligt for tredjemand, om tilskud, der ydes til dækning af en andens udgifter til sagkyndig bistand i en skatte- eller afgiftssag.

## **12.4. Sammenfatning**

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler, at

- C tilskud der ydes efter omkostningsdækningsreglerne fortsat skal være skattefrie,
- C tilskud fra almennyttige fonde fortsat skal være skattefrie, og ikke skal fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning, jf. kapitel 8, afsnit 8.4.,
- C offentlig retshjælp og tilkendte sagsomkostninger skal tillægges betydning ved opgørelsen af omkostningsdækning



## **Kapitel 13. Udvalgets overvejelser om, hvilke myndigheder der skal administrere ordningen**

I kapitel 7, afsnit 7.6.3. er det omtalt, at hvis omkostningsdækningsordningen indrettes således, at der efter en konkret vurdering kan ydes et forhøjet tilskud til rimelige udgifter, når skatteyderen har fået fuldt medhold i en sag, vil det formentlig være nødvendigt at henlægge kompetencen til at træffe afgørelse i omkostningsdækningsager, herunder klagesager, til myndigheder uden for skattestyrelseslovens område. Det er også nævnt, at retssikkerhedsmæssige hensyn taler herfor, herunder hensynet til tilliden til de afgørelser om omkostningsdækning, der vil blive truffet med en sådan skønsmæssig omkostningsdækningsordning.

Omkostningsdækningsudvalget har foreslået en udvidelse af omkostningsdækningsordningen, der drejer sig om en mindre udvidelse dels af kredsen af tilskudsberettigede, dels af de tilskudsberettigede sagstyper. Herudover har et flertal i udvalget foreslået en udvidelse af ordningen i form af en højere tilskudsprocent. Det er fortsat hensigten, at omkostningsdækningsordningen skal være en skematisk ordning. Derfor mener udvalget ikke, at retssikkerhedsmæssige hensyn er til hinder for, at administrationen af ordningen fortsat sker ved de myndigheder, der administrerer den gældende ordning.

Det er i dag told- og skatteregionerne henholdsvis Københavns og Frederiksberg kommuner, der træffer afgørelse om omkostningsdækning i første instans med Told- og Skattestyrelsen som klageinstans. Kompetencefordelingen beror på en bemyndigelse fra skatteministeren, som i medfør af skattestyrelseslovens § 38, stk. 1, har bestemt, at regionerne, henholdsvis Københavns og Frederiksberg kommuner, træffer afgørelse i første instans med klageadgang til styrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og stk. 2, og § 11, stk. 1. Udbetaling af omkostningsdækningen sker ved den enkelte region, og for så vidt angår afgørelser truffet af Københavns og Frederiksberg kommuner, ved Told- og Skattestyrelsen.

Med de udvidelser af omkostningsdækningsordningen, som udvalget foreslår, vil der være mulighed for at opnå omkostningsdækning til udgifter, som har været afholdt i en sag, der er afgjort af Told- og Skattestyrelsen, samt i sager, der er afgjort af Ligningsrådet, hvor Told- og Skattestyrelsen fungerer som sekretariat for Ligningsrådet.

Det drejer sig om afgørelser vedrørende genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, og afgørelser om hæftelse (begge Styrelsen), samt afgørelser om omgørelse (Ligningsrådet).

Af retssikkerhedsmæssige grunde lægger Omkostningsdækningsudvalget meget vægt på, at den, der ansøger om omkostningsdækning, kan have tillid til, at den afgørelse regionen træffer i første instans og

den afgørelse, som Told- og Skattestyrelsen træffer i en eventuel klagesag, er korrekt. Det gælder særligt, hvis de udgifter ansøgeren ønsker dækket, er afholdt i en sag, der er afgjort af Told- og Skattestyrelsen eller Ligningsrådet.

Da udvalget har foreslået, at omkostningsdækningsordningen fortsat skal være skematisk, har udvalget ikke betænkeligheder ved at anbefale, at kompetencen til at træffe afgørelser i sager om omkostningsdækning bevares uændret - heller ikke selv om kredsen af tilskudsberettigede sagstyper foreslås udvidet som nævnt ovenfor. Udvalget finder dog, at det vil være en god idé, hvis opgavevaretagelsen i relation til klagebehandlingen i omkostningsdækningsagerne sker i en anden del af Told- og Skattestyrelsens organisation end klagebehandlingen henholdsvis sekretariatsbetjeningen af Ligningsrådet for så vidt angår de sagstyper, hvortil der kan ydes omkostningsdækning.

Omkostningsdækningsudvalget anbefaler således, at det fortsat er told- og skatteregionerne, der træffer afgørelse om omkostningsdækning i første instans med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen.

## Kapitel 14. Provenuskøn

### 14.1. Gældende regler

Udgifterne til sagkyndig bistand ved skattesager m.v. er på finanslov 2000 budgetteret til 28,5 mill. kr. ved et anslået antal sager på ca. 2.600 og en tilskudsprocent for personer på 38 og for selskaber på 32. De bagvedliggende sagsomkostninger skønnes til ca. 75 mill. kr. Det gennemsnitlige udbetalte tilskudsbeløb er ca. 11.000 kr.

I 2002 vil satsen være 32 pct. for både selskaber og personer svarende til en årlig udgift på knap 25 mill. kr. ved uændret sagsomfang og et gennemsnitligt udbetalt tilskudsbeløb på ca. 9.500 kr.

### 14.2. Udvalgets forslag

Der knytter sig en betydelig usikkerhed til vurderingen af provenuvirkningen af udvalgets forslag.

#### 14.2.1. Højere tilskudsprocent

En væsentlig del af usikkerheden skal ses på baggrund af, at den statistiske belysning af omkostningsdækningsordningens anvendelse er ufuldstændig. Det er ikke muligt nærmere at fastlægge tilskuddenes fordeling på f.eks. sagstyper og størrelse, eller ordningens anvendelse på henholdsvis personer, dødsboer mv. og selskaber. Dernæst knytter der sig en betydelig usikkerhed til effekten af udvalgets forslag.

Forslaget om at hæve tilskudssatsen til en fælles sats på 50 pct. skønnes ved gældende sagsomfang og -typer at medføre årlige merudgifter på knap 15 mill. kr. årligt, jfr. tabel 1, hvor virkningen af forskellige tilskudssatser er anført.

**Tabel 1. Merudgift ved forsk. tilskudssatser ved gældende sagsomfang (2.600 sager).**

Tilskudssatser	Merudgift
--- Pct. ---	--- Mill. kr. ---
45	10
50	14
55	18
60	21,5
67	27

Tilskuddet pr. sag andrager således knap 15.000 kr. ved en tilskudssats på 50 pct.

Forhøjelsen af tilskudssatsen fra 32 pct. til 50 pct. - dvs. en forhøjelse af tilskudsbeløbet pr. sag på godt 50 pct. - vil antagelig gøre ordningen mere attraktiv at benytte. Dette vil kunne få flere virkninger.

For det første vil der antagelig hyppigere blive benyttet sagkyndig bistand ved sagstyper, der allerede er omfattet af den gældende ordning. Til illustration af virkningen heraf kan det oplyses, at det med stor usikkerhed skønnes, at der i dag benyttes sagkyndig bistand og udbetales tilskud i 15 pct. eller knap hver sjette af de tilskudsberettigede sager. Hvis forøgelsen af tilskudssatsen til de foreslåede 50 pct. resulterer i, at der anvendes sagkyndig bistand i f.eks. hver femte af sagerne, vil denne adfærdsændring i sig selv medføre, at ordningen bliver yderligere ca. en trediedel dyrere.

For det andet kan man forestille sig, at forhøjelsen af tilskudssatsen i et vist omfang vil resultere i, at der anvendes mere kvalificeret og dermed antagelig også dyrere sagkyndig bistand. Dette trækker i retning af en forøgelse af de gennemsnitlige sagsomkostninger.

Der skal desuden tages højde for, at en del af de omkostninger, der ved gennemførelse af udvalgets forslag bliver berettigede til omkostningsdækning, i dag fratrækkes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, jf. kapitel 3, afsnit 3.2.8. Dette betyder, at en del af statens udgifter ved en udvidelse af omkostningsdækningsordningen modsvares af en merindtægt i skat, fordi beløb ikke længere vil blive fratrukket. Dette beløb er ikke modregnet i skønnet over merudgifterne til udvidelsen af ordningen.

Endelig skal der tages højde for udvalgets anbefaling om, at der i sager der videreføres på skattemyndighedernes initiativ såvel i det administrative system som ved domstolene, ydes skatteyderen fuld omkostningsdækning minus et selvriskoelement på mellem 10 og 20 pct. Det skønnes, at disse sager udgør ca. 15 om året.

#### **14.2.2. Udvidelser af dækningsgrundlaget**

Forslaget om at lade ordningen omfatte nye sagstyper skønnes at udvide ordningen med omkring 1.800 sager årligt, jf. nedenstående oversigt.

Dette skøn bygger på følgende antagelser, hvor der ved sagsomkostninger forstås skatteyderens tilskudsberettigede omkostninger til sagkyndig bistand.

##### Genoptagelse af tidligere afsagte skatteankenævns- og Landsskatteretskendelser og klager over forskudsregistreringen. Klager over kommunale afgørelser

Det skønnes, at der vil blive anvendt sagkyndig bistand i ca. 20-25 pct. af disse sager. Sagsomkostningerne skønnes under gennemsnittet, måske i størrelsesordenen 20.000 kr. pr. sag.

##### Klager over regionernes afgørelser

Det skønnes, at der vil blive anvendt sagkyndig bistand i ca. 50 pct. af sagerne. Halvdelen heraf, der vedrører selskaber, skønnes at medføre sagsomkostninger på ca. 30.000 kr. pr. sag, mens sagsomkostningerne for resten skønnes til gennemsnitlig ca. 20.000 kr.

Afslag på bevillingsmæssig genoptagelse af skatteansættelser før 1990, afslag på ekstraordinær genoptagelse efter den tidligere SSL § 4, stk. 2, afslag på genoptagelse efter SSL § 35, stk. 1, nr. 9 (bevilling) samt omgørelse

Det skønnes, at der for denne gruppe af sager vil blive anvendt sagkyndig bistand i halvdelen af sagerne. Sagsomkostningerne skønnes at ligge på gennemsnitlig 20.000 kr. pr. sag.

Sager ved EF-domstolen og EU-voldgiftskonvention

Med hensyn til dette sagskompleks vil der kunne blive tale om omkostningsdækning til store og komplicerede sager. Det er ikke muligt på forhånd at vurdere omfanget, men i de år, hvor sådanne sager fremkommer, vil der kunne blive tale om betydelige udgifter.

Ejendomsvurderingssager ved Landsskatteretten

I kapitel 3 om gældende ret er det omtalt, at der i øjeblikket er en regelkonflikt mellem skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, og vurderingslovens § 46, stk. 2. Af skattestyrelsesloven fremgår det således, at der ikke kan gives omkostningsdækning til sager om ejendomsvurderingen ved Landsskatteretten, hvorimod det af vurderingsloven fremgår, at der kan.

I kapitel 9 anbefaler udvalget, at omkostningsdækningsordningen også bør omfatte ejendomsvurderingssager, der klagebehandles ved Landsskatteretten.

Told- og Skattestyrelsen har oplyst, at omkostningsdækningsordningen administreres således, at der gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i en klagesag ved Landsskatteretten om ejendomsvurdering.

Udbetalinger i ejendomsvurderingssager i 1999 kendes ikke.

Omkostningsudvalget finder anledning til at gøre opmærksom på, at Landsskatteretten behandler ca. 500 sager om ejendomsvurdering årligt. Hvis det antages, at der i disse sager - ligesom i andre landsskatteretssager - anvendes sagkyndig bistand i ca. 3/4 af sagerne, bliver den årlige udgift vedrørende ejendomsvurderingssager ved Landsskatteretten i størrelsesordenen 5 mill. kr.

Sagsomkostninger pålagt skatteyderen

Med udgangspunkt i at Skatteministeriet tilkendes sagsomkostninger i størrelsesordenen 5 mill. kr. årligt (1998 opgjort til 4,3 mill. kr.) vil forslaget indebære årlige merudgifter på 2,5 mill. kr.

#### 14.2.3. Samlet virkning af udvalgets forslag.

Forhøjelse af godtgørelsesprocenten til 50 skønnes at udvide kredsene af sager, der i dag omfattes af ordningen, med ca. 1/3, eller fra 2.600 sager til ca. 3.400 sager årligt. Merudgiften skønnes til ca. 25 mill. kr. årligt.

Antallet af nye sager anslås til ca. 1.800 årligt og merudgiften til ca. 25 mill. kr. årligt.

Alt i alt skønnes det samlede årlige sagsomfang forøget med ca. 2.600 sager og udgifterne med 50 mill. kr.

#### 14.2.4. Omkostningerne ved omkostningsdækningsordningen i alt

De samlede udgifter til ordningen efter gennemførelse af udvalgets forslag skønnes til ca. 75 mill. kr. årligt omfattende ca. 5.200 sager.

Såfremt tilskudssatsen forhøjes til 67 pct., skønnes ordningen at koste yderligere ca. 40 mill. kr. årligt, og at der vil blive ansøgt om omkostningsdækning i yderligere ca. 1.000 sager årligt.

I nedenstående oversigt er vist det anslåede årlige antal nye sager, hvortil der vil blive givet tilskud til anvendelse af sagkyndig bistand, hvis udvalgets forslag om udvidelse af omkostningsdækningsordningen gennemføres.

Opgørelsen er meget usikker.

#### Udvidelse af omkostningsdækningsordningen med nye sagstyper m.v.

	Skønnet antal nye sager, hvortil der anvendes sagkyndig bistand
<b>I. Den tilskudsberettigede</b>	
4. Den klageberettigede <sup>1)</sup> . . . . .	
5. Den der anerkendes af myndighederne som part i en sag . . .	Meget begrænset antal
3. 3. mand som LSR inddrager i en sag (FO for LSR § 7, stk. 2) <sup>2)</sup>	
4. Tilskud fra 3. mand <sup>2)</sup> . . . . .	-
<b>II. Tilskudsberettigede sagstyper</b>	
5. Genoptagelse af tidligere afsagte skatteankenævns- og landsskatteretskendelser . . . . .	125
6. Klager over forskudsregistreringen . . . . .	25
7. <u>Sager omfattet af sagsudlægningsbekendtgørelsen</u>	

7.1 Klager over kommunale afgørelser .....	200
7.2 Klager over regionernes afgørelser .....	1200
7.3 Afslag på bevillingsmæssig genoptagelse af skatteansættelser før 1990 .....	15
7.4 Afslag på ekstraordinær genoptagelse efter den tidl. SSL § 4, stk. 2 .....	250
7.5 Afslag på genoptagelse efter SSL § 35, stk. 1, nr. 9 (bevilling) .....	Formentlig meget få
7.6. Omgørelse .....	25
8. Sager ved EF-domstolen, hvor den skatte- eller afgiftspligtige er part .....	Formentlig meget få
9. Sager der behandles efter EU voldgiftskonvention .....	Formentlig meget få
<b>III. Tilskudsberettigede udgifter <sup>3)</sup></b>	
10. Udgifter til syn og skøn ved Ligningsrådet (100 pct. dækning) .....	-
11. Udgifter til sagkyndig udtalelse om en sag skal påklages eller indbringes for domstolene i tilfælde hvor dette ikke sker .....	-

Anm.: Opgørelsen omfatter ikke sager, der efter klagesagsbehandling i regionerne og Told- og Skattestyrelsen påklages videre til domstolene. Antagelig er der tale om et yderst begrænset antal af sådanne sager.

- 1) Indebærer kun en udvidelse hvis der i dag er klageberettigede, som ikke også er tilskudsberettigede.
- 2) Eksempelvis skal en almennyttig fond eller fagforening kunne yde tilskud til den der har ført en skattesag og som har fået omkostningsdækning for udgifterne hertil. Tilskuddet skal ikke fragå i beregningsgrundlaget for omkostningsdækning.
- 3) Udvalgets forslaget om at lade skatteydere pålagte sagsomkostninger omfatte af ordningen er ikke medtaget her, men indgår med 2,5 mill. kr. i de samlede udgifter til ordningen.

## Bilag

<u>Indhold</u>	<u>Side</u>
1: Beslutningsforslag B 35 (Folketingsåret 1998/1999).....	265
2: Udvalgets brev til myndigheder, organisationer m.fl. om at fremkomme kommentarer og forslag til ændringer af omkostningsdækningsordningen samt den tilsvarende op- fordring til alle på Skatteministeriets hjemmeside .....	270
3: Klagestrukturen på told-, skatte- og afgiftsområdet.....	277
4: En skattesag fra start til slut.....	302
5: Oversigt over told- og afgiftsspørgsmål, der kan påklages til Landsskatteretten.....	310
6: Omkostningsdækningsrapporterne fra 1995 og 1996.....	317
7: Sagsudlægningsbekendtgørelsen.....	358
8: EU's voldgiftskonvention.....	367



Bilag 1:

Bilag 1

Bestemningsforslag nr. B 35

Folketinget 1998-99

Fremset den 3. november 1998 af Flemming Hansen (KF), Brian Mikkelsen (KF),  
Marianne Fischer Boel (V) og Per Bratkofte (V)

## Forslag til folketingsbeslutning

om fuld omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand  
i skattesager ved skatteankenævn, Landsskatteret, landsret og  
Højesteret

Folketinget opfordrer regeringen til at fremsætte lovforslag om omkostningsdækning til sagkyndig bistand i skattesager, således at dækningsgraden øges til op til 100 pct. i de tilfælde, hvor skatteyderen får helt eller delvist medhold af den behandlende instans.

SKM 2. KONTOR		
Mott. d.	4/11 1998	
Fordelt d.	4/11	Eksp. Orient.
	3	

## Bemærkninger til forslaget

Forslaget er en delvis genframsættelse af De Konservatives og Venstres beslutningsforslag nr. B 36 fra folketingsåret 1996-97. Der henvises vedrørende beslutningsforslag nr. B 36 til Folketingstidende 1996-97 tillæg A 1210 og 1209, tillæg B 401 og forhandlingerne 1842 og 4687.

Efter de gældende regler yder det offentlige et skattefrit tilskud til delvis dækning af udgifter til sagkyndig bistand, som en skatteyder har afholdt i forbindelse med klage til skatteankenævn eller Landskatteret eller ved domstolsprøvelse af en sådan sag. For skattepligtige fysiske personer og dødsboer dækkes udgifterne med 38 pct. for udgifter, der er betalt inden udgangen af kalenderåret 2001, og derefter med 32 pct. Omkostningsdækningen ydes med 34 pct. for aktie- og anpartsselskaber m.v. Skatteyderen stilles således nogenhunde, som om denne havde fradragsret for udgiften. Omkostningsdækningen ydes, uanset om skatteyderen vinder eller taber den pågældende sag.

Det foreslås, at dækningsgraden øges til op til 100 pct. i de tilfælde, hvor skatteyderen får helt eller delvist medhold. Det bør være den behandlende instans, som afgør, i hvilken udsrækning den enkelte sag og omfanget af den anvendte sagkyndige bistand er af en sådan karakter, at den bør dækkes med mere end 38 pct. henholdsvis 34 pct. og i givet fald, med hvilken øget procentsats. Som vejledende retningslinjer bør dog gælde, at omkostningsdækning som udgangspunkt altid sker med 100 pct. i sager, hvor skatteyderen helt eller i overvejende grad får medhold, hvis omfanget af de afholdte udgifter til sagkyndig bistand af behandlingsinstansen i øvrigt vurderes som rimelige.

Skattesystemet er efterhånden så omfattende og kompliceret, at almindelige skatteborgere ikke har mulighed for at gennemskue og forstå systemet. Det betyder, at de oftest er nødt til at anvende sagkyndig bistand i tvister med skattemyndighederne. Det gælder, uanset på hvilket niveau i systemet tvisten opstår. Det er derfor rimeligt, at det offentlige i højere grad dækker skatteyderens udgifter til sagkyndig bistand i skattesager. Som reglerne er i dag, er der mange, som

undlader at rejse en sag - også selv om de falder sig rimelig sikre i deres sag - fordi de ikke selv har den fornødne indsigt til at køre sagen og de fornødne økonomiske ressourcer til at indhente sagkyndig bistand.

Ved lov nr. 218 af 2. april 1997 om ændring af skattestyrelsesloven, ligningsloven, statskatteioven og kildeskatteloven samt om ophævelse af lov om bindende forhåndsbesked om skatte spørgsmål m.v. og omkostningsdækningsloven (Omkostningsdækning i skatteankenævns sager, udvidet adgang til bindende forhåndsbesked og sammenskrivning af skatteprocesslove) blev omkostningsdækningen udvidet til også at omfatte skatteankenævns sager. Der henvises om Folketingets behandling heraf til lovforslag nr. L 121, jf. Folketingstidende 1996-97, tillæg A 2818 og 2799, tillæg B 395, tillæg C 324 og forhandlingerne 3211, 4688 og 4876. Inden den nævnte lovændring kunne der alene ydes omkostningsdækning i forbindelse med påklage af en skattesag til Landskatteretten eller ved domstolsprøvelse heraf.

Forslagsstillerne finder, at den nævnte udvidelse af omkostningsdækningen i 1997 til også at omfatte skatteankenævns sager - et forslag, som også indgik i De Konservatives og Venstres beslutningsforslag nr. B 36 fra folketingsåret 1996-97 - var et skridt i den rigtige retning. En forbedring af borgernes skattemæssige retssikkerhed kræver imidlertid, at det bliver muligt at dække med en større procentsats end den nuværende i de sager, hvor skatteyderen får helt eller delvist medhold.

Den fulde omkostningsdækning skal endvidere sikre en grundigere bevisning af sagen og medvirke til, at sagsbehandlingstiden forkortes.

Når den fulde omkostningsdækning også skal gælde klagesager ved skatteankenævnene, som ellers er forpligtet til at fremlægge alle relevante oplysninger - også de, der taler til gunst for skatteyderen - hænger dette sammen med, at skatte lovgivningen er så kompliceret, at såvel de kommunale ligningsmyndigheder som skatteankenævnene i mange tilfælde har vanskeligt ved at forholke lovgivningen. Dette ses bl.a. ved, at en væsentlig andel af afgørelserne truffet af de kom-

munale ligningsmyndigheder og skatteankenævne ændres til fordel for skatteyderen, når de kommer højere op i systemet.

Der henvises i den forbindelse til Skatteministeriets rapport fra juni 1998 om klage og retssagsstatistikken pr. 31. december 1997. Af rapporten fremgår, at i 1997 fik hver tredje person, der klagede til de kommu-

nale skatteankenævne, helt eller delvist medhold. For klageforhold rejst af selskaber var medholdsprocenten 36. Tilsvarende fik i 1997 næsten hver tredje skatteyder i sager vedrørende indkomst- og formuansættelser helt eller delvist medhold ved Landskatteretten. Nogle relevante tabeller fra Skatteministeriets rapport er optrykt som bilag til beslutningsforslaget.

### *Skriftlig fremsættelse*

**Flemming Hansen (KF):**

Som ordfører for forslagsstillerne tillader jeg mig herved at fremsætte:

*Forslag til folketingsbeslutning om fuld omkostningsdekning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager ved skatteankenævne, Landskatteret, landsret og Højesteret.*

(Bestutningsforslag nr. B 35).

Jeg henviser i øvrigt til de bemærkninger, der ledsager forslaget, og anbefaler det til Tingets velvillige behandling.

Tabeller fra klage- og retssagsstatistik pr. 31. december 1997. (Skatteministeriet, juni 1998)

Antal færdigbehandlede klagesager på personområdet vedrørende indkomstårene 1993, 1994 og 1995.

	Indkomståret 1993		Indkomståret 1994		Indkomståret 1995	
	Antal	Pct. vis Fordeling	Antal	Pct. vis fordeling	Antal	Pct. vis fordeling
Medhold	1.510	12,5	1.263	14,0	677	15,7
Delvis medhold	2.513	20,8	1.933	21,4	785	18,2
Stadfæstet	7.233	60,0	5.234	57,9	2.501	58,0
Anden afgørelse	806	6,7	601	6,7	349	8,1
I alt	12.062	100,0	9.031	100,0	4.312	100,0

Anm. Indkomståret 1993 omhandler kalenderårene 1995-1997, indkomståret 1994 kalenderårene 1996 og 1997 og indkomståret 1995 kalenderåret 1997.

Kilde: Told- og Skattestyrelsen

Antal færdigbehandlede klagesager på selskabsområdet vedrørende indkomstårene 1993, 1994 og 1995.

	Indkomståret 1993		Indkomståret 1994		Indkomståret 1995	
	Antal	Pct. vis fordeling	Antal	Pct. vis fordeling	Antal	Pct. vis fordeling
Medhold	148	15,2	109	18,9	52	18,2
Delvis medhold	171	17,5	99	17,2	51	17,8
Stadfæstet	580	59,5	331	57,5	157	54,9
Anden afgørelse	76	7,8	37	6,4	26	9,1
I alt	975	100,0	576	100,0	286	100,0

Anm. Indkomståret 1993 omhandler kalenderårene 1995-1997, indkomståret 1994 kalenderårene 1996 og 1997 og indkomståret 1995 kalenderåret 1997.

Kilde: Told- og Skattestyrelsen

Sagsafslutningen for indkomstskattesager i Landskatteretten 1991-1997.

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
I alt	3.697	3.162	4.111	4.245	3.540	3.897	4.202
Stadfæstelse <sup>1)</sup>	61,5	57,3	62,2	59,9	59,5	66,8	67,5
Nedsættelse <sup>2)</sup>	35,8	42,6	37,0	39,5	39,9	32,5	31,7
Forhøjelse	0,7	0,1	0,8	0,6	0,6	0,7	0,8

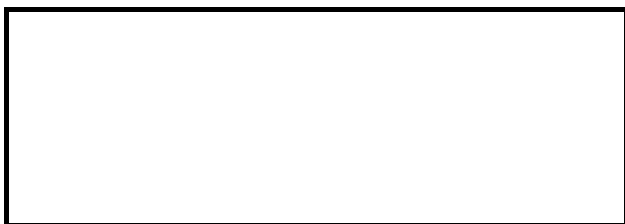
Note: 1) Til gruppen »stadfæstelse« medregnes også sager, der er afvist, tilbagekaldt, henlagt eller bortfaldet samt sager, hvori der er nægtet genoptagelse, selv om en mindre del snarere er udtryk for en nedsættelse. 2) Til gruppen »nedsættelse« medregnes sager, hvor der er givet helt eller delvist medhold.



**Udvalget om behandling  
af borgernes udgifter ved klage  
på skatte- og afgiftsområdet**

**Bilag 2**

15.99-701-0042



København, den 29. juni 1999

**Vedr. eventuelle forslag til ændringer af de gældende regler om  
omkostningsdækning i skattestyrelseslovens kapital 3A**

Skatteministeren har nedsat et udvalg, der skal se på behandlingen af borgernes udgifter ved klage på skatte- og afgiftsområdet (Omkostningsdækningsudvalget).

Ifølge udvalgets kommissorium - der **vedlægges** i kopi - har udvalget bl.a. til opgave at beskrive de gældende regler om, hvorledes virksomhederne og private borgere kan opnå tilskud til udgifter ved administrativ klage over det offentliges afgørelser. Endvidere har udvalget til opgave at vurdere, om de gældende regler virker tilfredsstillende i retssikkerhedsmæssig sammenhæng, og udvalget skal fremkomme med eventuelle forslag til ændrede tilskudsregler på området.

Ifølge kommissoriet kan udvalget i fornødent omfang opfordre organisationer og andre, der ikke er repræsenteret i udvalget, til at fremkomme med synspunkter vedr. de spørgsmål, som udvalget har til overvejelse.

Ministeren har bedt udvalget om at færdiggøre sit arbejde inden udgangen af dette år.

I den anledning skal sekretariatet anmode om kommentarer og vurderinger af den eksisterende omkostningsdækningsordning, herunder eventuelle forslag til ændringer af denne set i lyset af de punkter, som er beskrevet i udvalgets kommissorium.

Sekretariatet vil sætte pris på at modtage eventuelle forslag senest onsdag den 25. august d.å.

Med venlig hilsen

**Udvalget om behandling  
af borgernes udgifter ved  
klage på skatte- og afgiftsområdet**

**Liste over forskellige organisationer m.v. som høres over  
Omkostningsdækningsudvalgets arbejde**

Advokatrådet  
Kronprinsessegade 28  
1306 København K

Amtsrådsforeningen i Danmark  
Dampfærgevej 22  
Postboks 2593  
2100 København Ø

Arbejderbevægelsens Erhvervsråd  
Reventlowgade 14  
1651 København V

Dansk Arbejdsgiverforening  
Vester Voldgade 113  
1790 København V

Danmarks Automobilforhandler Forening  
Alhambravej 5  
1626 Frederiksberg C

De Danske Bilimportører  
Lyngbyvej 24  
2100 København Ø

FDM  
Firskovvej 32  
2800 Lyngby

Børsmæglerforeningen  
Finansrådets Hus  
Amaliegade 7  
1256 København K

Entreprenørforeningen  
Nørre Voldgade 106  
1358 København K

Erhvervenes Skatteseekretariat  
H. C. Andersens Boulevard 37  
1553 København V

Finansrådet  
Finansrådets Hus  
Amaliegade 7  
1256 København K

Finansieringsinstituttet for Industri og Hånd-  
værk A/S  
La Cours Vej 7  
2000 Frederiksberg

Danske Finansieringsselskabers Forening  
Dronningens Tværgade 16  
Box 9005  
1022 København K

Københavns Fondsbørs  
Nikolaj Plads 6  
1067 København K

Rådet for Dansk Forsikring og Pension  
Amaliegade 10  
1256 København K

Dansk Handel & Service  
Vester Farimagsgade 19  
Postboks 500  
1506 København V

Det Danske Handelskammer  
Børsen  
1217 København K

Håndværksrådet  
Amaliegade 31 B  
1256 København K

Dansk Industri  
H. C. Andersens Boulevard 18  
1596 København V

InvesteringsForeningsRådet  
Nyropsgade 21  
1780 København V

Kommunernes Landsforening  
Gyldenløvesgade 11  
1600 København V

Københavns Kommune  
Skatteforvaltningen  
Nyropsgade 7, 4.  
1639 København V

Frederiksberg Kommune  
Skattedirektoratet  
Rådhuset  
2000 Frederiksberg

Landsorganisationen i Danmark  
Rosenørns allé 12  
1634 København V

Landbrugsraadet  
Axeltorv 3  
1609 København V

De danske Landboforeninger  
Axelborg  
Vesterbrogade 4 A  
1620 København V

Dansk Landbrugs Realkreditfond  
Nyropsgade 21  
1780 København V

Nationalbanken  
Havnegade 5  
1093 København K

Garantifonden for Danske Optioner og  
Futures  
Nytorv 5  
1012 København K

Realkreditrådet  
Nybrogade 12  
1203 København K

Danmarks Rederiforening  
Amaliegade 33  
1256 København K



Foreningen af Registrerede Revisorer  
Åmarksvej 1  
2650 Hvidovre

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer  
Kronprinsessegade 8  
1306 København K

Skattechefforeningen  
Att.: Skatteinspektør Erik Rahn Jensen  
Svendborg Skattekontor  
Rådhuset  
5700 Svendborg

Skatterevisorforeningen  
Sallingvej 45  
9500 Hobro

Danmarks Skibskreditfond  
Sankt Annæ Plads 1-3  
Postboks 3028  
1021 København K

Dansk Speditør Forening  
Scandiagade 15  
2450 København SV

Dansk Transport og Logistik  
Gammeltorv 18  
Postboks 2250  
1019 København K  
[dtl@dtl-dk.dk](mailto:dtl@dtl-dk.dk)

Erhvervenes Transportudvalg  
Vesterbrogade 1C  
1620 København V

Den Danske Dommerforening  
v/ Dommer Jes Schiøler  
Retten i Rødovre

Egegårdsvej 77  
2610 Rødovre

Præsidenten for Københavns Byret  
Domhuset  
Nytorg  
1450 København K

Præsidenten for retten i Odense  
Domhuset  
Albanigade 28, Postboks 911  
5100 Odense C

Præsidenten for retten i Roskilde  
Helligkorsvej 7  
4000 Roskilde

Præsidenten for retten i Århus  
Tinghuset  
Vester Allé 10  
8000 Århus C

Præsidenten for retten i Aalborg  
Tinghuset  
Badehusvej 17  
9000 Aalborg

Dommerfuldmægtigforeningen  
Retsassessor Carin Heiner Holm  
Retten i Grenå  
Domhuset, Nytorv 9  
8500 Grenå

Præsidenten for Vestre Landsret

Gråbrødre Kirkestræde 3  
8800 Viborg

Præsidenten for Østre Landsret  
Bredgade 59  
1260 København K

Præsidenten for Højesteret  
Prins Jørgens Gård 13  
1218 København K

Foreningen af Arbejdsledere i Danmark  
Vermlandsgade 67  
2300 København S

Danmarks Aktive Handelsrejsende  
Valdemarsgade 16  
1665 København V.

Specialarbejderforbundet i Danmark  
Nyropsgade 30  
Postboks 392  
1602 København V

Dansk Metalarbejderforbund  
Nyropsgade 38  
1602 København V.

Dansk Magisterforening  
Lyngbyvej 32 F  
2100 København Ø.

Dansk Tandlægeforening  
Amaliegade 17  
1256 København K.

Funktionærenes og Tjenestemændenes Fæl-  
lesråd  
Niels Hemmingsensgade 12

1153 København K.

Forbundet af Offentlige Ansatte  
Vilhelm Thomsens Allé 9  
2500 Valby

Danmarks Agentforening  
Børsen  
1217 København K.

Foreningen af Yngre Læger  
Domus Medica  
Tronhjemsgade 9  
2100 København Ø.

Foreningen af Speciallæger  
Tronhjemsgade 9  
2100 København Ø.

HK København  
Gyldenløvesgade 19  
1600 København V.

Gymnasielæreskolernes Læreforening  
Lyngbyvej 32 F  
2100 København Ø.

Finansforbundet  
Postboks 1960  
Langebrogade 5  
1411 København K.

Kvindeligt Arbejderforbund i Danmark  
Applebys Plads 5  
1411 København K.

Husligt Arbejderforbund  
Vesterbrogade 188  
1800 Frederiksberg C

(Til optagelse på Skatteministeriets hjemmeside på Internettet)

### **Forslag til ændringer af reglerne om omkostningsdækning i skatte- og afgiftssager**

Skatteministeren har nedsat et udvalg, der skal se på behandlingen af borgernes udgifter ved klage på skatte- og afgiftsområdet (Omkostningsdækningsudvalget).

Ifølge udvalgets kommissorium (**vedlagt**) har udvalget bl.a. til opgave at vurdere, om de gældende regler virker tilfredsstillende i retssikkerhedsmæssig sammenhæng, og udvalget skal fremkomme med eventuelle forslag til ændrede tilskudsregler på området.

Udvalget skal færdiggøre sit arbejde inden udgangen af 1999.

Sekretariatet for Omkostningsdækningsudvalget skal hermed opfordre alle interesserede til at indsende forslag til ændringer af den gældende omkostningsdækningsordning senest onsdag den 25. august d.å.

Dette kan ske på e-mail til adressen [tgn@skm.dk](mailto:tgn@skm.dk) eller pr. brev til adressen:

Skatteministeriets departement,  
15. kontor,  
att: konsulent Tony Gønge Nielsen  
Slotsholmsgade 12, 7. sal  
1216 København K.

Forslagene vil herefter blive forelagt udvalget og eventuelt indgå i udvalgets videre overvejelser.

## **Klagestrukturen på told-, skatte- og afgiftsområdet**

I dette bilag beskrives klagestrukturen på told-, skatte- og afgiftsområdet og i den forbindelse beskrives også de sagstyper, der findes på told, skatte- og afgiftsområdet. Samtidig angives det kort, om der for de enkelte sagstyper er adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1.

Indledningsvis vil der dog kort blive redegjort for hvilke myndigheder, der findes på told- skatte- og afgiftsområdet, herunder hvilke klageinstanser, der findes.

I bilag 4 beskrives sagsforløbet i en skattesag fra indgivelse af selvangivelsen til sagen afgøres endeligt ved domstolene.

Hvis ikke andet er anført, er henvisningerne til skattestyrelsesloven til lovbekendtgørelse nr. 531 af 25. juni 1999, som ændret ved lov nr. 958 af 20. december 1999.

### **1. Hvilke myndigheder behandler told-, skatte- og afgiftssager?**

#### **1.1. Kommunalbestyrelsen**

Kommunalbestyrelsen er ansvarlig for, at der hvert år udarbejdes en ligningsplan for den kommunale skattemyndigheds ligningsarbejde, samt for at planen følges, jf. skattestyrelseslovens § 1, stk. 1. Kommunalbestyrelsen skal efter skattestyrelseslovens § 1, stk. 2 udpege en person, der er ansat i kommunen til at have det øverste ansvar for ligningen (skattechefen). Skatteministeren kan i øvrigt godkende, at to eller flere kommunalbestyrelser går sammen om udpege en person til at have ansvaret for ligningen i kommunerne, jf. skattestyrelseslovens § 1, stk. 3.

Det følger således af skattestyrelseslovens § 1, at det ikke er kommunalbestyrelsen, der er ansvarlig for selve ligningen. Kommunalbestyrelsen kan med andre ord slet ikke kan befatte sig med konkrete skattesager.

#### **1.2. Den kommunale skattemyndighed**

Den kommunale skattemyndigheds væsentligste opgaver fremgår af skattestyrelseslovens kapitel 1. Disse bestemmelser suppleres af den statslige ligningsplan som udsendes af Ligningsrådet og Told- og Skattestyrelsen. Den kommunale skattemyndighed tager sig endvidere af etableringen af mandtal og forskudsregistrering. Herudover er den kommunale skattemyndighed ved sagsudlægningsbekendtgørelsen tillagt opgaver i forbindelse med bevillinger og dispensationer, jf. bekendtgørelse nr. 1070 af 17.

december 1999. Endelig er den kommunale skattemyndighed via skattelovgivningen tillagt konkrete opgaver, såsom opkrævning af personskatter.

Det er væsentligt at bemærke, at i relation til ligning forestår den kommunale skattemyndighed alene ligningen af fysiske personer og dødsboer, jf. skattestyrelseslovens § 2, stk. 1, nr. 1.

### **1.3. Skatteankenævnet**

Skatteankenævnet er et kollegialt organ, hvis medlemmer er valgt af kommunalbestyrelsen, jf. skattestyrelseslovens § 6, stk. 1. Nævnets hovedopgave er angivet i skattestyrelseslovens § 5, og består i at behandle klager over afgørelser truffet af den kommunale skattemyndighed. Skatteankenævnet træffer afgørelse ved kendelse, jf. § 13, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 528 af 17. juni 1996 af forretningsorden for skatteankenævn.

### **1.4. Landsskatteretten**

Landsskatteretten er organisatorisk placeret som en del af Skatteministeriet, men er uafhængig i sin sagsbehandling. Dvs. Landsskatteretten kan ikke ved tjenestebefaling pålægges at træffe en bestemt afgørelse i en konkret sag.

Landsskatteretten er ikke en domstol, men må betragtes som et nævn. Retten er et kollegialt organ, der består af en retspræsident, et antal retsformænd samt 30 andre medlemmer, hvoraf Folketinget vælger 11 og skatteministeren beskikker 19 medlemmer, jf. skattestyrelseslovens § 20, stk. 2 og § 1, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999 af forretningsorden for Landsskatteretten. To af retsmedlemmerne, der beskikkes af skatteministeren, er alene beskikket til at deltage i afgørelsen af klager, der efter lov om registrering af motorkøretøjer mv., kan indbringes for Landsskatteretten. Retspræsidenten og mindst 9 af de medlemmer, der beskikkes af skatteministeren, skal opfylde de almindelige betingelser for at kunne blive landsdommer, jf. skattestyrelseslovens § 20, stk. 4.

Ved Landsskatterettens afgørelse af en sag skal der deltage mindst tre retsmedlemmer, heraf mindst en retsformand og to ordinære retsmedlemmer, jf. forretningsorden for Landsskatteretten § 10, stk. 2. Landsskatterettens afgørelse træffes ved kendelse, jf. forretningsordenens § 17, stk. 1.

Landsskatterettens hovedfunktion er at behandle klager over andre skatte- og afgiftsmyndigheders afgørelser. Den typiske landsskatteretssag vedrører en klage over en skatteansættelse, der har været påklaget til et skatteankenævn. Landsskatteretten kan desuden behandle afgørelser fra told- og skatteregionerne, Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet.

### **1.5. Told- og skatteregionerne**

Told- og skatteregionerne er en del af de statslige told-, skatte- og afgiftsmyndigheder, og er organisatorisk placeret under Told- og Skattestyrelsen. Landet er inddelt i 29 told- og skatteregioner og 8 toldcentre, hvoraf de 7 er en del af en told- og skatteregion, jf. skattestyrelseslovens § 15 og bekendtgørelse nr. 878 af 30. januar 1997.

Den enkelte told- og skatteregion forestår administrationen af told-, skatte- og afgiftslovgivningen inden for regionens område. Regionerne træffer afgørelse i første instans på en lang række områder inden for told-, skatte- og afgiftslovgivningen. Herudover fører regionerne tilsyn og kontrol med kommunernes foretagelse af skatteansættelser og med ejendomsvurderingen.

Det er væsentligt at bemærke, at efter staten overtog selskabsligningen ved lov nr. 1106 af 29. december 1997, er det som udgangspunkt told- og skatteregionerne, der varetager ligningen af juridiske personer bortset fra dødsboer. Fravigelserne fra dette udgangspunkt er beskrevet nedenfor i afsnit 2.1.

### **1.6. Told- og Skattestyrelsen**

Told- og Skattestyrelsen er en del af de statslige told-, skatte- og afgiftsmyndigheder, og er organisatorisk placeret som en del af Skatteministeriet, sideordnet med Departementet og Landsskatteretten. Organisatorisk er Told- og Skattestyrelsen overordnet i forhold til told- og skatteregionerne.

Told- og Skattestyrelsen forestår den centrale administration af told-, skatte- og afgiftslovgivningen. Told- og Skattestyrelsen er klageinstans for en lang række (men ikke alle) af de afgørelser told- og skatteregionerne træffer efter told-, skatte- og afgiftslovgivningen. Ligesom regionerne fører styrelsen tilsyn og kontrol med kommunernes foretagelse af skatteansættelser og med ejendomsvurderingen.

Told- og Skattestyrelsen varetager ligningen af en række juridiske personer bortset fra dødsboer, jf. herom nedenfor i afsnit 2.1.

### **1.7. Skatteministeriet, departementet**

Departementet er organisatorisk sideordnet med Told- og Skattestyrelsen og Landsskatteretten. Departementet foretager som udgangspunkt alene lovforberedende arbejde indenfor Skatteministeriets ressort, og er i øvrigt sekretariat for skatteministeren. Departementet fungerer ikke som klageinstans på told-, skatte- og afgiftsområdet.

### **1.8. Ligningsrådet**

Ligningsrådet er sammen med Told- og Skattestyrelsen landets øverste ligningsmyndighed. Styrelsen står for den daglige administration, mens Ligningsrådet udsteder retningslinier herfor, jf. skattestyrelseslovens § 17, stk. 1.

Ligningsrådet består af 19 medlemmer. Heraf vælger Folketinget 6 medlemmer, mens 13 medlemmer, herunder formanden, vælges af skatteministeren. Blandt de medlemmer skatteministeren vælger skal der være repræsentanter for en række interesseorganisationer, og for kommunerne. Se om Ligningsrådets sammensætning i skattestyrelseslovens § 17, stk. 2.

Ligningsrådet behandler sager, hvori rådet i følge lovbestemmelse eller i henhold til bemyndigelse fra skatteministeren kan træffe afgørelse eller give indstilling. Ligningsrådet fører sammen med Told- og Skattestyrelsen tilsyn med de lokale skattemyndigheders virksomhed. Til brug for tilsynet udsendes den årlige ligningsplan, der giver udtryk for Ligningsrådets og Told- og Skattestyrelsens "politik" på ligningsområdet. Ligningsrådet fører ikke tilsyn med ligningen af juridiske personer, ligesom rådet ikke kan udstede retningslinier herfor.

Eksempler på Ligningsrådets opgaver er bl.a., at Ligningsrådet behandler dispensations- og bevillingssager, især som klageinstans, jf. herom nedenfor i afsnit 2.8, og at Ligningsrådet afgiver bindende forhåndsbesked om den skattemæssige virkning af påtænkte dispositioner, jf. herom nedenfor i afsnit 2.6.

## **2. Skat**

### **2.1 Skatteansættelser**

Skatteansættelsen af fysiske og juridiske personers indkomst fremgår af årsopgørelsen. Årsopgørelsen er dannet på baggrund af de selvangivne oplysninger. Hvis der ikke er indsendt selvangivelse foretages skatteansættelsen skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3.

#### **2.1.1. Fysiske personer og dødsboer**

Skatteansættelsen af indkomst for fysiske personer og dødsboer foretages af de kommunale skattemyndigheder, jf. skattestyrelseslovens § 2, stk. 1, nr. 1.

De kommunale skattemyndigheder foretager endvidere efterprøvelse af passivposter efter boafgiftslovens § 13 a, jf. skattestyrelseslovens § 2, stk. 1, nr. 2. Boafgiftslovens § 13 a omhandler de tilfælde, hvor en ægtefælle, arving eller legatar indtræder i et dødsbos skattemæssige stilling med hensyn til et aktiv, hvortil der er knyttet et eventuelt fremtidigt skattetilsvaret. I de tilfælde skal der i boopgørelsen beregnes en passivpost til udligning af skattetilsvaret, som skal fratrækkes ved opgørelsen af den afgiftspligtige arvebeholdning.

De kommunale skattemyndigheder foretager også beregning af passivposter efter kildeskattelovens § 33 D i tilfælde, hvor en gave er indkomstskattepligtig, jf. skattestyrelseslovens § 2, stk. 2, nr. 3. Der er tale om tilfælde, hvor en person i forbindelse med et generationsskifte indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der er overdraget den pågældende som gave. I de tilfælde,



hvor gaven skal indkomstbeskattes efter statsskattelovens § 4, litra c, skal gavens værdi nedsættes med et beløb svarende til en passivpost til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvær vedrørende disse aktiver.

Endelig foretager de kommunale skattemyndigheder skatteansættelser efter lov om en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat, jf. skattestyrelseslovens § 2, stk. 1, nr. 4. Efter ejendomsværdiskatteloven, jf. lov nr. 425 af 26. juni 1998, skal ejeren betale ejendomsværdiskat af boligværdien af egen ejendom, som nævnt i lovens § 4, stk. 1, i stedet for lejeværdi af bolig i egen ejendom efter statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. Udgangspunktet for beregningen af ejendomsværdiskatten er ejendomsværdien pr. 1. januar i indkomståret. Ejendomsværdiskatteloven har virkning fra og med indkomståret 2000.

Klager over den kommunale skattemyndigheds afgørelser som nævnt i skattestyrelseslovens § 2, behandles af kommunens skatteankenævn, jf. skattestyrelseslovens § 5. Skatteankenævnet træffer afgørelse ved kendelse, jf. § 13, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 528 af 17. juni 1996 af forretningsorden for skatteankenævn.

Klager over skatteankenævnets kendelser behandles af Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens § 20, stk. 1, jf. § 23, stk. 1, nr. 1.

### **2.1.2. Juridiske personer, bortset fra dødsboer (selskaber)**

Skatteansættelsen af juridiske personer bortset fra dødsboer sker ved de statslige skattemyndigheder, dvs. told- og skatteregionerne og Told- og Skattestyrelsen, jf. skattestyrelseslovens § 12 A. Tidligere var selskabsligningen placeret ved de kommunale skattemyndigheder, men ved lov nr. 1106 af 29. december 1997 overtog de statslige skattemyndigheder opgaven med virkning fra 1. juli 1998.

Lovændringen betød, at fra og med indkomståret 1998 skulle selvangivelsen for juridiske personer indgives til den skattemyndighed, som skatteministeren anviser, jf. § 9, stk. 3 i lov nr. 1106 af 29. december 1997 og bemærkningerne til loven (L134, Folketingsåret 1997-98), i stedet for til den kommunale skattemyndighed.

Efter skattestyrelseslovens § 38, stk. 3 kan skatteministeren eller den ministeren bemyndiger til det, indgå aftaler med en kommunalbestyrelse om udførelsen af ligningen af juridiske personer bortset fra dødsboer med dertil hørende administrative opgaver. I § 18, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning har skatteministeren bemyndiget direktøren for Told- og Skattestyrelsen til at indgå sådanne aftaler. Ligning efter en sådan aftale foretages, som anden kommunal ligning, af den kommunale skattemyndighed i den pågældende kommune, jf. bekendtgørelsens § 18, stk. 2. Ligningen foretages på vegne af den told- og skatteregion, hvor den skattepligtige er hjemmehørende.

I henhold til § 19 i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning kan direktøren for Told- og Skattestyrelsen bestemme, at nærmere angivne juridiske personer, bortset fra dødsboer, skal lignedes af Told- og Skattestyrelsen. I Told- og Skattestyrelsens cirkulære TSS-cirk. 1999-49 af 27. december 1999 har told- og skattedirektøren bestemt hvilke (navngivne) juridiske personer, der skal lignedes af Told- og Skattestyrelsen

For juridiske personer, bortset fra dødsboer, findes således tre skatteansættende myndigheder:

- 4) Kommuner, hvormed der er indgået en aftale efter skattestyrelseslovens § 38, stk. 3, også kaldet kontraktskommuner.
- 5) Told- og Skattestyrelsen (store selskaber og selskaber i den finansielle sektor, der ikke lignedes i en kontraktskommune)
- 6) Told- og skatteregionerne (selskaber, der ikke lignedes i en kontraktskommune eller i Told- og Skattestyrelsen).

Kompetencen til at foretage skatteansættelsen for en given juridisk person kan kun ligge hos én af disse myndigheder.

Skatteansættelser, der er foretaget af en af de nævnte skatteansættende myndigheder, kan påklages til Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens § 20, stk. 1, jf. § 23, stk. 1, nr. 1, der henviser til skattestyrelseslovens § 12A og § 38, stk. 3.

Skatteansættelser for juridiske personer, bortset fra dødsboer kan således, i modsætning til skatteansættelser for fysiske personer og dødsboer, kun påklages én gang i det administrative klagesystem.

### **2.1.3. Tilsyn og revision**

Ligningsrådet og Told- og Skattestyrelsen udgør tilsammen landets øverste ligningsmyndighed og udøver i fællesskab tilsyn med de kommunale skattemyndigheders virksomhed. Det betyder, at Ligningsrådet og Told- og Skattestyrelsen kan gribe ind direkte eller indirekte i instanserne under disse, og give bindende anvisninger for ligningen. Ligningsrådets tilsynsforpligtigelse efter skattestyrelseslovens § 17, stk. 1 omfatter alene ligningen af fysiske personer og dødsboer samt ejendomsvurderingen. Ligningsrådet deltager således ikke i tilsynet med selskabsligningen.

Told- og Skattestyrelsen fører efter skattestyrelseslovens § 12, stk. 1 tilsyn med de kommunale skattemyndigheders lignings- og vurderingsarbejde. Tilsynet sker efter regler, der er godkendt af Ligningsrådet, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 1. Styrelsen (eller den told- og skatteregion hvorunder en kommune hører) fører ligeledes tilsyn med kontraktskommunernes ligning af juridiske personer bortset fra dødsboer, jf. § 18, stk. 1 og 2 i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning.

Udøvelsen af dette tilsyn sker efter reglerne i skattestyrelseslovens § 14, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 18, stk. 2.

Som led i tilsynet kan Told- og Skattestyrelsen udtage de kommunale skattemyndigheders - herunder skatteankenævnenes - skatteansættelser til gennemgang, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 3. Hvis Told- og Skattestyrelsen bliver opmærksom på, at en skatteyder ikke er blevet skatteansat, kan styrelsen pålægge vedkommende kommunale skattemyndighed at foretage skatteansættelsen, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 6, 1. pkt. Styrelsen kan dog også vælge at foretage ansættelsen selv, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, 1. pkt. Told- og Skattestyrelsen kan endvidere ændre en skatteansættelse foretaget af de kommunale skattemyndigheder, hvis styrelsen finder ansættelsen urigtig, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, 2. pkt. Sidstnævnte beføjelse kaldes revisionsbeføjelsen. Told- og Skattestyrelsen kan ikke på egen hånd ændre et skatteankenævns ansættelser, men skal forelægge sagen for Ligningsrådet, der kan ændre ansættelsen, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 5 og § 19, stk. 1.

Efter skattestyrelseslovens § 16, stk. 1 varetager told- og skatteregionerne Told- og Skattestyrelsens opgaver, herunder tilsyn med skatteansættelser, i det omfang Told- og Skattestyrelsen bestemmer det. Ved cirkulære af 28. marts 1990 har Told- og Skattestyrelsen bemyndiget told- og skatteregionerne til bl.a. at varetage Told- og Skattestyrelsens tilsynsopgaver.

Skatteansættelser, der er foretaget eller ændret af Told- og Skattestyrelsen eller en told- og skatteregion eller Ligningsrådet som led i revisionsbeføjelsen, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 4 og § 19, stk. 1, kan påklages til Landsskatteretten. For sådanne ansættelser er der således kun mulighed for at påklage ansættelsen én gang i det administrative klagesystem.

#### **2.1.4. Skatteforbehold**

Hvis en privatretlig disposition er betinget af, at dispositionen tillægges nærmere angivne skatteretlige virkninger (skatteforbehold), tillægges skatteforbeholdet kun virkning for en skatteansættelse, hvis det er klart, skriftligt og oplyst over for den skatteansættende myndighed senest samtidig med, at skattemyndigheden oplyses om dispositionens øvrige indhold, jf. skattestyrelseslovens § 37 B, stk. 1, som er indsat ved lov nr. 381 af 2. juni 1999.

Skatteforbehold kan f.eks. tages i forbindelse med overdragelse af et aktiv mellem to private parter, hvor overdragelsen gøres betinget af, at skattemyndighederne godkender en vis kurs, eller at overdragelsen ikke udløser skattemæssige konsekvenser for overdrageren.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Eksemplerne er taget fra notat af 26. september 1996 fra Skatteministeriets Retssikkerhedsudvalg om skatteforbehold og omgørelse, jf. Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1997, 298.

Skattestyrelseslovens § 37 B, stk. 1 angiver hvilke betingelser, der skal være opfyldt, for at et skatteforbehold kan tillægges virkning for en skatteansættelse. Hvis betingelserne er opfyldt, skal skatteansættelsen foretages på det alternative grundlag, der fremgår af det aftalte vilkår om skatteforbeholdet.

Afgørelsen af om et skatteforbehold skal tillægges skatteretlig virkning træffes som led i den almindelige ligning, og afgørelser herom påklages administrativt som andre afgørelser om skatteretlige virkninger af en privatretlig disposition, jf. Skatteministeriets cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, pkt. 6.4.

Det vil sige, at den skatteansættende myndighed træffer afgørelse i første instans, og alt afhængig af om den skatteansættende myndighed er den kommunale skattemyndighed, en kontraktskommune, en told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen, kan afgørelsen påklages til skatteankenævnet og/eller Landsskatteretten.

## **2.1.5. Omgørelse**

### **2.1.5.1. Skattestyrelseslovens § 37 C**

I det omfang en skatteansættelse hviler på en privatretlig disposition, kan skatteministeren tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for skatteansættelsen (omgørelse), jf. skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1, som er indsat ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. Omgørelse er relevant, hvis et skatteforbehold ikke kan anerkendes, eller hvis der slet ikke er taget et skatteforbehold.

Ændringen af den privatretlige disposition kan bestå i, at der foretages "reparation" af den privatretlige retshandel, f.eks. ved at der betales et ekstra vederlag, hvis skattemyndighederne har anset en overdragelse af et aktiv for at være sket til en lavere pris end markedsværdien.<sup>2</sup> Ændringen af den privatretlige disposition kan også bestå i en tilbageoverdragelse af et tidligere overdraget aktiv og kan være foranlediget af, at der f.eks. i forbindelse med overdragelse af en virksomhed bliver udløst uforudset avancebeskatning, der bevirker, at parterne ønsker overdragelsen tilbageført.<sup>3</sup>

I skattestyrelseslovens § 37 C er det angivet hvilke betingelser, der skal være opfyldt, for at tillade omgørelse med den virkning, at skatteansættelsen skal ændres.

Kompetencen til at tillade omgørelse er tillagt skatteministeren, jf. skattestyrelseslovens § 37 C, stk. 1. Ved bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 har skatteministeren bemyndiget den

---

<sup>2</sup>Tilladelsen til omgørelse vil i givet fald bevirke, at udlodnings- eller gavebeskatningen bortfalder, ligesom betalingen af det ekstra vederlag vil være skattemæssigt neutralt.

<sup>3</sup>Tilladelsen til omgørelse vil i givet fald bevirke, at avancebeskatningen ved den oprindelige overdragelse bortfalder, ligesom tilbageoverdragelsen ikke vil udløse avancebeskatning.

skatteansættende myndighed til at tillade omgørelse. Det fremgår således af bekendtgørelsens § 3, stk. 1, nr. 13, at den kommunale skattemyndighed kan tillade omgørelse f.s.v.a. fysiske personer og dødsboer. For juridiske personer bortset fra dødsboer fremgår det af bekendtgørelsens § 2 B, stk. 1, nr. 1, at kontraktskommunen, henholdsvis told- og skatteregionen eller Told- og Skattestyrelsen kan tillade omgørelse. Den skatteansættende myndigheds afgørelse kan påklages til Ligningsrådet, jf. bekendtgørelsens § 13 A, stk. 2.

#### **2.1.5.2. Ligningslovens § 2, stk. 4**

Ligningslovens § 2, stk. 4 er en regel om betalingskorrektion, der indeholder et element af omgørelse.

I følge ligningslovens § 2, stk. 1, skal der mellem visse nærmere anførte interesseforbundne parter, handles på markedsvilkår. Det følger af lovens § 2, stk. 4, at ved en ændring i skatteansættelsen i henhold til bestemmelsens stk. 1 kan den skattepligtige, for at undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Det gælder alene, hvor der er tale om en kontrolleret transaktion omfattet af skattekontrollovens § 3 B, dvs. en transaktion af handelsmæssig eller økonomisk art mellem de pågældende interesseforbundne parter.

Det er væsentligt at bemærke, at hvis skatteyderen opfylder betingelserne i ligningslovens § 2, stk. 4, har den pågældende krav på betalingskorrektion. Dvs. der skal ikke opnås tilladelse hertil hos myndighederne. Denne omstændighed gør det relevant at skelne mellem anvendelsesområdet for skattestyrelseslovens § 37 C og anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, stk. 4.

Eksistensen af ligningslovens § 2, stk. 4, betyder, at skattestyrelseslovens § 37 C ikke får selvstændig betydning for den kreds af personer, der er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, i det omfang der måtte være tale om omgørelse i form af reparation af vilkår vedrørende en kontrolleret transaktion omfattet af skattekontrollovens § 3 B.

Det praktiske anvendelsesområde for skattestyrelseslovens § 37 C bliver derfor dels alle tilfælde, hvor dispositionen ønskes helt tilbageført - dvs. også vedrørende kredsen i ligningslovens § 2, stk. 1 - dels omgørelse i form af reparation af vilkår, dog ikke f.s.v.a. kontrollerede transaktioner omfattet af skattekontrollovens § 3 B, jf. ligningslovens § 2.<sup>4</sup>

#### **2.1.6. Omkostningsdækning**

Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1 kan der gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage til skatteankenævn og Landsskatteretten.

---

<sup>4</sup>Poul-Erik Hjerrild-Nielsen, Fokus på de seneste ændringer i skattestyrelsesloven. SR-Skat 1999, 313.

Der gives således omkostningsdækning for udgifter til klage over en skatteansættelse foretaget af den kommunale skattemyndighed til skatteankenævnet og Landsskatteretten. Der gives ligeledes omkostningsdækning for udgifter til klage til Landsskatteretten over en skatteansættelse foretaget af en kontraktkommune, en told- og skatteregion og Told- og Skattestyrelsen som led i selskabsligningen. Og der gives omkostningsdækning til udgifter ved klage til Landsskatteretten over en skatteansættelse som Told- og Skattestyrelsen, en told- og skatteregion eller Ligningsrådet har foretaget i medfør af i revisionsbeføjelsen.

Tilsvarende er der efter skattestyrelseslovens § 33 A er adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med en klage over afslag på at tillægge et skatteforbehold skatteretlig virkning for en skatteansættelse.

Et afslag på omgørelse efter skattestyrelseslovens § 37 C kan ikke påklages til Landsskatteretten, men til Ligningsrådet, hvorfor der ikke er adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med klage over et afslag på omgørelse.

Spørgsmål om betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 4, behandles som led i den almindelige ligning, hvilket betyder, at der er adgang til omkostningsdækning i det omfang et sådant spørgsmål måtte indgå i en klagesag vedrørende skatteansættelsen.

## **2.2 Genoptagelse på skatteyderens foranledning**

Genoptagelsesreglerne i skattestyrelsesloven blev ændret ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. Reglen i skattestyrelseslovens § 4, jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 3. juli 1998, om genoptagelsesfristen blev i den forbindelse ophævet. De nye regler gælder for skatteansættelser, der er foretaget vedrørende indkomståret 1997 eller senere.

Det skal dog tilføjes, at i det omfang skatteansættelsen er en følge af, at hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en landsskatteretskendelse eller ved en dom, kan genoptagelse foretages fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 5 år forud for underkendelsen af praksis, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9.

### **2.2.1. Indkomstårene 1990-1996**

Hvis en skatteyder inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, henvendte sig til den kommunale skattemyndighed med nye oplysninger, der kunne føre til en ændret skatteansættelse, kunne han få genoptaget skatteansættelsen, jf. den tidligere skattestyrelseslovens § 4, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 3. juli 1998. Denne adgang til genoptagelse inden for 3 årsfristen kaldtes

ordinær genoptagelse. På grund af de nye genoptagelsesregler er adgangen kun aktuel for indkomståret 1996, for hvilket 3 årsfristen udløb med udgangen af 1999.

Det var de kommunale skattemyndigheder, der traf afgørelse om ordinær genoptagelse efter reglen i den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 1. Afgørelsen kunne påklages til skatteankenævnet og Landsskatteretten, jf. den tidligere lovs § 4, stk. 4.

Hvis skatteyderen anmoder om genoptagelse senere end 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, kan der kun gives tilladelse til genoptagelse, hvis særlige forhold taler for det, jf. den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 2. Denne adgang til genoptagelse af skatteansættelserne for 1990 - 1996 kaldes ekstraordinær genoptagelse.

Det er de lokale told- og skatteregioner henholdsvis Københavns og Frederiksberg kommuner, der efter bemyndigelse fra skatteministeren træffer afgørelse om ekstraordinær genoptagelse skal tillades, jf. § 2, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning. Regionernes afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 1.

For så vidt angår de selskaber, der lignedes i Told- og Skattestyrelsen, er det styrelsen, der træffer afgørelse om ekstraordinær genoptagelse, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 6, stk. 5, nr. 4. Styrelsens afgørelse kan påklages til Ligningsrådet, jf. bekendtgørelsens § 13 A, stk. 3.

### **2.2.2. Indkomstår før 1990**

For indkomstår før 1990 kan der på ulovbestemt grundlag og kun helt undtagelsesvist ske bevillingsmæssig genoptagelse. Denne praksis hviler på den tidligere skattestyrelseslovs § 29, stk. 4, jf. lovbekendtgørelse nr. 573 af 14. november 1984.

Adgangen til at give bevillingsmæssig genoptagelse er en ministerbeføjelse, der er tillagt told- og skatteregionerne henholdsvis Københavns og Frederiksberg kommuner i medfør af sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2. Afslag på bevillingsmæssig genoptagelse kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 11, stk. 1.

### **2.2.3. Indkomståret 1997 og senere**

Som nævnt er genoptagelsesreglerne ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blevet ændret med virkning for skatteansættelser, der foretages vedrørende indkomståret 1997 og senere.

Efter skattestyrelseslovens § 34, stk. 2 kan en skatteyder, der inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår fremlægger nye oplysninger, der kan føre til en ændret skatteansættelse, få genoptaget

skatteansættelsen. Efter udløbet af 3 årsfristen kan skatteyderen kun få genoptaget skatteansættelsen i en række nærmere opregnede tilfælde, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-10.

Det er forudsat i bemærkningerne til lov nr. 381 af 2. juni 1999 (L192, Folketingsåret 1998-99), at det er den skatteansættende myndighed, der træffer afgørelse om hvorvidt en genoptagelsesansøgning skal imødekommes, og at et afslag på en sådan genoptagelsesansøgning kan påklages gennem klagesystemet, på samme måde som en skatteansættelse foretaget af den pågældende skatteansættende myndighed.

Det betyder, at for fysiske personer og dødsboer træffer den kommunale skattemyndighed afgørelse om genoptagelse både vedrørende ansøgninger, der er indgivet inden udløbet af 3 årsfristen, og vedrørende ansøgninger, der er indgivet efter udløbet af 3 årsfristen. Afgørelsen vil kunne påklages til skatteankenævnet og derfra videre til Landsskatteretten.

For juridiske personer bortset fra dødsboer vil det - alt afhængig af hvilken myndighed, der er skatteansættende myndighed - være pågældende kontraktskommune, den lokale told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen, der træffer afgørelse om genoptagelse både vedrørende ansøgninger, der er indgivet inden udløbet af 3 årsfristen, og vedrørende ansøgninger, der er indgivet efter udløbet af 3 årsfristen. Afgørelsen vil kunne påklages til Landsskatteretten.

Ovennævnte forudsætning om at det er den skatteansættende myndighed, der træffer afgørelse om genoptagelse, gælder dog ikke afslag på ansøgninger om genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, hvorefter der kan gives genoptagelse efter udløbet af 3 årsfristen, hvis der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, som har ført til en materiel urigtig ansættelse. Kompetencen til at tillade genoptagelse efter denne bestemmelse er en ministerkompetence, der via sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2 er udlagt til told- og skatteregionerne henholdsvis Københavns og Frederiksberg kommuner. Afslag på genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9 kan derfor påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 11, stk. 1.

#### **2.2.4. Omkostningsdækning**

For så vidt angår afgørelser om genoptagelse, der kan påklages til skatteankenævn og/eller Landsskatteretten er der adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med klagen, jf. skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1.

Det gælder således klage over afslag på ordinær genoptagelse efter den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 3. juli 1998. Og det gælder klager over afslag på genoptagelse efter de nye genoptagelsesregler i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2 og § 35, stk. 1, nr. 1-8 og nr. 10, som er indført med lov nr. 381 af 2. juni 1999, henholdsvis lov nr. 958 af 20. december 1999.



For så vidt angår klage over afslag på ekstraordinær genoptagelse efter den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 2, jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 3. juli 1998, og klage over afslag på bevillingsmæssig genoptagelse, er der ikke adgang til omkostningsdækning. Tilsvarende er der ikke adgang til omkostningsdækning i forbindelse med klage over afslag på genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, som er indsat ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. I begge tilfælde fordi afslaget ikke kan påklages til Landsskatteretten, men til Told- og Skattestyrelsen. Tilsvarende gælder afslag på et selskabs anmodning om ekstraordinær genoptagelse efter den tidligere skattestyrelseslovs § 4, stk. 2, hvor der heller ikke er klageadgang til Landsskatteretten, men til Ligningsrådet.

I og med at kompetencen til at træffe afgørelse om genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 34, stk. 2 og § 35, stk. 1, nr. 1-8 og 10 er placeret hos den skatteansættende myndighed, således at et afslag på genoptagelse kan påklages gennem klagesystemet på samme måde som en skatteansættelse, er der med lov nr. 381 af 2. juni 1999 sket en udvidelse af området for hvilke sagstyper, der kan gives omkostningsdækning til.

### **2.3. Genoptagelse på skattemyndighedernes foranledning**

Når genoptagelse sker på skattemyndighedernes foranledning (revision) er klagestrukturen den samme som vedrørende skatteansættelser i almindelighed, jf. herom afsnit 2.1.1.

### **2.4. Bindende forhåndsbesked**

Ved en bindende forhåndsbesked har skatteyderne mulighed for at få besvaret skattespørgsmål på en sådan måde, at ligningsmyndighederne er bundet af besvarelsen. Efter skattestyrelseslovens § 20 A afgiver Ligningsrådet bindende forhåndsbesked om den skattemæssige virkning af påtænkte dispositioner, dvs. handlinger, der på tidspunktet for anmodningens fremsættelse endnu ikke er gennemført, men som overvejes gennemført. Efter omstændighederne kan der også gives bindende forhåndsbesked om dispositioner, der er gennemført.

Der kan gives bindende forhåndsbesked om de skattemæssige virksomheder for spørgeren af en disposition, som spørgeren agter at foretage, jf. skattestyrelseslovens § 20 A, stk. 1, og der kan gives bindende forhåndsbesked om de skattemæssige virksomheder for andre af en disposition, som spørgeren agter at foretage, jf. skattestyrelseslovens § 20 A, stk. 2.

En bindende forhåndsbesked er bindende for skattemyndighederne ved behandlingen af det beskrevne forhold, jf. skattestyrelseslovens § 20 C, stk. 2.

Som nævnt er det Ligningsrådet, der giver bindende forhåndsbesked. Rådet kan dog ikke give bindende forhåndsbesked, hvis Ligningsrådet ikke har kompetence til at afgøre det pågældende spørgsmål, jf. skattestyrelseslovens § 20 A, stk. 1 og 2.

I skattestyrelseslovens § 17, stk. 3, 2. pkt. er Ligningsrådet bemyndiget til at henlægge kompetencen til at give bindende forhåndsbesked til de statslige skattemyndigheder. Ved Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1996-12 har Ligningsrådet bemyndiget told- og skatteregionerne til at afgive bindende forhåndsbesked i sager om værdiansættelse, der ikke indeholder fortolkningsproblemer, og sager om næring vedrørende fast ejendom.

Efter skattestyrelseslovens § 20 B, stk. 5 kan spørgeren begære syn og skøn foretaget efter reglerne i skattestyrelseslovens § 30, der henviser til retsplejelovens § 343, til belysning af en anmodning om bindende forhåndsbesked .

Landsskatteretten behandler klager over spørgsmål om bindende forhåndsbesked afgivet af Ligningsrådet og bindende forhåndsbesked afgivet af told- og skatteregionerne, jf. § 13, nr. 2 i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning.

Afslag på anmodning om bindende forhåndsbesked kan ikke påklages, jf. skattestyrelseslovens § 20 C, stk. 1. Det fremgår imidlertid af skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 6, at spørgsmål om afslag på bindende forhåndsbesked efter § 20 C, stk. 1, kan påklages til Landsskatteretten. Der er således en regelkonflikt mellem skattestyrelseslovens § 20 C, stk. 1, og § 23, stk. 1, nr. 6. Henvisningen til § 20 C, stk. 1, er indsat i § 23, stk. 1, nr. 6, ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 (L 56, Folketingsåret 1997-98). Det fremgår ikke hvad baggrunden for henvisningen har været.

Afslag på bindende forhåndsbesked givet af en told- og skatteregion efter bemyndigelse fra Ligningsrådet, jf. skattestyrelseslovens § 17, stk. 3, kan påklages til Ligningsrådet i overensstemmelse med den almindelige regel om, at en afgørelse, der er truffet efter bemyndigelse ved eksternt delegation, altid kan påklages til den oprindeligt kompetente myndighed, medmindre denne klageadgang udtrykkeligt er afskåret ved lov.

#### **2.4.1. Omkostningsdækning**

Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1 gives der bl.a. omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage til Landsskatteretten. Der kan derfor ydes omkostningsdækning til sådanne udgifter, der er forbundet med en klage til Landsskatteretten over en bindende forhåndsbesked afgivet af Ligningsrådet eller told- og skatteregionerne.

Klagesagsbehandling ved Ligningsrådet giver ikke adgang til omkostningsdækning, og derfor kan der ikke gives dækning for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med klage til Ligningsrådet, over en regions afslag på bindende forhåndsbesked.

#### **2.5. Ejendomsvurdering**

Af boligværdien af egen ejendom skal ejeren betalt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat. Ejendomsværdiskatten, der fra om med indkomståret 2000 har erstattet lejeværdi efter ligningslovens procentregler, beregnes som en promille af ejendomsværdien, jf. ejendomsværdiskattelovens § 3.

Ejendomsværdien fastsættes efter reglerne i lov om vurdering af landets faste ejendomme, jf. senest lovbekendtgørelse nr. 648 af 11. august 1999 (vurderingsloven). Almindelig vurdering af landets faste ejendomme sker hvert år, jf. vurderingslovens § 1.

Ejendomsvurderingen foretages på grundlag af oplysninger i det såkaldte BBR-register, andre registre med oplysninger om fast ejendom, fra indkomne skemaer, der efter skatteministerens bestemmelse skal udfyldes af ejerne af bestemte typer ejendomme, samt på grundlag af vurderingsrådets personlige kendskab til ejendommene. Der er altså som udgangspunkt ikke tale om, at ejendomsvurderingen sker på grundlag af (selv-)angivne oplysninger fra ejeren (skatteyderen).

Skatteministeren inddeler landet i vurderingskredse og skyldkredse, der hver består af et antal vurderingskredse, jf. vurderingslovens § 22 og § 24, stk. 1 og bekendtgørelse nr. 1009 af 15. december 1999.

For hver vurderingskreds har skatteministeren udnævnt et vurderingsråd, der består af en vurderingsformand og to vurderingsmænd, jf. vurderingslovens § 23, stk. 1. Vurderingsformændene i en skyldkreds udgør tilsammen et skyldråd, jf. vurderingslovens § 24, stk. 2.

Vurderingsrådene foretager ansættelsen af ejendomsværdien af ejendommene i en vurderingskreds, jf. vurderingslovens § 30, stk. 1. Vurderingsrådene træffer afgørelse om en ejendoms benyttelse, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1, og om fordelingen af ejendomsværdi, grundværdi mv.. Kommunerne yder sekretariatsbistand til vurderingsrådene, jf. vurderingslovens § 39 A., stk. 1.

Vurderingsrådenes ansættelser, fordelinger af ansatte værdier og afgørelser om benyttelse kan påklages til skyldrådene, jf. vurderingslovens § 35, stk. 1, litra b. En klage til skyldrådet skal indgives til vurderingsrådet, jf. vurderingslovens § 42, stk. 1. Vurderingsrådet videresender klagen og en udtalelse om sagen til skyldrådet. Hvis vurderingsrådet imidlertid på baggrund af klagen finder anledning til, at genoptage afgørelsen og i den forbindelse opnår enighed med klageren, kan rådet undlade at videresende klagen til skyldrådet. I praksis sender vurderingsrådene omkring en femtedel af de indgivne klager videre til skyldrådene.

Landsskatteretten påkender klager over skyldrådenes afgørelser, jf. vurderingslovens § 46, stk. 1, nr. 1. Klagen skal indgives til Landsskatteretten.

### **2.5.1. Tilsyn og revision**

Ligningsrådet og Told- og Skattestyrelsen udøver i fællesskab tilsyn med ejendomsvurderingen, jf. skattestyrelseslovens § 17, stk. 1 og § 12, stk. 1.

Som led i tilsynet kan Told- og Skattestyrelsen udtage vurderingssager til gennemgang, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 3. Told- og Skattestyrelsen kan pålægge vedkommende vurderingsråd at foretage en vurdering, hvis vurderingen med urette ikke er foretaget tidligere, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 6.

Told- og Skattestyrelsen kan ikke ændre en vurdering foretaget af vurderingsmyndighederne, men kan forelægge sagen for Ligningsrådet, som kan ændre vurderingen, jf. § 19, stk. 1.

Med hjemmel i skattestyrelseslovens § 17, stk. 3 har skatteministeren i sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2 A, jf. bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999, efter indstilling fra Ligningsrådet tillagt de told- og skatteregioner, der fører tilsyn med et skyldråd, Ligningsrådets kompetence efter skattestyrelseslovens § 19, stk. 1, 1. pkt., til at ændre ejendomsvurderinger. Told- og skatteregionerne har således også en revisionsbeføjelse i relation til ejendomsvurderingerne. Det gælder dog ikke i det omfang Told- og Skattestyrelsen i samråd med Ligningsrådets formand udtager en ejendomsvurdering til forelæggelse for Ligningsrådet. Ejendomsvurderinger, der er ændret af Ligningsrådet eller af told- og skatteregionerne, kan påklages til Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 5.

### **2.5.2. Omkostningsdækning**

Efter vurderingslovens § 46, stk. 2 finder skattestyrelseslovens kapitel 3 A om omkostningsdækning anvendelse ved klage til Landsskatteretten. Reglen i vurderingslovens § 46, stk. 2 blev indsat ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 (L 56, Folketingsåret 1997-98). Det fremgår ikke af bemærkningerne til L 56, hvad der har været baggrunden for henvisningen til skattestyrelseslovens kapitel 3 A.

Der ydes dog ikke omkostningsdækning vedrørende afgørelser om vurdering af fast ejendom, jf. skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1. Denne bestemmelse stammer helt tilbage fra det første forslag om den skattemæssige behandling af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager (L 157, Folketingsåret 1982-83) og kom også med i den første lov om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager, jf. lov nr. 233 af 23. maj 1984. Hverken i bemærkningerne til L 157 eller til den vedtagne lov om omkostningsdækning (L 134, Folketingsåret 1983-83) er der anført noget om baggrunden for at undtage afgørelser om vurdering af fast ejendom fra adgangen til omkostningsdækning.

Der er således som det fremgår en regelkonflikt mellem vurderingslovens § 46, stk. 2 og skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1.

Told- og Skattestyrelsen har oplyst, at omkostningsdækningsordningen imidlertid administreres således, at der gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand i en klagesag ved Landsskatteretten om ejendomsvurdering.

## **2.6. Bevillinger og dispensationer**

I skatte- og afgiftslovgivningen findes en del bestemmelser, der fastsætter, at anvendelsen af nærmere angivne regler kræver tilladelse fra f.eks. skatteministeren eller Ligningsrådet. Andre bestemmelser fastsætter, at f.eks. skatteministeren eller Ligningsrådet kan dispensere fra nærmere angivne regler.

### **2.6.1. Ministerkompetencer**

Skatteministerens kompetencer til at give sådanne tilladelser eller dispensationer er via sagsudlægningsbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999, udlagt til enten den kommunale skattemyndighed, told- og skatteregionerne, Told- og Skattestyrelsen, og for så vidt angår selskabs ligningen, til den skatteansættende myndighed. Se herom afsnit 2.1.

#### **2.6.1.1. Kompetencen er udlagt til en told- og skatteregion**

Langt de fleste ministerkompetencer er via sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2, stk. 1 udlagt til de lokale told- og skatteregioner, som træffer afgørelse i første instans. Det er således hovedreglen, at den lokale told- og skatteregion er tillagt ministerkompetencen efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, medmindre andet følger af bekendtgørelsens § 2, stk. 2-4 og §§ 2 A-9.

Told- og skatteregionernes afgørelser efter sagsudlægningsbekendtgørelsen kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 1, dog kan visse (få) regionsafgørelser indbringes for Landsskatteretten, jf. bekendtgørelsens § 13. Told- og Skattestyrelsens afgørelser kan ikke indbringes for en anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 4.

Som eksempler på en ministerkompetence, der er udlagt til den stedlige told- og skatteregion med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen kan nævnes kildeskattelovens § 66, stk. 2, 1. pkt., om henstand med betaling af udbytteskat, og fusionsskattelovens § 4, stk. 2, om tilladelse for selskaber, der er stiftet inden for et år forud for fusionen, til at anvende reglerne i fusionsskatteloven.

Told- og skatteregionerne er naturligvis også via sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2 B som skatteansættende myndighed tillagt ministerkompetencer i forbindelse med selskabs ligningen. Også disse regionsafgørelser kan - med nogle få undtagelser - påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 1. Styrelsens afgørelse kan ikke påklages til en anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 4.

Som eksempler kan nævnes tilladelse til omlægning af regnskabsår efter selskabsskattelovens § 10, stk. 2, 4. pkt. og ligningslovens § 16 B, stk. 2, 1. pkt om tilladelse til at afståelsessummen ved aktiesalg m.v. til det udstedende selskab ikke medregnes i den skattepligtige indkomst.

### **2.6.1.2. Kompetencen er udlagt til en kommune**

Det fremgår af sagsudlægningsbekendtgørelsens § 3, § 4 og § 9 hvilke kompetencer, der er udlagt til den kommunale skattemyndighed. Den kommunale skattemyndigheds afgørelser efter disse bestemmelser kan påklages til den lokale told- og skatteregion, jf. bekendtgørelsens § 12, stk 1. Regionernes afgørelser kan ikke påklages til en anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 12, stk. 4. Det er vigtigt at bemærke, at den kommunale skattemyndigheds kompetencer alene vedrører fysiske personer og dødsboer.

Som eksempler på områder, hvor en ministerkompetence er udlagt til den kommunale skattemyndighed med klageadgang til den lokale told- og skatteregion kan nævnes; afskrivningslovens § 36, om forlængelse af 4-årsfristen i afskrivningslovens § 34 og kildeskattelovens § 22, stk. 2, 3. og 4. pkt., om tilladelse til ændring af indkomstår (forskudt indkomstår).

Herudover er kontraktkommunerne, jf. herom afsnit 2.1, tillagt en række ministerkompetencer i forbindelse med selskabsligningen. Disse kompetencer er opregnet i sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2 B. Klageinstans for sådanne afgørelser er - med nogle få undtagelser - den lokale told- og skatteregion, jf. bekendtgørelsens § 12, stk. 1. Regionens afgørelse kan ikke påklages til en anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 12, stk. 4.

Som eksempel kan nævnes selskabsskattelovens § 17, stk. 2, 1. pkt. om datterselskabslempelse.

### **2.6.1.3. Kompetencen er udlagt til Told- og Skattestyrelsen**

For så vidt angår de selskaber, der lignedes i Told- og Skattestyrelsen, er ministerens kompetencer udlagt til Told- og Skattestyrelsen efter sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2 B med klageadgang til Ligningsrådet, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 13 A, stk. 3.

Som eksempel på en ministerkompetence, der er udlagt til Told- og Skattestyrelsen som skatteansættende myndighed for visse selskaber, kan nævnes tilladelse til omlægning af regnskabsår efter selskabsskattelovens § 10, stk. 2, 4. pkt. og ligningslovens § 16 B, stk. 2, 1. pkt. om tilladelse til at afståelsessummen ved aktiesalg m.v. til det udstedende selskab ikke medregnes i den skattepligtige indkomst.

## **2.6.2. Ligningsrådskompetencer**

Ligningsrådets kompetencer til at give tilladelser eller dispensationer er for en dels vedkommende udlagt til den kommunale skattemyndighed, andre er udlagt til told- og skatteregionerne eller Told- og Skattestyrelsen, og for så vidt angår selskabsligningen, til den skatteansættende myndighed. Se herom afsnit 2.1.

Medmindre andet er hjemlet i den lovbestemmelse, der tillægger Ligningsrådet kompetencen til at give tilladelse eller dispensation, kan en afgørelse, der er truffet efter bemyndigelse fra Ligningsrådet, påklages til rådet. Dette følger af de almindelige forvaltningsretlige principper om, at der ved ekstern delegation altid er klageadgang til den oprindeligt kompetente myndighed, medmindre rekursadgangen er afskåret med udtrykkelig lovhjemmel.

På nogle områder har Ligningsrådet ikke udlagt kompetencen til at give tilladelser eller dispensationer. Ligningsrådets afgørelser herom kan ikke påklages til en anden administrativ myndighed.

Som eksempel på et område hvor Ligningsrådet har bevaret kompetencen til at give tilladelse eller dispensation kan nævnes ligningslovens § 8 B, stk. 2, om at Ligningsrådet kan tillade at udgifter ved råstofindvinding kan fradrages eller afskrives før påbegyndelsen af erhvervsmæssig virksomhed. Herudover kan nævnes personskattelovens § 4, stk. 6, hvorefter Ligningsrådet kan tillade, at lovens § 4, stk. 1, nr. 12, om at indtægt ved udlejning af afskrivningsberettiget fast ejendom og inventar skal medregnes til kapitalindkomsten, ikke finder anvendelse.

### **2.6.3. Skattefri aktieombytning, skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver**

Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og visse foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v. (objektivering, justering af reglerne for beskatning ved død samt afgrænsning af told- og afgiftsområdet m.m.) er der - hovedsagelig med virkning fra 1. januar 2000 - sket en objektivering af en lang række bevillings- og dispensationsbestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen.

Objektivering betyder, at en bestemmelse indebærer, at der normalt ikke skal søges om tilladelse eller dispensation for at anvende den pågældende bestemmelse, men at betingelserne for at anvende bestemmelsen fremgår direkte af loven. Spørgsmål om hvorvidt betingelserne for at anvende bestemmelsen er opfyldte, afgøres af den skatteansættende myndighed, hvis afgørelse kan påklages efter de sædvanlige regler, det vil sige til skatteankenævnet og/eller Landsskatteretten, og indbringes for domstolene. Det betyder, at der ved loven er sket en udvidelse af området for hvilke sagstyper, der kan gives omkostningsdækning til.

Som eksempler på bestemmelser, der er objektiveret kan nævnes; ligningslovens § 7 A om tilladelse til medarbejderaktieordning og selskabsskattelovens § 10, stk. 4 og 5 (nu stk. 2 og 3) om omlægning af regnskabsår.

I en række bestemmelser er Ligningsrådets kompetence til at træffe afgørelser overført til skatteministeren og udlagt til de kommunale skattemyndigheder, told- og skatteregionerne, eller Told- og Skattestyrelsen ved sagsudlægningsbekendtgørelsen, således at spørgsmålet om hvem der er klageinstans for disse afgørelser følger af sagsudlægningsbekendtgørelsens kapitel 3.

I aktieavancebeskatningslovens § 13, stk. 1, om skattefri ombytning af aktier og anparter er det ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 bestemt at det er en betingelse, at skatteministeren (tidligere Ligningsrådet) giver tilladelse hertil. Skatteministeren kan stille særlige vilkår for tilladelsen. I bestemmelsen er det samtidig fastsat, at Landsskatteretten kan påkende afslag på tilladelser og afgørelser om vilkår, og at reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 3 og 3 A finder tilsvarende anvendelse.

Skatteministerens kompetence til at tillade skattefri aktieombytning er udlagt til told- og skatteregionerne, bortset fra sager om principielle spørgsmål, eller sager, hvor der ikke er skabt praksis. Sådanne sager afgøres af Told- og Skattestyrelsen, jf. § 5 A, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning.

Fusionsskatteoven er også blevet ændret ved lov nr. 166 af 24. marts 1999, således at det nu er bestemt i § 15, stk. 1, § 15 a, stk. 1 og i § 15 c, stk. 1, at skatteministeren (tidligere Ligningsrådet) kan tillade skattefri fusion, spaltning, henholdsvis tilførsel af aktiver, og fastsætte vilkår for tilladelsen. Det er samtidig bestemt, at Landsskatteretten kan påkende afslag på tilladelser og afgørelser om vilkår, og at reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 3 og 3 A finder tilsvarende anvendelse.

Skatteministerens kompetence til at tillade skattefri fusion, spaltning, henholdsvis tilførsel af aktiver og fastsætte vilkår for tilladelsen er udlagt til Told- og Skattestyrelsen, jf. § 6, stk. 6, i bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999 om sagsudlægning. I fusionsskatteoven er det samtidig bestemt, at Landsskatteretten kan påkende afslag på tilladelser og afgørelser om vilkår, og at reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 3 og 3 A finder tilsvarende anvendelse.

Da der er klageadgang til Landsskatteretten f.s.v.a. afslag på de tilladelser efter aktieavancebeskatningsloven og fusionsskatteoven, der her er tale om, er der ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 indført adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage over en afgørelse.

Klageadgangen til Landsskatteretten er i følge bemærkningerne til loven (L 87, Folketingsåret 1998-99) indført for at tilpasse retstilstanden til fusionsdirektivet (90/34/EØF), jf. EF-domstolens dom af 17. juni 1997 i sag C-28/95 (Leur-Bloem).

Lov nr. 166 af 24. marts 1999 trådte i kraft 1. januar 2000.

#### **2.6.4. Omkostningsdækning**



Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1 gives der omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage til skatteankenævn og Landsskatteretten.

De afgørelser den kommunale skattemyndighed, told- og skatteregionerne henholdsvis Told- og Skattestyrelsen - også som skatteansættende myndigheder - træffer efter bemyndigelse fra skatteministeren i sagsudlægningsbekendtgørelsen kan ikke påklages til skatteankenævnet eller Landsskatteretten. Der er derfor ikke adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage over sådanne afgørelser. Det samme gælder afgørelser, der træffes efter bemyndigelse fra Ligningsrådet. Ligeledes kan der ikke gives omkostningsdækning til sager, hvor Ligningsrådet træffer afgørelse i første instans, og hvor der ikke er klageadgang til en anden administrativ myndighed.

For så vidt angår de bevillings- og dispensationsbestemmelser, der med lov nr. 166 af 24. marts 1999 er blevet objektiveret således at førsteinstansafgørelsen træffes af den skatteansættende myndighed med klageadgang til skatteankenævn og / eller Landsskatteretten, vil der kunne gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand afholdt i forbindelse med en klage.

Tilsvarende vil der for afgørelser om tilladelser og vilkår efter aktieavancebeskatningsloven § 13, stk. 1 og fusionsskattelovens § 15, stk. 1, § 15 a, stk. 1 og § 15 c, stk. 1, jf. lov nr. 166 af 24. marts 1999, kunne gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage over en afgørelse.

### **3. Arbejdsgiverkontrol<sup>5</sup>**

Arbejdsgiverkontrollen omfatter administration og kontrol af virksomhedernes indeholdelse af A-skat, arbejdsmarkedsbidrag for lønmodtagere (herefter AM-bidrag) og den særlige pensionsopsparing (herefter SP-bidrag), opgørelse og beregning af arbejdsgiverens AM-bidrag samt opfyldelse af indberetningspligterne. Arbejdsgiverkontrollen har til formål at sikre en korrekt afregning fra virksomhederne af A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og SP-bidrag. Kontrollen har endvidere til formål at sikre, at virksomhedernes indberetningspligter er opfyldt på en måde, der kan give et korrekt grundlag for de kommunale skattemyndigheders ligning af indkomstmotagere. Kontrollen kan gennemføres på grundlag af indkaldt materiale, eller ved et besøg i virksomheden, eventuelt i forbindelse med andre kontroller, f.eks. på moms-, told- og / eller skatteområdet i øvrigt.

Arbejdsgiverkontrollens beføjelser fremgår af kildeskattelovens § 86, jf. lovbekendtgørelse nr. 639 af 3. august 1999, arbejdsmarkedsfondslovens § 14, jf. lovbekendtgørelse nr. 720 af 14. september 1999 og skattekontrollovens § 6 A, jf. lovbekendtgørelse nr. 564 af 2. juli 1999. Kontrolbeføjelserne i arbejdsmarkedsfondslovens § 14 finder tilsvarende anvendelse for SP-bidraget, jf. § 17 f, stk. 1 i ATP-loven, jf. lovbekendtgørelse nr. 752 af 20. oktober 1998.

---

<sup>5</sup>Der kan generelt henvises til Vejledning om indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag 2000, afsnit K. Told- og Skattestyrelsen, januar 2000.

Ved § 2, stk. 1 i sagsudlægningsbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 1070 af 17. december 1999, er kompetencen til at træffe afgørelse som arbejdsgiverkontrol udlagt til told- og skatteregionerne.

Told- og skatteregionerne træffer således bl.a. afgørelse som første instans om, at en virksomhed skal indeholde A-skat af en given ydelse, jf. kildeskattelovens § 46, jf. § 43, og om at der skal indeholdes AM-bidrag og SP-bidrag af den pågældende ydelse, jf. arbejdsmarkedsfondslovens § 11, stk. 10, jf. ATP-lovens § 17 f, stk. 1.

En afgørelse om indeholdelsespligt skal ledsages af et pålæg til den indeholdelsespligtige om for fremtiden at indeholde A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag eller af en afgørelse om at den indeholdelsespligtige hæfter for det ikke indeholdte eller ikke indbetalte beløb, jf. kildeskattelovens § 69.

Landsskatteretten påkender klager over told- og skatteregionernes afgørelser om indeholdelsespligter efter kildeskatteloven, jf. lovens § 87. Det betyder, at arbejdsgiverkontrollens afgørelser om, hvorvidt der skal indeholdes kildeskat i en given indkomst, herunder om arbejdsgiveren mv. er indeholdelsespligtig, om indkomstmodtageren er skattepligtig her til landet samt den beløbsmæssige opgørelse af indkomsten, kan indbringes for Landsskatteretten. Klageberettiget er såvel den indeholdelsespligtige som indkomstmodtageren, hvis han er part i den pågældende sag, jf. bemærkningerne til lov nr. 1098 af 29. december 1997 (L56, Folketingsåret 1997-98).

Regionens pålæg om indeholdelse kan påklages til Landsskatteretten, hvorimod afgørelsen om hæftelse kan påklages (af den indeholdelsespligtige) til Told- og Skattestyrelsen. Tilsvarende kan andre afgørelser - end afgørelser om indeholdelsespligt - f.eks. vedrørende registrering, angivelse og betaling, truffet af arbejdsgiverkontrollen efter kildeskatteloven, påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. § 11, stk. 1 i sagsudlægningsbekendtgørelsen. Styrelsens afgørelse kan ikke påklages til en anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 4.

I følge arbejdsmarkedsfondslovens § 16, stk. 2 påkender Landsskatteretten klager over told- og skatteregionernes afgørelser om bidragspligt og bidragsgrundlag efter §§ 7-10 samt om indeholdelsespligter efter loven.

Med hensyn til afgørelser om indeholdelsespligt er både den indeholdelsespligtige og indkomstmodtageren klageberettiget, jf. bemærkningerne til lov nr. 1098 af 29. december 1997 (L 56, 1997-98). Indkomstmodtageren er dog kun klageberettiget, hvis han er part i sagen.

Regionens pålæg om indeholdelse kan påklages til Landsskatteretten, hvorimod afgørelsen om hæftelse kan påklages (af den indeholdelsespligtige) til Told- og Skattestyrelsen. Tilsvarende kan andre afgørelser - end afgørelser om indeholdelsespligt - f.eks. vedrørende registrering, angivelse og betaling, truffet af arbejdsgiverkontrollen efter arbejdsmarkedsfondsloven, påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. § 11,

stk. 1 i sagsudlægningsbekendtgørelsen. Styrelsens afgørelse kan ikke påklages til en anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 4.

I følge ATP-lovens § 17 f, stk. 1 finder arbejdsmarkedsfondslovens regler om opkrævning, angivelse og indbetaling, periodisering, indberetning, straf, regulering mv. tilsvarende anvendelse for SP-bidraget. Arbejdsmarkedsfondslovens § 16, stk. 2 finder dermed tilsvarende anvendelse for told- og skatteregionernes afgørelser om indeholdelse af SP-bidrag, som således kan påklages til Landsskatteretten.

### **3.1. Omkostningsdækning**

Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1 gives der omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage til skatteankenævn og Landsskatteretten.

I følge kildeskattelovens § 87 og arbejdsmarkedfondslovens § 16, stk. 2 er der derfor adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage efter disse bestemmelser. Både den indeholdelsespligtige og indkomstmodtageren er som nævnt berettiget til at klage over en afgørelse om indeholdelsespligt, der er rettet til den indeholdelsespligtige. For indkomstmodtagerens vedkommende, dog kun hvis han er part.

Efter § 33 A, stk. 1 er den tilskudsberettigede den skattepligtige som sagen vedrører. I relation til afgørelser om indeholdelsespligt giver det imidlertid ikke mening at tale om den skattepligtige, som sagen vedrører, idet afgørelsen er rettet til den indeholdelsespligtige, og vedrører dennes udbetaling af ydelser til indkomstmodtageren. Derfor skal skattestyrelseslovens § 33 A forstås sådan, at den indeholdelsespligtige og indkomstmodtageren vil kunne få omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage til Landsskatteretten over en afgørelse om indeholdelsespligt.

En afgørelse om indeholdelsespligt skal som nævnt ledsages enten af et pålæg om for fremtiden at indeholde A-skat og bidrag og / eller en afgørelse om hæftelse. Afgørelsen om hæftelse kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, og der er derfor ikke adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage. I den forbindelse er det vigtigt at bemærke, at der er adgang til omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage over den underliggende afgørelse om indeholdelsespligt, der som nævnt kan påklages til Landsskatteretten.

## **4. Afgifter**

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 blev klagestrukturen for en lang række afgiftssager ændret. Hensigten med loven var at harmonisere klagestrukturene på told-, skatte- og afgiftsområderne, således at afgørelser på disse områder som udgangspunkt kun kan påklages én gang, og således at

Landsskatteretten i de væsentligste sagstyper blev sidste administrative klageinstans, jf. de almindelige bemærkninger til loven (L 56, Folketingsåret 1997-98).

Det var dog ikke for alle sagstyper efter afgiftslovgivningen, der blev indført klageadgang til Landsskatteretten. Told- og Skattestyrelsen har således fortsat kompetence til at behandle klager over afgørelser i sager, der ikke vedrører afgiftsgrundlaget, dvs. sager om registrering, regnskab, kontrol, afgiftsbetaling og lignende, jf. bemærkningerne til loven (L 56, Folketingsåret 1997-98).

Den nye klagestruktur blev gennemført ved i de enkelte afgiftslove at indsætte en bestemmelse om, at skatteministeren kan bemyndige de statslige told- og skattemyndigheder til at træffe afgørelser efter loven, og om at ministeren kan fastsætte regler om adgangen til at klage over afgørelserne.

Samtidig blev der i de enkelte afgiftslove indsat en bestemmelse om, at de statslige told- og skattemyndigheders førsteinstansafgørelser om visse nærmere opregnede spørgsmål og / eller efter visse nærmere opregnede bestemmelser kunne påklages til Landsskatteretten.

Skatteministerens kompetence til at bemyndige de statslige told- og skatteregioner til at træffe førsteinstansafgørelser efter afgiftslovgivningen er udnyttet ved i medfør af sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2, stk. 1 at udlægge kompetencen til at træffe afgørelse efter afgiftslovgivningen til told- og skatteregionene. Efter bekendtgørelsens § 11, stk. 1 er der adgang til at påklage regionernes afgørelser til Told- og Skattestyrelsen, medmindre afgørelsen (efter loven) kan påklages til Landsskatteretten. Told- og Skattestyrelsens afgørelse kan ikke påklages til en anden administrativ myndighed, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 11, stk. 4.

Mere end 30 afgiftslove blev omfattet af den nye klagestruktur. I bilag 5 er en oversigt over de told- og afgiftsspørgsmål, der kan påklages til Landsskatteretten.

Det er gennemgående for de afgiftslove, der blev ændret ved lov nr. 1098 af 29. december 1997, at Landsskatteretten tager stilling til spørgsmål, der vedrører afgiftspligten og afgiftsgrundlaget.

#### **4.1. Omkostningsdækning**

Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1 gives der omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage til skatteankenævnet og Landsskatteretten.

For de afgiftssager, der efter afgiftslovgivningen kan påklages til Landsskatteretten, kan der således gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage. For de afgiftssager, der efter sagsudlægningsbekendtgørelsen kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, vil der derimod ikke være adgang til omkostningsdækning.

## **5. Told**

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 blev klagestrukturen på toldområdet også ændret, hvilket betød, at Landsskatteretten i de væsentligste sagstyper blev sidste administrative instans. Samtidig blev adgangen til at påklage visse afgørelser til Told- og Skattestyrelsen opretholdt. Således kan afgørelser i sager, der ikke drejer sig om fastsættelse af told og afgifter, og som er af rent administrativ karakter fortsat påklages til styrelsen, jf. bemærkningerne til loven (L 56, Folketingsåret 1997-98).

For at en toldsag skal kunne påklages til Landsskatteretten, skal sagen således - på linie med sager om skatter og afgifter - vedrøre fastsættelsen af et toldbeløb eller en fritagelse herfor. Typisk vil sager om tarifiering, toldværdi, oprindelse og toldpræference, toldskylds opståen og toldgodtgørelse kunne indbringes for Landsskatteretten, jf. bemærkningerne til loven (L 56, 1997-98).

For toldrådets vedkommende blev lovens ikrafttræden dog gjort afhængig af skatteministerens bestemmelse herom, jf. lovens § 39, stk. 3. Efter denne bestemmelse skal lovens § 36, hvorved klagestrukturen i toldloven blev ændret, senest træde i kraft den 1. oktober 1999. Skatteministeren har i bekendtgørelse nr. 302 af 17. maj 1999 besluttet at de afgørelser der er opregnet i toldlovens § 71 a, jf. § 36 i lov nr. 1098 af 29. december 1997, (afgørelser efter toldlovgivningen, dvs. toldloven og EU-forordninger om told, herunder EU's toldkodeks) fra den 1. oktober 1999 kan påklages til Landsskatteretten.

I bilag 5 er det opregnet, hvilke afgørelser efter toldlovgivningen, der kan indbringes for Landsskatteretten.

I toldlovens § 71 er indsat en bestemmelse om at skatteministeren kan bemyndige de statslige told- og skattemyndigheder til at træffe afgørelser efter loven, og om at ministeren kan fastsætte regler om adgangen til at klage over afgørelserne.

Skatteministerens kompetence efter toldlovens § 71 er udnyttet ved i medfør af sagsudlægningsbekendtgørelsens § 2, stk. 1 at udlægge kompetencen til at træffe afgørelse efter loven til told- og skatteregionene. Efter bekendtgørelsens § 11, stk. 1 er der adgang til at påklage regionernes afgørelser til Told- og Skattestyrelsen, medmindre afgørelsen (efter loven) kan påklages til Landsskatteretten. Told- og Skattestyrelsens afgørelse kan ikke påklages til en anden administrativ myndighed, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 11, stk. 4.

### **5.1. Omkostningsdækning**

Efter skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1 gives der omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage til skatteankenævn og Landsskatteretten.

For de toldsager, der efter toldlovgivningen kan påklages til Landsskatteretten, kan der således gives omkostningsdækning for udgifter til sagkyndig bistand ved klage. For de toldsager, der efter toldlovgivningen kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, vil der derimod ikke være adgang til omkostningsdækning.

## En skattesag fra start til slut

### 1. Selvangivelsen

Langt de fleste skatteydere modtager hvert år en såkaldt forenklet selvangivelse, hvor de oplysninger, som arbejdsgivere, pengeinstitutter, forsikringsselskaber m.fl. har indberettet til Told•Skat, er fortrykt. Mange af disse skatteydere modtager samtidig med den fortrykte selvangivelse en årsopgørelse, hvoraf skatteansættelsen af den pågældendes indkomst fremgår. Således modtog omtrent 3,9 mio. skatteydere en fortrykt selvangivelse for 1998, og heraf modtog knap 3 mio. skatteydere samtidig en årsopgørelse.

Fristen for indsendelsen af selvangivelsen for ikke erhvervsdrivende personer er den 1. maj i året efter indkomstårets udløb, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 1. Selvangivelsespligtige, der er omfattet af ordningen med fortrykt selvangivelse, anses for at have angivet som fortrykt, hvis de ikke reagerer på selvangivelsen.

Skatteydere med mere komplicerede indkomstforhold - typisk overskud af virksomhed - modtager en såkaldt udvidet selvangivelse, hvor der er vedlagt en meddelelse om kontroloplysninger, der er indberettet til Told•Skat. Selvangivelsen for denne gruppe skatteydere skal altid udfyldes og indsendes. Fristen for indsendelse af selvangivelsen er den 1. juli, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 1.

Selvangivelsen for juridiske personer skal indsendes senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Hvis indkomståret udløber i perioden 1. januar - 31. marts, skal selvangivelsen indsendes senest den 1. juli i samme kalenderår, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 2.

Hvis skatteyderen ikke har indsendt selvangivelse rettidigt ansættes den skattepligtige indkomst skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3.

### 2. Ligning

Når selvangivelsen er indsendt påbegynder de skatteansættende myndigheder ligningen.

Da de fleste skatteydere modtager en selvangivelse, hvor de oplysninger, der er indberettet til Told•Skat, er fortrykt, vil der for en meget stor gruppe skatteydere kun være en eller to oplysninger, der kan være grundlag for egentlig ligning. Dette kan f.eks. være befodringsfradrag og oplysninger, hvor skatteyderen har korrigeret de fortrykte oplysninger.

For fysiske personer og dødsboer skal skatteansættelsen være foretaget inden den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af det pågældende indkomstår (ligningsfristen), jf. skattestyrelseslovens § 3, stk.

1. Ligningsfristen gælder ikke for ligningen af juridiske personer. I medfør af bekendtgørelse nr. 1176 af 22. december 1994 kan de kommunale skattemyndigheder - med undtagelse af visse situationer - ændre en skatteansættelse efter udløbet af ligningsfristen eller foretage en ansættelse, hvor en sådan med urette ikke er foretaget tidligere.

For så vidt angår selvstændigt erhvervsdrivende og selskaber er der kun indberettet meget få kontroloplysninger og i givet fald meget få oplysninger, der kan anvendes til direkte kontrol af det selvangivne.

Hvis der som led i ligningen viser sig at være forhold, som skattemyndighederne ønsker dokumenteret, rettes der henvendelse til skatteyderen. Hvis skatteyderen på tilfredsstillende vis dokumenterer de selvangivne oplysninger, foretager skattemyndighederne sig ikke videre.

### **3. Skatteansættelsen**

Skatteansættelsen fremgår af årsopgørelsen, der er dannet på baggrund af de selvangivne oplysninger. Hvis der ikke er selvangivet rettidigt ansættes den skattepligtige indkomst som nævnt skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3.

#### **3.1. Forhøjelse af skatteansættelsen**

Som led i ligningen, og forud for skattemyndighedens eventuelle beslutning om at skatteyderens skatteansættelse skal forhøjes, foregår typisk en mere eller mindre omfattende dialog med skatteyderen, og eventuelt også med dennes repræsentant, om de selvangivne oplysninger. I den forbindelse vil skattemyndigheden anmode skatteyderen om dokumentation for de selvangivne oplysninger.

Hvis skatteyderen - efter at være blevet bedt om det - ikke kan dokumentere de selvangivne oplysninger på tilfredsstillende vis, vil skattemyndighederne foretage en forhøjelse af skatteansættelsen.

##### **3.1.1. Agterskrivelsen**

Hvis skattemyndigheden vil foretage skatteansættelsen på et andet grundlag end det, der er selvangivet, herunder i tilfælde, hvor behørig selvangivelse ikke foreligger, eller hvis den kommunale skattemyndighed vil ændre den del af grundlaget for en skatteansættelse, der skal selvangives, skal myndigheden foretage en skriftlig høring af skatteyderen.

Dette følger af skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, 1. pkt. I daglig tale kaldes høringsskrivelsen en "agterskrivelse". Udtrykket "agterskrivelse" er opstået fordi skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, 1. pkt. lyder således: "Agter den kommunale skatteforvaltning at foretage en skatteansættelse (.....) skal den skattepligtige underrettes skriftligt herom".



Agterskrivelsen skal fremstå som et forslag til en skatteansættelse, og skal opfylde forvaltningslovens krav til en begrundelse. Begrundelsen skal fremtræde som en forklaring på, hvorfor forslaget til skatteansættelsen har fået det pågældende indhold, således at skatteyderen har mulighed for at tage reel stilling til rigtigheden heraf.

Det skal fremgå af agterskrivelsen, at hvis den skattepligtige ikke udtaler sig imod forslaget, vil ansættelsen blive foretaget som foreslået, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, 2. pkt. Der skal gives skatteyderen en svarfrist på ikke mindre end 15 dage, regnet fra dateringen af agterskrivelsen.

En agterskrivelse må ikke afsendes, hvis ikke skattemyndigheden på afsendelsestidspunktet er i besiddelse af det fornødne grundlag for at gennemføre den varslede ansættelsesændring.

Det er ikke ualmindeligt, at der er behov for yderligere dialog med skatteyderen efter at (første) agterskrivelse er sendt, og inden skattemyndigheden kan træffe en endelig afgørelse.

Skatteyderens indsigelser mod agterskrivelsen kan således give skattemyndighederne anledning til at ændre i det oprindelige forslag til en skatteansættelse en eller flere gange. I disse tilfælde skal der udsendes en ny agterskrivelse til skatteyderen med en ny indsigelsesfrist i overensstemmelse med reglerne i skattestyrelseslovens § 3, stk. 4. Hvis skatteyderens indsigelser imødekommes, skal der ikke sendes agterskrivelse.

### **3.1.2. Kendelsen**

Skattemyndigheden træffer afgørelse ved kendelse. Efter skattestyrelseslovens § 3, stk. 4 er der ikke i alle tilfælde pligt til at sende en egentlig kendelse til skatteyderen.

Skattemyndigheden har pligt til at sende en kendelse til skatteyderen, hvis den pågældende har udtalt sig mod den foreslåede ansættelse, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, 4. pkt. Den ændrede skatteansættelse skal fremgå af kendelsen, som skal opfylde forvaltningslovens krav til en begrundelse. Det betyder, at hvis skattemyndighederne ikke har kunnet imødekomme skatteyderens indsigelser mod agterskrivelsen, skal det fremgå af kendelsen hvorfor. Først efter at kendelsen er afsagt vil skatteyderen modtage en ny årsopgørelse.

Der er ikke pligt til at sende en kendelse til skatteyderen, hvis denne ikke har udtalt sig mod den foreslåede ansættelse, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, 3. pkt. Skatteyderen vil herefter blot modtage en ny årsopgørelse, hvoraf den ændrede skatteansættelse fremgår.

Nogen skattemyndigheder har dog den praksis, at der altid bliver sendt en kendelse til skatteyderen, uanset om den pågældende har haft bemærkninger til agterskrivelsen eller ej. Andre sender kun kendelse, når de er forpligtet til det. I det tilfælde er det særlig vigtigt, at agterskrivelsen opfylder kravet til

begrundelse, idet det i givet fald vil være den eneste mulighed skatteyderen har for at kontrollere rigtigheden af skatteansættelsen.

### **3.2. Ansættelsesfrister**

I skattestyrelsesloven er der fastsat frister for hvornår, de skatteansættende myndigheder ikke længere kan forhøje en skatteansættelse.

Den kommunale skattemyndighed kan ændre skatteansættelser inden for ligningsfristen, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 1. I henhold til skattestyrelseslovens § 3, stk. 2 har skatteministeren fastsat regler om de kommunale skattemyndigheders adgang til at ændre skatteansættelser efter ligningsfristens udløb, jf. bekendtgørelse nr. 1176 af 22/12 1994.

Den kommunale skattemyndighed, told- og skatteforvaltningen (dvs. told- og skatteregionerne og Told- og Skattestyrelsen) og Ligningsrådet kan ikke varsle en forhøjelse af en skatteansættelse senere end den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 1. Skatteansættelsen skal være foretaget inden den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 4.

Efter udløbet af fristen i § 34 kan en skatteansættelse dog forhøjes i en række nærmere opregnede situationer, jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-10.

## **4. Klage**

### **4.1. Fysiske personer og dødsboer**

#### **4.1.1. Klage til skatteankenævnet**

Når skatteyderen har modtaget årsopgørelsen henholdsvis skattemyndighedens kendelse, kan denne påklages til kommunens skatteankenævn, jf. skattestyrelseslovens § 5.

Klagen, der skal være skriftlig og begrundet, skal være modtaget i skatteankenævnet senest en måned fra modtagelsen af årsopgørelsen eller kendelsen, jf. skattestyrelseslovens § 21, stk. 1. Inden skatteankenævnet træffer afgørelse skal nævnet indhente en udtalelse fra den kommunale skattemyndighed, jf. skattestyrelseslovens § 21, stk. 2.

Ligeledes skal skatteankenævnet høre skatteyderen inden nævnet træffer afgørelse. Høringen foregår ved at skatteankenævnet sender en sagsfremstilling til skatteyderen, som bl.a. skal indeholde nævnets forslag til afgørelse, jf. skattestyrelseslovens § 21, stk. 3. Skatteyderen har ret til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for skatteankenævnet inden afgørelsen træffes.

Hvis skatteankenævnet ikke har afgjort klagen inden 3 måneder efter klagens modtagelse, kan skatteyderen indbringe den kommunale skattemyndigheds afgørelse direkte for Landsskatteretten, jf. skattestyrelsesloven § 21, stk. 5 (overspringsreglen).

#### **4.1.2. Klage til Landsskatteretten**

Skatteankenævnets kendelse kan påklages til Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 1.

I de tilfælde, hvor en told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen som led i tilsynet med de kommunale skattemyndigheders ligningsarbejde, har foretaget revision af en skatteansættelse, kan ansættelsen påklages til Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 1. Told•Skats revision af skatteansættelser skal ske i overensstemmelse med skattestyrelseslovens regler om agterskrivelser, jf. § 3, stk. 4, og sagsfremstillinger, jf. § 21, stk. 3.

#### **4.2. Juridiske personer**

Skatteansættelser for juridiske personer, som foretages af Told- og Skattestyrelsen, en told- og skatteregion, eller en kommune, der efter aftale med Told•Skat udfører selskabsligning (kontraktskommune), skal foretages i overensstemmelse med reglerne i skattestyrelseslovens § 3, stk. 4 (agterskrivelser) og § 21, stk. 3, 1.-4. pkt. (sagsfremstilling), jf. skattestyrelseslovens § 12 A. Se om agterskrivelser afsnit 3.1.1 og om sagsfremstillinger afsnit 4.1.1.

Forhøjelser af juridiske persons skatteansættelser skal foretages inden for fristerne i skattestyrelseslovens § 34 og § 35. Se herom afsnit 3.2.

##### **4.2.1. Klage til Landsskatteretten**

Skatteansættelser for juridiske personer kan påklages til Landsskatteretten uanset om ansættelsen er foretaget af Told- og Skattestyrelsen, en told- og skatteregion eller en kontraktskommune, jf. skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 1.

### **5. Klagebehandling i Landsskatteretten**

Det i dette afsnit beskrevne er fælles for de afgørelser, der kan påklages til Landsskatteretten.

Klagefristen til Landsskatteretten er 3 måneder fra modtagelsen af den afgørelse der påklages, jf. skattestyrelseslovens § 25, stk. 1. Klagen skal være skriftlig og begrundet, og skal være vedlagt den afgørelse, der påklages, og den sagsfremstilling, der ligger til grund for afgørelsen, jf. skattestyrelseslovens § 25, stk. 2. Dokumenter, som klageren ønsker at påberåbe sig som bevis skal også vedlægges.

Ved fremsendelsen af klagen skal der betales et klagegebyr, jf. skattestyrelseslovens § 25, stk. 4. Gebyret er for tiden på kr. 600. Klagegebyret tilbagebetales, hvis klageren får helt eller delvist medhold i sin klage til Landsskatteretten.

Fysiske personer og dødsboer kan påklage skatteansættelsen to gange - først til skatteankenævnet og derefter til Landsskatteretten - og første gang ansættelsen påklages er det gratis (klagen til skatteankenævnet). Derimod kan ansættelser, der er foretaget som led i Told•Skats revision og ansættelser vedrørende juridiske personer kun påklages én gang (til Landsskatteretten), og for denne - første - klage over ansættelsen, skal skatteyderen betale klagegebyr.

Sagsforberedelsen foretages af et af Landsskatterettens kontorer, jf. forretningsordenens § 4, stk. 1, (bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999 af forretningsorden for Landsskatteretten). Landsskatteretten underretter den myndighed, der har truffet den påklagede afgørelse, om klagen og anmoder myndigheden om at indsende det, materiale, der har dannet grundlag for afgørelsen, jf. forretningsordenens § 4, stk. 2. Landsskatteretten kan anmode myndigheden om en udtalelse om klagen eller dele heraf, jf. forretningsordenens § 4, stk. 3. Tilsvarende kan Landsskatteretten anmode Told- og Skattestyrelsen om en udtalelse om klagen eller dele heraf, jf. forretningsordenens § 5, stk. 1.

Klageren har adgang til en mundtlig forhandling med Landsskatterettens sagsbehandler, jf. skattestyrelseslovens § 26, stk. 1.

Når grundlaget er tilvejebragt, udarbejder Landsskatterettens kontor en skriftlig redegørelse med en motiveret indstilling til klagens afgørelse, jf. forretningsordenens § 9, stk. 1. I visse tilfælde sendes den motiverede indstilling til udtalelse i Told- og Skattestyrelsen, jf. forretningsordenens § 9, stk. 2.

Landsskatterettens afgørelse træffes på grundlag af en skriftlig votering eller på grundlag af en mundtlig votering i et retsmøde. I en afgørelse skal deltage mindst 3 retsmedlemmer, heraf mindst en retsformand, jf. forretningsordenens § 10, stk. 2.

Klageren kan anmode om at få adgang til at udtale sig mundtligt i et retsmøde overfor de retsmedlemmer, der skal træffe afgørelse i sagen, jf. skattestyrelseslovens § 27, stk. 1. Landsskatteretten kan undlade at imødekomme et ønske om retsmøde, hvis dette må anses for åbenbart overflødigt, jf. skattestyrelseslovens § 27, stk. 3.

Landsskatteretten afgør klagen ved kendelse, jf. skattestyrelseslovens § 28, stk. 1.

Hvis der er gået mere end 6 måneder efter at skatteyderen har indbragt sin sag for Landsskatteretten, og Landsskatteretten ikke har truffet afgørelse i sagen, kan skatteyderen indbringe sagen for domstolene, jf. skattestyrelseslovens § 31, stk. 2 (overspringsreglen).

## 5.1. Syn og skøn

Der er mulighed for at få udmeldt syn og skøn i sager, der verserer for Landsskatteretten, inden retten træffer afgørelse, jf. skattestyrelseslovens § 30, der henviser til retsplejelovens § 343. Der er dog ikke adgang til syn og skøn i alle landsskatteretssager, således f.eks. ikke i sager om vurdering af fast ejendom, hvilket skyldes at vurderingsmyndighederne har mulighed for at foretage besigtigelse af ejendommen og betjene sig af særlig sagkyndig bistand.

Efter retsplejelovens § 343 kan den stedlige byret tillade, at der optages bevis, selv om dette ikke sker til brug for en verserende retssag (isoleret bevisoptagelse). Bevisoptagelsen kan bl.a. bestå i syn og skøn. Bevismidlet består i en sagkyndig besvarelse - ved en såkaldt syn- og skønsmand - af faktiske spørgsmål til brug for bevisbedømmelsen i en sag. Syn og skønsmaterialet - dvs. de spørgsmål syn- og skønsmanden skal tage stilling til - kan ikke omfatte juridiske spørgsmål eller retlige vurderinger.

På skatteområdet er syn og skøn særlig velegnet i værdiansættelsesspørgsmål. Både klageren og skattemyndighederne kan begære syn og skøn efter skattestyrelseslovens § 30. Den part, der begærer syn og skøn udmeldt kaldes rekvirenten. Modparten betegnes som skønsindstævnte.

Hvis klageren begærer syn og skøn indtræder de statslige skattemyndigheder som part i syn- og skønssagen (skønsindstævnt), jf. skattestyrelseslovens § 30, stk. 4.

Hvis der begæres syn og skøn, stiller Landsskatteretten behandlingen af klagen i bero, jf. forretningsordenen for Landsskatteretten § 21, stk. 1. Når syn og skønssagen er afsluttet skal rekvirenten inden 14 dage sende en kopi af retsbogsudskriften og skønserklæringen til Landsskatteretten, jf. forretningsordenens § 21, stk. 3. Hvis det er klageren, der er rekvirent, skal han samtidig meddele Landsskatteretten om klagen opretholdes, jf. skattestyrelseslovens § 30, stk. 3. Fremkommer der ingen meddelelse herom anses klagen for opretholdt, jf. forretningsordenens § 21, stk. 4.

Landsskatteretten kan i den enkelte sag fastsætte en frist inden for hvilken spørgsmål om eventuel afholdelse af syn og skøn skal være afklaret, jf. skattestyrelseslovens § 30, stk. 2. Efter udløbet af fristen behøver Landsskatteretten således ikke respektere en anmodning om syn og skøn, dvs. retten kan færdigbehandle sagen uden at afvente en eventuel skønserklæring, jf. forretningsordenens § 21, stk. 2.

Når syn og skønssagen er afsluttet færdigbehandler Landsskatteretten klagen. Syn og skønserklæringen indgår i klagebehandlingen, som et bevismiddel, der er undergivet grundsætningen om fri bevisbedømmelse, og som dermed i princippet ikke er bindende for bevisbedømmelsen ved Landsskatteretten.

## 6. Domstolsprøvelse

Landskatterettens kendelse kan indbringes for domstolene inden 3 måneder efter at afgørelsen er truffet eller sagen er afvist, jf. skattestyrelseslovens § 31, stk. 3. Sagen skal anlægges ved landsretten i den retskreds hvor skatteyderen har hjemting (bopæl) ved sagens anlæg, jf. skattestyrelseslovens § 33, stk. 2.

Landsrettens dom kan ankes til Højesteret, jf. retsplejelovens § 368, stk. 3. Ankefristen er 8 uger regnet fra afsigelsen af landsrettens dom, jf. retsplejelovens § 372, stk. 1.

## **Oversigt over de typer af afgørelser, der træffes af told- og skatteregioner i 1. instans, og som kan påklages til Landsskatteretten**

### **Lov om afgift af affald og råstoffer:**

Spørgsmål om afgiftspligt efter kapitel 1 og 2.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde efter § 1, stk. 2, § 2, stk. 2, og § 5.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 6 og 7.

Spørgsmål om den afgiftspligtige vægt efter §§ 10 og 12.

Spørgsmål om virksomheders registreringspligt efter kapitel 2.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 21.

### **Lov om afgift af ansvarsforsikringer for motorkøretøjer m.v.:**

Spørgsmål om afgiftspligtens omfang.

Spørgsmål om, hvilket beløb afgiften skal beregnes af.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 9, stk. 2.

### **Lov om afgift af antibiotika og vækstoffremmere anvendt i foderstoffer:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om, hvilken vægt afgiften skal beregnes af.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 7, 8 og 17, stk. 6.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 14, stk. 2.

### **Lov om arbejdsmarkedsfonde:**

Spørgsmål om bidragspligt efter § 7.

Spørgsmål om bidragsgrundlag efter §§ 8-10.

Spørgsmål om indeholdelsespligt.

### **Lov om afgift af bekæmpelsesmidler:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om den afgiftspligtige værdi, herunder den af de statslige told- og skattemyndigheder fastsatte værdi efter § 8, stk. 1.

Spørgsmål om opgørelsen af den afgiftspligtige omsætning.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 14-16.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 22, stk. 2.

**Lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven):**

Spørgsmål om ændret gaveafgiftsberegning efter § 35.

**Lov om afgift af visse chlorfluorcarboner og haloner (CFC-afgift):**

Spørgsmål om afgiftspligt.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige vægt.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsgodtgørelse efter § 7.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 13, stk. 2.

**Lov om afgift af chokolade og sukkervarer m.m.:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om den afgiftspligtige vægt, jf. § 2, stk. 2, og §§ 6-8.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsgodtgørelser og afgiftsfritagelser efter § 9, § 11, § 20, § 21 og § 22, stk. 8.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 18.

Spørgsmål om fastsættelse af vægten af en vares dækningsafgiftspligtige bestanddele efter § 22.

**Lov om afgift af emballager samt visse poser af papir eller plast m.v.:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om den afgiftspligtige vægt efter § 2, stk. 3-8.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsgodtgørelser og afgiftsfritagelser efter §§ 6 og 8.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 14.

**Lov om afgift af elektricitet:**

Spørgsmål om afgiftspligtens omfang, jf. §§ 1 og 2.

Spørgsmål om opgørelsen af den afgiftspligtige mængde efter §§ 5 og 6.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsgodtgørelser og afgiftsfritagelser efter §§ 11 og 11 b.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 14, stk. 2.

**Lov om afgift af visse flyrejser:**

Spørgsmål om, hvilket antal passagerer afgiften skal svares af.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelsen efter § 2, stk. 4.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 8, stk. 2.

**Lov om forskellige forbrugsafgifter:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om den afgiftspligtige vægt efter §§ 11 og 11 a.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsgodtgørelser og afgiftsfritagelser efter § 24.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 18.



**Lov om afgift af naturgas og bygas:**

Spørgsmål om afgiftspligt.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter § 8, stk. 1 og 2, § 9, stk. 1, § 10 og § 13, stk. 2.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 18, stk. 2.

**Lov om opkrævning af indkomstskat for personer m.v. (kildeskat):**

Spørgsmål om indeholdelsespligt efter kildeskatteloven.

**Lov om afgift af konsum-is:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser efter § 1, stk. 5 og 6.

Spørgsmål om opgørelsen af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 8.

**Lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v.:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 7 og 8.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 10, stk. 6, og § 16, stk. 2.

**Lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter:**

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsgodtgørelser og afgiftsfritagelser efter §§ 7-9.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 13, stk. 3, og § 19, stk. 2.

**Lov om afgift af kvælstof indeholdt i gødninger m.m.:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om, hvilken vægt afgiften skal beregnes af.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse efter §§ 7, 8, 9, 10 og 11.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 17, stk. 2.

**Lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven):**

Spørgsmål om afgiftsberegning efter § 14 D.

**Lov om afgift af lystfartøjsforsikringer:**

Spørgsmål om afgiftspligtens omfang.

Spørgsmål om, hvilket beløb afgiften skal beregnes af.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 10, stk. 2.

**Lov om afgift af lønsum m.v.:**

Spørgsmål om afgrænsningen af afgiftspligtige virksomheder efter § 1, § 2, stk. 3, og § 2 a.

Spørgsmål om afgiftsgrundlaget efter § 4.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 11, stk. 2.

**Lov om visse miljøafgifter:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om, hvad der skal medregnes i den afgiftspligtige omsætning efter § 5.

Spørgsmål om den afgiftspligtige værdi.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter § 2, § 6, 3. og 4. pkt., § 9 og § 14, stk. 1.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 16, stk. 1.

**Lov om afgift af mineralvand:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 8, 9 og 11.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 17, stk. 2.

**Momsloven:**

Spørgsmål om afgrænsning af afgiftspligtige personer efter kapitel 2.

Spørgsmål om, hvorvidt der foreligger afgiftspligtige transaktioner efter kapitel 3.

Spørgsmål om, hvorvidt stedet for afgiftspligtige transaktioner er her i landet efter kapitel 4.

Spørgsmål om afgiftsgrundlaget efter kapitel 6.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser efter kapitel 8.

Spørgsmål om fradrag efter kapitel 9.

Spørgsmål om, hvorvidt forudsætningerne er opfyldt for at anvende de særlige bestemmelser for brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter efter kapitel 17.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 77, stk. 2.

**Lov om afgift af hermetisk forseglede nikkel-cadmiumakkumulatorer (lukkede nikkel-cadmiumbatterier):**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om det afgiftspligtige antal.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 8, 9, 10 og 19, stk. 6.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 16, stk. 2.

**Lov om energifgift af mineralolieprodukter m.v.:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om opgørelsen af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter § 9, § 10, stk. 1, § 11 og § 13, stk. 4.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 20, stk. 2 og 3, og § 29, stk. 1.

**Lov om afgift af visse klorerede opløsningsmidler:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om, hvilken vægt afgiften skal beregnes af.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 7, 8, 9 og 18, stk. 6.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 15, stk. 2.

**Lov om beskatning af pensionsordninger m.v. (pensionsbeskatningsloven):**

Spørgsmål om afgiftsberegning efter § 39, stk. 1 og 2.

**Lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v.:**

Spørgsmål om, hvorvidt et køretøj er afgiftspligtigt efter § 1, stk. 2 og 3, og §§ 7 og 7a

Spørgsmål om omfanget af en afgiftsfritagelse efter §§ 2 og 3, stk. 1-3.

Spørgsmål om afgiftens beregning efter §§ 4-6.

Spørgsmål om den afgiftspligtige værdi efter § 8.

**Skattestyrelsesloven:**

Spørgsmål om skatteansættelse af indkomst efter § 12 A, jf. § 38, stk. 2, § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.

Spørgsmål om efterprøvelse af passivposter efter § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.

Spørgsmål om beregning af passivposter efter § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.

Spørgsmål om vurdering af fast ejendom efter § 19, stk. 1, jf. § 17, stk. 3, 1. pkt.

Spørgsmål om bindende forhåndsbesked efter § 20 A, jf. § 17, stk. 3, 2. pkt., og § 20 C, stk. 1.

Spørgsmål, der efter anden lovgivning kan påklages til Landsskatteretten.

**Lov om afgift af spildevand:**

Spørgsmål om afgiftspligt.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om, hvilken type renseanlæg der foreligger efter § 8, stk. 2.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 9, 10 og 11.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 16, stk. 2.

**Lov om afgift af spillekasinoer:**

Spørgsmål om, hvilket beløb afgiften skal beregnes af.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 6, stk. 2.

**Lov om afgift af spiritus m.m.:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde efter §§ 10-14.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 15 og 16.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 24, stk. 2, og § 36, stk. 2.

**Lov om afgift af svovl:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om opgørelse af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 8 og 9.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 15, stk. 2 og 3, § 18, stk. 7, og § 24, stk. 2.

**Lov om tobaksafgifter:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om, hvilken afgiftsgruppe en vare henhører under.

Spørgsmål om en vares afgiftspligtige værdi.

Spørgsmål om antallet af stykker, der skal lægges til grund ved en vares afgiftsberigtigelse.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter § 29.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 17, stk. 2 og 3, § 30, stk. 2, og § 32, stk. 1.

**Toldloven:**

Spørgsmål om fastlæggelse af told og afgifter.

Spørgsmål om varers tarifiering og bindende tarifieringsoplysninger.

Spørgsmål om varers oprindelse og bindende oprindelsesoplysninger.

Spørgsmål om varers toldværdi.

Spørgsmål om toldskylds opståen.

Spørgsmål om godtgørelse af og fritagelse for told og afgifter.

**Lov om afgift af ledningsført vand:**

Spørgsmål om afgiftspligt.

Spørgsmål om opgørelsen af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om antallet af de i § 7, stk. 4, nævnte boligenheder.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsgodtgørelse og afgiftsfritagelse efter §§ 9 og 10.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 15, stk. 2.

**Lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m.:**

Spørgsmål om varers afgiftspligt.

Spørgsmål om afgiftslettelse for øl efter § 2.

Spørgsmål om opgørelsen af den afgiftspligtige mængde.

Spørgsmål om omfanget af afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelser efter §§ 11 og 12.

Spørgsmål om skønsmæssig ansættelse efter § 20, stk. 2 og 3, og § 31, stk. 1.

Spørgsmål om, hvorvidt betegnelser, etiketter, reklamer og lign. er i overensstemmelse med bestemmelserne i § 33, stk. 3.

Bilag 6

Skatteministeriet  
Departementet  
Den 6/1. 1995.

J.nr. 14.94-709-28

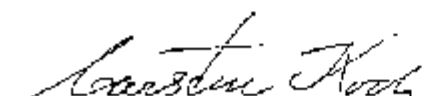
Til

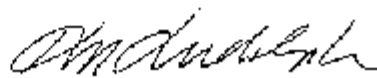
Folketingets Skatteudvalg

- ./.
- Herved fremsendes til orientering Skatteministeriets rapport om omkostningsdækning for perioden 1. maj 1993 - 30. april 1994.

Det er den første rapport om erfaringerne med den udvidede tilskudsordning, som blev gennemført med vedtagelsen af L 80 i Folketinget 1992-93, jf. betænkning af 24. marts 1993 fra Folketingets Skatteudvalg over forslag til lov om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager og lov om bindende forhåndsbesked om skattespørgsmål m.v.

Da det er ønskeligt, at rapporterne dækker hele kalenderår, vil jeg i løbet af foråret 1995 supplere den foreliggende rapport med opgørelser for den resterende del af 1994. Jeg vil også til den tid fremsætte mine kommentarer til rapporten om erfaringerne med den udvidede tilskudsordning.

  
Carsten Koch

  
/ K.-H. Ludolph

Skatteministeriet,  
den 15. december 1994.

Rapport om omkostningsdækning for perioden 1. maj 1993 - 30. april 1994.

1. Folketinget vedtog i 1993 at udvide lov om omkostningsdækning til sagkyndig bistand i skattesager (omkostningsdækningsloven) til også at omfatte klager ved Landskatteretten. For at forminske et eventuelt misbrug blev det i den forbindelse overvejet, om der skulle indføres særlige begrænsninger i tilskuddet til landsskatteretssager, jf. betænkning af 24. marts 1993 fra Folketingets Skatteudvalg over forslag til omkostningsdækningsloven og lov om bindende forhåndsbesked om skatte-spørgsmål m.v. (L 80, Folketinget 1993-94).

I stedet blev det besluttet, at der i de tre første år efter udvidelsen af ordningen årligt skal udarbejdes en rapport om erfaringerne med den nye ordning.

Rapporten skal vise størrelsen af de samlede omkostninger til omkostningsdækning, fordelt på domstolssager og landsskatteretssager. Endvidere skal rapporten redegøre for resultaterne af årlige repræsentative stikprøveundersøgelser i sager om udbetalt tilskud til landsskatteretssager med en detaljeret belysning i den enkelte sag af forholdet mellem det udbetalte tilskud, klagens genstand og klagesagens udfald.

På baggrund af udvidelsen af omkostningsdækningsloven er der blevet afsat 20 mill. kr. i 1994 til omkostningsdækning. Til sammenligning er der i kalenderåret 1991 anvendt 5,6 mill. kr., i kalenderåret 1992 anvendt 3,1 mill. kr. og i kalenderåret 1993 anvendt 2,5 mill. kr.

Nærværende rapport dækker perioden 1. maj 1993 - hvor den

udvidede ordning trådte i kraft - til 30. april 1994. Tallene er baseret på Told- og Skattestyrelsens resultatreguleringssystem.

2. Undersøgelsen viser, at der i denne periode i alt er udbetalt 6 mill. kr. i omkostningsdækning i forbindelse med 435 sager ved domstolene og Landsskatteretten.

Beløbene fordeles sig således:

Landsskatteretten; afsluttede sager.

Der er i 355 sager ved Landsskatteretten udbetalt i alt 3,6 mill. kr. Det svarer til 59 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning i perioden.

I gennemsnit er der udbetalt ca. 10.000 kr. i de pågældende landsskatteretssager.

Der er i årene 1991 - 1993 gennemsnitligt årligt afsluttet 3.656 indkomst- og formueansættelsessager ved Landsskatteretten. I forhold hertil udgør de sager, hvori der i perioden 1. maj 1992 - 30. april 1994 er udbetalt omkostningsdækning, ca. 10 pct.

Af de 355 sager er der i 6 sager udmeldt syn og skøn, hvor Landsskatteretten har bestemt, at omkostningerne skal dækkes fuldt ud, hvilket er sket med i alt 0,1 mill. kr. svarende til 2 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning.

I gennemsnit er der således udbetalt 16.667 kr. i syns- og skønsomkostninger i de pågældende landsskatteretssager.

Landsskatteretten; uafsluttede sager.

Af de 6 mill. kr., der i perioden er udbetalt i omkostningsdækning, er der udbetalt 388.000 kr. i forbindelse med 47 sager ved Landsskatteretten, som ikke var afsluttet ved rapportperio-



dens udløb den 30. april 1994.

Domstolene; afsluttede sager.

Der er i 80 sager ved domstolene udbetalt 2,3 mill. kr. i omkostningsdækning. Det svarer til 39 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning i perioden.

I gennemsnit er der udbetalt 28.750 kr. i de 80 sager.

Der er i årene 1991 - 1993 gennemsnitligt årligt afsluttet omkring 185 domstolssager om indkomst- og formueforhold. I forhold hertil udgør de sager, hvori der i perioden 1. maj 1993 - 30. april 1994 er udbetalt omkostningsdækning, ca. 43 pct.

Domstolene; uafsluttede sager.

Af de 6 mill. kr., der samlet er udbetalt i omkostningsdækning i perioden, er der udbetalt 609.000 kr. i forbindelse med 14 sager ved domstolene, som ikke var afsluttet ved rapportperiodens udløb den 30. april 1994.

3. Det anføres i udvalgsbetænkningen, at undersøgelsen om udbetalt tilskud til landsskatteretssager skal baseres på årlige stikprøveundersøgelser.

Der er foretaget en særundersøgelse vedrørende København og Frederiksberg kommuner.

Med det formål at undersøge sammenhængen mellem det skatteretlige emne, kendelsens art, den udbetalte omkostningsdækning og tvistens størrelse, er der foretaget en optælling af samtlige landsskatteretskendelser/domme, hvor skatteydere i Københavns eller Frederiksberg kommune er part, og hvor der er udbetalt omkostningsdækning uden at undersøgelsen dog kan antages at være repræsentativ for landet som helhed.

Der er i alt bevilget omkostningsdækning i forbindelse med 22 landsskatteretssager. Heraf er der ikke afsagt kendelse i de 7.

Resultatet af optællingen fremgår af nedenstående tabel.

**Tabel:** Omkostningsdækning i klagesager i Københavns og Frederiksberg kommune

nr 1)	Skatteretsligt emne i landsskatteretskendelsen	Tvistens størrelse	Kendelseens art	Omkostnings- bæring
1	Renter	196.143 kr.	Stadfæstet	3.000 kr.
2	Afståelse af erhvervsvirksomhed	203.389 kr.	Nedsat	9.000 kr.
3	Indkomstopgørelse for selv- stændigt erhvervsdrivende	65.129 kr.	Nedsat	2.000 kr.
4	Principper for erhvervsdrivendes indkomstopgørelse	358.470 kr.	Nedsat	20.000 kr.
5	Principper for erhvervsdrivendes indkomstopgørelse	1.121.716 kr.	Nedsat	8.000 kr.
6	Udlejning af fast ejendom	180.096 kr.	Nedsat	19.000 kr.
7	Udlejning af fast ejendom	321.467 kr.	Stadfæstet	25.000 kr.
8	Indkomstopgørelse for ikke-er- hvervsdrivende	57.834 kr.	Stadfæstet	4.000 kr.
9	Ejerboliger	24.337 kr.	Stadfæstet	1.000 kr.
10	Renter	286.955 kr.	Stadfæstet	31.000 kr.
11	Renter	33.830.052 kr.	Stadfæstet	72.000 kr.
12	Ejerbolig	159.200 kr.	Nedsat	6.000 kr.
13	Afståelse af erhvervsvirksomhed	35.396 kr.	Nedsat	2.000 kr.
14	Afståelse af erhvervsvirksomhed og rettigheder	381.600 kr.	Nedsat	10.000 kr.
15	Selskab - Andet	Fremgår ikke af kendelsen	Nedsat	11.000 kr.

Note: 1) Nummereringen af kendelserne henviser til nedenstående gennemgang af sagerne.

Nr. 1

Sagen vedrører fradragsret for renter af lån optaget med sikkerhed i livsforsikringspolicer, jf. ligningslovens § 18.

Nr. 2

Genoptagelse af skatteansættelsen for 1984 f.s.v. angår afståelse af erhvervsvirksomhed.

Nr. 3

Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsoverskud (taxivognmand).

Nr. 4

Skattepligt (næring ved køb og salg af fast ejendom).

Nr. 5

Skattepligt (næring) ved arveudlæg uden succession.

Nr. 6

Periodisering af istandsættelsesudgifter vedr. udlejningsejendom i forbindelse med ejerskifte.

Nr. 7

Vedligeholdelse contra forbedring i forbindelse med vinduesudskiftning i udlejningsejendom.

Nr. 8

Ikke godkendt fradrag for dobbelt husførelse.

Nr. 9

Sagen vedrører ikke godkendt fradrag for udgift til syns- og skensrapport vedrørende udlejningsejendom, idet udgifter til syns- og skensforretning ikke kan anses for at være vedligeholdelsesudgifter, i.h.t. statskattelovens § 5, litra e.

Nr. 10

Sagen vedrører rentefradrag p.g.r.a. manglende forpligtigelse til at betale gæld og renter. Der henvises til, at kreditor ikke er anerkendt som en i forhold til debitor selvstændig juridisk person i skattemæssig henseende.

Nr. 11

Sagen vedrører fradrag for renter af registreret filialkapital samt fradrag for renter og kursregulering af ansvarlig indskudskapital.

Nr. 12

Måske ret udlodning fra andelsboligforening til fraflyttende ejer i forbindelse med køb af andelslejlighed.

Nr. 13

Sagen vedrører fastsættelse af goodwill i forbindelse med afståelse af retten til et erhvervslejemål.

Nr. 14

Sagen vedrører fastsættelse af goodwill i forbindelse med afståelse af erhvervsvirksomhed.

Nr. 15

Sagen vedrører en forenings skattepligt af transmissionshonorar fra Danmarks Radio, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5, jf. stk. 3 (nu stk. 4).

---0---

Der kan ikke på baggrund af oplysningerne i tabellen drages nogen

konklusion m.h.t. sammenhængen mellem det skatteretlige emne, tvistens størrelse, kendelsens art og den ubetalte omkostningsdækning.

Skatteministeriet

J.nr. 14.94-709-58

Den 16. 95.

Til

Folketingets Skatteudvalg

./.

Hermed fremsendes til orientering Skatteministeriets rapport om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager for 1993 og 1994.

Rapporten skal ses som et supplement til den første rapport om erfaringerne med den udvidede tilskudsordning, som jeg afgav til Folketingets Skatteudvalg den 6. januar d.å. (Alm. del bil. 107).

Lov om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager har indtil 1. maj 1993 kun omfattet domstols-sager. I kalenderåret 1991 er der anvendt 5,6 mill. kr. til denne ordning, og i kalenderåret 1992 er der anvendt 3,1 mill. kr.

Som følge af udvidelsen af omkostningsdækningsloven til også at omfatte landskatteretssager er der i 1994 blevet afsat 20 mill. kr. til ordningen. Ifølge finansloven for finans-året 1995 er der afsat 18 mill. kr. i 1995 og 18 mill. kr. i hvert af de efterfølgende 3 budgetår.

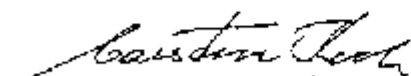
Det fremgår af rapporten, at der i 1993 er anvendt i alt 3,5 mill. kr. på den udvidede ordning, og i 1994 er der anvendt i alt 9 mill. kr.

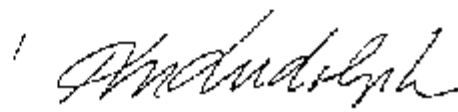


Som rapporten viser, er antallet af landsskatteretssager, hvori der er udbetalt omkostningsdækning, fordoblet fra 1993 til 1994. Det er min opfattelse, at antallet af landsskatteretssager, hvori der udbetales omkostningsdækning, vil stige væsentligt med det stadig større kendskab til den udvidede omkostningsdækningsordning, navnlig i revisor- og advokatkrædse.

Antallet af sager, hvori der er udbetalt omkostningsdækningsbeløb ved domstolene, synes derimod svagt faldende fra 1991, men dette kan næppe tages som udtryk for en tendens.

Angående spørgsmålet om omkostningsdækningens størrelse set i forhold til udfaldet af landsskatteretssagerne og sagsgenstandens størrelse viser rapporten efter min opfattelse, at der ikke kan siges noget generelt herom.

  
Carsten Koch

  
K.H. Ludolph

Skatteministeriet

Departementet

19. maj 1995

Rapport om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager for 1993 og 1994.

L. Folketinget vedtog i 1993 at udvide lov om omkostningsdækning til sagkyndig bistand i skattesager (omkostningsdækningsloven) til også at omfatte klager ved Landskatteretten. For at mindske et eventuelt misbrug blev det i den forbindelse overvejet, om der skulle indføres særlige begrænsninger i tilskuddet til landskatteretssager, jf. betænkning af 24. marts 1993 fra Folketingets Skatteudvalg over forslag til omkostningsdækningsloven og lov om bindende forhåndsbesked om skattespørgsmål m.v. (L 33, Folketinget 1993-94).

I stedet blev det besluttet, at der i de tre første år efter udvidelsen af ordningen årligt skal udarbejdes en rapport om erfaringerne med den nye ordning.

Rapporten skal vise størrelsen af de samlede omkostninger til omkostningsdækning, fordelt på domstolssager og landskatteretssager. Endvidere skal rapporten redegøre for resultaterne af årlige repræsentative stikprøveundersøgelser i sager om udbetalt tilskud til landskatteretssager med en detaljeret belysning i den enkelte sag af forholdet mellem det udbetalte tilskud, klagens genstand og klagesagens udfald.

Med en skrivelse til Folketingets Skatteudvalg af 6. januar 1995 (Skatteudvalget Alm. del bil. 107) fremsendtes den

første - foreløbige - rapport, dækkende perioden 1. maj 1993, hvor den udvidede ordning trådte i kraft, til 30. april 1994. I skrivelsen oplystes det, at rapporten - i løbet af foråret 1995 - ville blive suppleret med opgørelser for den resterende del af 1994, da det er ønskeligt, at rapporterne dækker hele kalenderår.

Denne rapport udgør således et supplement til den første rapport og er til forskel fra denne opdelt på kalenderår.

På baggrund af udvidelsen af omkostningsdækningsloven er der blevet afsat 20 mill. kr. i 1994, og 18 mill. kr. i 1995 i omkostningsdækning. Til sammenligning er der i kalenderåret 1991 anvendt 5,6 mill. kr. og i kalenderåret 1992 anvendt 3,2 mill. kr.

2. I det følgende skal der i lighed med den første rapport redegøres for, hvorledes de udbetalte omkostningsdækningsbeløb fordeler sig på henholdsvis Landskatteretten og domstolene.

Tallene i rapporten er baseret på Told- og Skattestyrelsens resultatmålingssystem.

Opmærksomheden henledes på, at tallene for de enkelte år også omfatter acountobeløb, d.v.s. udbetalinger i sager, som ikke er afsluttet det pågældende år. Endvidere er oplysninger om omkostningsdækning til syn og skøn ved Landskatteretten indberettet maskinelt som et totalt beløb, hvorved det ikke er muligt at angive antallet af sager, hvori beløbene er udbetalt. Disse beløb er således ikke gjort til genstand for særskilt behandling, således som det skete i den første rapport. Af samme grund skal den procentuelle angivelse af antallet af sager, hvori der er udbetalt omkostningsdækning set i forhold til det gennemsnitlige antal årligt afsluttede sager tages med et vist forbehold.





Undersøgelsen viser, at der i 1993 og 1994 tilsammen er udbetalt i alt 12,5 mill. kr. i omkostningsdækning. For 1993 er der i alt udbetalt 3,5 mill. kr., og for 1994 er der i alt udbetalt 9 mill. kr.

Beløbene fordeler sig på de enkelte år og instanser således:

### LANDSSKATTERETTEN

#### 1993

I 1993 er der i 254 sager ved Landsskatteretten udbetalt i alt 1,7 mill. kr. Det svarer til 48 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning dette år.

I gennemsnit er der således udbetalt ca. 7.000 kr. i de pågældende landsskatteretssager i 1993.

Der er i årene 1990-94 gennemsnitlig årligt afsøgt 3.763 indkomst- og formueansættelsessager ved Landsskatteretten. I forhold hertil udgør de sager, hvori der i 1993 er udbetalt omkostningsdækning ca. 7 pct.

Omkostningsdækning til syn og skøn ved Landsskatteretten udgør i 1993 i alt 10.747 kr. Det svarer til 0,3 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning dette år.

#### 1994

I 1994 er der i 583 sager ved Landsskatteretten udbetalt i alt 5,7 mill. kr. Det svarer til 63 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning i 1994.

I gennemsnit er der udbetalt ca. 10.000 kr. i de pågældende landsskatteretssager i 1994.

Set i forhold til det gennemsnitlige antal årligt afsluttede sager ved Landsskatteretten, udgør de sager, hvori der i 1994 er udbetalt omkostningsdækning, ca. 15 pct.

Der er udbetalt i alt 665.224 kr. i omkostningsdækning til syn og skøn ved Landsskatteretten i 1994. Det svarer til ca. 14 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning i 1994.

### DOMSTOLENE

#### 1993

I 1993 er der i 70 sager ved domstolene udbetalt 1,7 mill. kr. i omkostningsdækning. Det svarer til 50 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning i 1993.

I gennemsnit er der udbetalt 24.912 kr. i de 70 sager.

Der er i årene 1991-94 gennemsnitligt årligt afsluttet omkring 190 domstolssager om indkomst- og formueforhold. I forhold hertil udgør de sager, hvori der i 1993 er udbetalt omkostningsdækning, ca. 27 pct.

Det bemærkes, at der i perioden 1. januar - 30. april 1993 er udbetalt ca. 40.000 kr. i omkostningsdækning. Det vides ikke, hvor mange sager beløbet relaterer sig til.

#### 1994

I 1994 er der i 127 sager ved domstolene udbetalt 2,6 mill. kr. i omkostningsdækning. Det svarer til 29 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning i 1994.

I gennemsnit er der udbetalt 20.546 kr. i de 127 sager.

I forhold til det gennemsnitlige antal årligt afsluttede domstolssager i perioden 1991-94 udgør de sager, hvori der i 1994 er udbetalt omkostningsdækning, ca. 67 pct.

3. Det anføres i udvalgsbetænkningen, at undersøgelsen om udbetalt tilskud i landsskatteretssager skal baseres på årlige stikprøveundersøgelser.

Med det formål at undersøge sammenhængen mellem det skatteretlige emne, den udbetalte omkostningsdækning og tvistens størrelse, er der foretaget en optælling af samtlige landsskatteretskendelser, hvor skatteydere i København og Frederiksberg kommuner er part, og hvor der er udbetalt omkostningsdækning, uden at undersøgelsen dog kan antages at være repræsentativ for landet som helhed.

I den første rapport er der redagjort for resultaterne af denne særundersøgelse for perioden 1. maj 1993 - 30. april 1994. Undersøgelsen er medtaget i rapporten under kalenderåret 1993 (Tabel 1), da det har vist sig, at kun en enkelt af disse sager vedrører 1994.

En tilsvarende undersøgelse for kalenderåret 1994 bringes herefter (Tabel 2).

Der kan ikke på baggrund af oplysningerne i tabellerne drages nogen konklusioner med hensyn til sammenhængen mellem det skatteretlige emne, tvistens størrelse og den udbetalte omkostningsdækning.



Tabel 1: Omkostningsdækning i klagesager i København og Frederiksberg kommuner i 1993.

nr 1)	Skatteretligt emne i landsskatteretskendelsen	Tvistens størrelse	Kendelsens art	Omkostnings- dækning
1	Renter	136.143 kr.	Stadfæstet	3.000 kr.
2	Afståelse af erhvervsvirksomhed	203.089 kr.	Nedsat	9.000 kr.
3	Indkomstopgørelse for selv- stændigt erhvervsdrivende	65.429 kr.	Nedsat	2.000 kr.
4	Principper for erhvervsdrivendes indkomstopgørelse	368.470 kr.	Nedsat	20.000 kr.
5	Principper for erhvervsdrivendes indkomstopgørelse	1.121.716 kr.	Nedsat	8.000 kr.
6	Udlejning af fast ejendom	180.096 kr.	Nedsat	19.000 kr.
7	Udlejning af fast ejendom	321.467 kr.	Stadfæstet	25.000 kr.
8	Indkomstopgørelse for ikke-er- hvervsdrivende	57.834 kr.	Stadfæstet	4.000 kr.
9	Ejerboliger	24.337 kr.	Stadfæstet	1.000 kr.
10	Renter	286.955 kr.	Stadfæstet	31.000 kr.
11	Renter	33.820.352 kr.	Stadfæstet	72.000 kr.
12	Ejerbolig	158.202 kr.	Nedsat	6.000 kr.
13	Afståelse af erhvervsvirksomhed	35.396 kr.	Nedsat	2.000 kr.
14	Afståelse af erhvervsvirksomhed og rettigheder	391.300 kr.	Nedsat	10.000 kr.
15	Selskab - Andet	Fremgår ikke af kendelsen	Nedsat	11.000 kr.

Note: 1) Nummereringen af kendelserne henviser til nedenstående gennemgang af sagerne.

Nr. 1

Sagen vedrører fradragsret for renter af lån optaget med sikkerhed i livsforsikringspolicer, jf. ligningslovens § 18.

Nr. 2

Genoptagelse af skatteansættelsen for 1984 fsv. angår afståelse af erhvervsvirksomhed.

Nr. 3

Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsoverskud (taxivognmænd).

Nr. 4

Skattepligt (næring ved køb og salg af fast ejendom).

Nr. 5

Skattepligt (næring) ved arveudlæg uden succession.

Nr. 6

Periodisering af istandsættelsesudgifter vedr. udlejningsejendom i forbindelse med ejerøskifte.

Nr. 7

Vedligeholdelse contra forbedring i forbindelse med vinduesudskiftning i udlejningsejendom.

Nr. 8

Ikke godkendt fradrag for dobbelt husførelse.

Nr. 9

Sagen vedrører ikke godkendt fradrag for udgift til syns- og skensrapport vedrørende udlejningsejendom, idet udgifter til syns- og skensforretning ikke kan anses for at være vedligeholdelsesudgifter, iht. statsskattelovens § 6, litra e.

Nr. 10

Sagen vedrører rentefradrag pga. manglende forpligtigelse til at betale gæld og renter. Der henvises til, at kreditor ikke er anerkendt som en i forhold til debitor selvstændig juridisk person i skattemæssig henseende.

Nr. 11

Sagen vedrører fradrag for renter af registreret filialkapital samt fradrag for renter og kursregulering af ansvarlig indskudskapital.

Nr. 12

Maskeret udlodning fra andelsboligforening til fraflyttende ejer i forbindelse med køb af andelslejlighed.

Nr. 13

Sagen vedrører fastsættelse af goodwill i forbindelse med afståelse af retten til et erhvervslejemål.

Nr. 14

Sagen vedrører fastsættelse af goodwill i forbindelse med afståelse af erhvervsvirksomhed.

Nr. 15

Sagen vedrører en forenings skattepligt af transmissionshonorar fra Danmarks Radio, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. stk. 3 (nu stk. 4).

Tabel 2: Omkostningsdækning i klagesager i København og Frederiksberg kommuner i 1994.

Nr. (1)	Skatteretlig anse i landsskatteretsken- delsen	Tvistens størrelse	Kendelsen	Omkostning- dækning
1	Indkomstansættelse for ikke-erhvervsdrivende	43.430 kr.	Stadfa- stet	3.000 kr.
2	Selskaber andet	116.773 kr.	Stadfa- stet	7.500 kr.
3	Selskaber andet	skattepligte- spørgsmål- tvisten ikke oplyst	stadfa- stet	24.000 kr.
4	Afsættelse af erhvervsvirksomhed og ret- ligheder og rettigheder	50.000 kr.	Nedsat	2.000 kr.
5	Indkomstansættelse for ikke-erhvervsdrivende	5.353 kr.	Nedsat	1.000 kr.
6	Renter	566.470 kr.	Stadfa- stet	7.000 kr.
7	Måskebet udlodning	312.500 kr.	Nedsat	8.000 kr.
8	Pensionsskatning	1.653.423 kr.	Stadfa- stet	2.000 kr.
9	Indkomstopgørelse for ikke-erhvervsdri- vende	55.475 kr.	Stadfa- stet	1.000 kr.
10	Skattepligt-personer	470.000 kr.	Nedsat	6.000 kr.
11	Personer andet	36.600 kr.	Andet	13.000 kr.
12	Lønmodtagerinddrag	7.665 kr.	Nedsat	3 kr.
13	Indkomstopgørelse for selvstændigt er- hvervsdrivende	120.581 kr.	Nedsat	1.000 kr.
14	Selskaber andet	782.222 kr.	Nedsat	7.000 kr.
15	Salg af fast ejendom	145.954 kr.	Stadfa- stet	7.000 kr.
16	Indkomstopgørelse for selvstændigt er- hvervsdrivende	333.195 kr.	Nedsat	16.000 kr.
17	Personer andet	153.003 kr.	Nedsat	4.000 kr.
18	Kursavance	335.235 kr.	Portøjet	4.000 kr.
19	Principper for indkomstopgørelse for selvstændig erhvervsdrivende	47.000 kr.	Nedsat	11.250 kr.
20	Måskebet udbytte	319.300 kr.	Nedsat	14.000 kr.
21	Indkomstopgørelse for selvstændig er- hvervsdrivende	65.125 kr.	Nedsat	2.000 kr.

Note: \*) nedtaget i den første omkostningsdækningsrapport.

Nr. 1

Sagen vedrører spørgsmålet om hvorvidt en skatteyder er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager - og dermed ikke berettiget til fradrag for driftsudgifter i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3 stk. 2.

Nr. 2

Sagen vedrører spørgsmålet om hvorvidt en udgift som skatteyderen har afholdt er en driftsudgift og dermed fradragberettiget jf. statsskattelovens § 6a.

Nr. 3

Skattepligt iht. selskabsskattelovens § 1 stk. 1, jf. § 1 stk. 3, hvorefter indtægt af udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom betragtes som erhvervsmæssig virksomhed, hvis overskud er skattepligtigt.

Nr. 4

Fastsættelse af afståelsessum i forbindelse med virksomhedsoverdragelse.

Nr. 5

Fradrag for udgifter til træningsophold omfattet af Statsskattelovens § 6 stk. 1 litra a.

Nr. 6

Skattepligt af rente- og udbytteindkomster jf. Fondsskatningslovens § 1 stk. 1 nr. 3.

Nr. 7

Salg af goodwill anset for maskeret udlodning.

Nr. 8

Beskatning af pensionsordning ophævet i utide.

Nr. 9

Fradragsberettigede lønmodtagerudgifter, jf. ligningslovens § 9.

Nr. 10

Skattepligt-person

Nr. 11

Formalitetssag. Ligningskommissionens agterskrivelse fremtrådte som en kendelse, hvilket ikke er afhjulpet af skatteankenævnets kendelse.

Nr. 12

Fradragsberettigede lønmodtagerudgifter.

Nr. 13

Skønsmæssig ansættelse som følge af at regnskabsmaterialet ikke opfyldte mindstekravsbekendtgørelsen for bogførings- og regnskabspligtige.

Nr. 14

Fradrag for driftsudgifter nægtet, idet de anses som forgæves afholdt til ændring af selskabets indkomstgrundlag.

Nr. 15

Næringsbeskatning ved salg af fast ejendom.

Nr. 15

Skønsmæssig ansættelse som følge af at regnskabsmaterialet ikke opfyldte mindstekravsbekendtgørelsen for bogførings- og regnskabspligtige.

Nr. 17

Formalitetssag. Ingen mundtlig forhandling ved Skatteankenævnet uanset at klageren har begæret dette rettidigt.

Nr. 18

Kursopskrivning på pantebrevsbeholdning ikke godkendt.

Nr. 19

Tilbageførsel til etableringskonto af etableringskontomidler i forbindelse med etablering, der ikke er godkendt som erhvervsmæssig.

Nr. 20

Fastsættelse af goodwill.

Nr. 21

Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsoverskud (taxavognmand).



Skatteministeriet

J.nr. 15.94-709-08

Den

21 JUNI 1996

Til

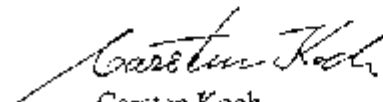
Folketingets Skatteudvalg.

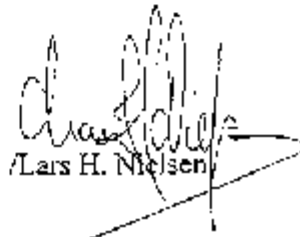
Herved fremsendes vedlagt til orientering Skatteministeriets tredje rapport om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager.

Skatteudvalget har tidligere modtaget 2 rapporter om omkostningsdækning. Den første rapport, som blev sendt til udvalget den 6. januar 1995, dækkede perioden 1. maj 1993 - 30. april 1994. Den anden rapport, som blev sendt til udvalget den 1. juni 1995, dækkede perioden 1993-94.

Den foreliggende rapport angår særligt størrelsen af de udbetalte omkostningsdækningsbeløb i 1995, men inderholder under pkt. 3 en række tabeller, der muliggør en sammenligning af tallene for de forudgående år.

De afgivne rapporter vil indgå i mine overvejelser om behovet for at udvide ordningen med omkostningsdækning til også at omfatte skatteankenævnene.

  
Carsten Koch

  
Lars H. Nielsen

Skatteministeriet

Departementet

Den 4. juni 1986

Rapport om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager for perioden 1993-95.

1. Folketinget vedtog i 1993 at udvide lov om omkostningsdækning til sagkyndig bistand i skattesager (omkostningsdækningsloven) til også at omfatte klager ved Landskatteretten. For at mindske et eventuelt misbrug blev det i den forbindelse overvejet, om der skulle indføres særlige begrænsninger i tilskuddet til landskatteretssager, jf. betænkning af 24. marts 1993 fra Folketingets Skatteudvalg over forslag til omkostningsdækningsloven og lov om bindende forhåndsbesked om skattespørgsmål m.v. (L 50, Folketinget 1993-94).

I stedet blev det besluttet, at der i de tre første år efter udvidelsen af ordningen årligt skal udarbejdes en rapport om erfaringerne med den nye ordning.

Rapporten skal vise størrelsen af de samlede omkostninger til omkostningsdækning, fordelt på domstolssager og landskatteretssager. Endvidere skal rapporten redegøre for resultaterne af årlige repræsentative stikprøveundersøgelser i sager om udbetalt tilskud til landskatteretssager

med en detaljeret belysning i den enkelte sag af forholdet mellem det udbetalte tilskud, klagens genstand og klagesagens udfald.

I finansloven for 1996 er der blevet afsat 10,4 mill. kr. til omkostningsdækning i 1996, og 10,4 mill. kr. i de følgende 3 budgetår.

2. I det følgende skal der i lighed med de tidligere rapporter redegøres for, hvorledes de udbetalte omkostningsdækningsbeløb fordeles sig på henholdsvis Landskatteretten og domstolene.

Tallene i rapporten er baseret på Told- og Skattestyrelsens resultatmålingssystem.

Opmærksomheden henledes på, at hvor ikke andet er nævnt omfatter tallene for de enkelte år også acountbeløb, d.v.s. udbetalinger i sager, som ikke er afsluttet det pågældende år. Endvidere er oplysninger om omkostningsdækning til syn og skøn ved Landskatteretten indberettet maskinelt som et totalt beløb, hvorved det ikke er muligt at angive antallet af sager, hvori beløbene er udbetalt. Disse beløb er således ikke gjort til genstand for særskilt behandling, således som det skete i den første rapport.

Undersøgelsen viser, at der i 1995 er udbetalt i alt 10,7 mill. kr. i omkostningsdækning.

Under pkt. 3 er der i form af en række tabeller givet en samlet oversigt over udviklingen på området for perioden 1. maj 1993 - 31. december 1995.

De beløb, der er udbetalt i omkostningsdækning i 1995, fordeler sig således på Landsskatteretten og domstolene:

#### LANDSSKATTERETTEN

I 1995 er der i 805 sager ved Landsskatteretten udbetalt i alt 8,5 mill. kr. Det svarer til 79 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning dette år.

I gennemsnit er der således udbetalt ca. 10.500 kr. i de pågældende Landsskatteretssager i 1995.

Der er i 1995 udbetalt 6,9 mill. kr. i 596 landsskatteretssager, som er afsluttet i 1995. Der er i 1995 afsluttet i alt 3.540 sager vedr. indkomst- og formueansættelser ved Landsskatteretten. I forhold hertil udgør de sager, hvori der i 1995 er udbetalt omkostningsdækning ca. 17 pct.

Omkostningsdækning til syn og skøn ved Landsskatteretten udgør i 1995 i alt 1,6 mill. kr. Det svarer til ca. 19 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning dette år.

#### DOMSTOLENE

I 1995 er der i 200 sager ved domstolene udbetalt ca. 2,2 mill. kr. i omkostningsdækning. Det svarer til ca. 21 pct. af den samlede udbetalte omkostningsdækning i 1995.

I gennemsnit er der udbetalt 22.000 kr. i de 200 sager.

Der er i 1995 udbetalt 1,7 mill. kr. i omkostningsdækning i 156 afsluttede retssager. Det må anslås, at der i 1995 er afsluttet ca. 272 domstolssager om indkomst- og formueforhold. I forhold hertil udgør de sager, hvori der i 1995 er udbetalt omkostningsdækning, ca. 57 pct.

3. Udviklingen på området med ordningen med den udvidede omkostningsdækning fremgår af nedenstående tabeller.

Tabel 1: Udbetalt omkostningsdækning i perioden 1991-95.\*)

År	Beløb i mill. kr.
1991	5,5
1992	3,1
1993	3,5
1994	9,0
1995	10,7

\*) Tabellen omfatter også accountoudbetalinger samt syn og skøn i forbindelse med landsskatteretssager fra og med 1. maj 1993.

Tabel 2: Udbetalte omkostningsdækningsbeløb.

	1993*)		1994		1995	
	Antal sager	Mill. kr.	Antal sager	Mill. kr.	Antal sager	Mill. kr.
Landsskatteretten	254	1,8	583	6,4	805	8,5
Domstolene	70	1,7	127	2,6	200	2,2
I alt	324	3,5	710	9,0	1005	10,7

\*) omfatter kun perioden 1. maj -31. december 1993.

Tabel 3: Gennemsnitlig omkostningsdækning pr. ansøger, herunder om acontoudbetalinger.

	1993*)	1994	1995
Landsskatteretten	7.000 kr.	10.000 kr.	10.500 kr.
Domstolene	25.000 kr.	21.000 kr.	11.000 kr.

\*) Omfatter kun perioden 1.maj - 31.december 1993.

4. Det anføres i udvalgsbetænkningen, at undersøgelsen om udbetalt tilskud i landsskatteretssager skal baseres på årlige stikprøveundersøgelser.

Med det formål at undersøge sammenhængen mellem det skatteretlige emne, den udbetalte omkostningsdækning og tvistens størrelse, er der foretaget en optælling af samtlige landsskatteretskendelser, hvor skatteydere i København og Frederiksberg kommuner er part, og hvor der er udbetalt omkostningsdækning, uden at undersøgelsen dog kan antages at være repræsentativ for landet som helhed.

I den første rapport er der redegjort for resultaterne af denne søundersøgelse for perioden 1. maj 1993 - 30. april 1994. Undersøgelsen er medtaget i den anden rapport under kalenderåret 1993 som tabel 1, da det har vist sig, at kun en enkelt af disse sager vedrører 1994.

En tilsvarende undersøgelse for kalenderåret 1994 er bragt i den anden rapport som tabel 2.

Særundersøgelsen er fulgt op med tallene for 1995, der bringes nedenfor i tabel 4.

Der kan ikke på baggrund af oplysningerne i tabellerne drages nogen konklusioner med hensyn til sammenhængen mellem det skatteretslige emne, tvistens størrelse og den udbetalte omkostningsdækning.

Tabel 4: Omkostningsdækning i klagesager i København og Frederiksberg kommuner i 1995.

Nr 11	Skatteretlige emne i lands- skattereskønnelsen	Tvistens stør- relse	Kendelsens art	Udbetalt omkost- ningsdækning
1	Selskaber andet	470.000 kr.	Nedsat	9.563 kr.
2	Afståelse af erhvervsvirksom- hed og rettigheder	200.000 kr.	Nedsat	2.640 kr.
3	Selskaber andet	356.969 kr.	Stadfastet	9.350 kr.
4	Renter	69.338 kr.	Stadfastet	2.750 kr.
5	Skatteretlige afskrivninger	103.038 kr.	Stadfastet	3.080 kr.
6	Indkomstopgørelse for ikke- erhvervsdrivende	7.264 kr.	Stadfastet	1.750 kr.
7	Befordring	3.948 kr.	Nedsat	4.338 kr.
8	Maskeret udlodning	937.600 kr.	Nedsat	4.250 kr.
9	Lønmodtagerfradrag	2.159 kr.	Nedsat	1.650 kr.
10	Indkomstopgørelse for ikke- erhvervsdrivende	14.532 kr.	Stadfastet	1.525 kr.
11	Indkomstopgørelse for ikke- erhvervsdrivende	7.264 kr.	Stadfastet	1.640 kr.
12	Udlejning af fast ejendom	66.770 kr.	Forhøjet	2.950 kr.
13	Selskaber andet	1.127.704 kr.	Stadfastet	17.049 kr.
14	Befordring	74.350 kr.	Nedsat	5.472 kr.
15	Lønmodtagerfradrag	25.536 kr.	Stadfastet	2.175 kr.
16	Indkomstopgørelse for ikke- erhvervsdrivende	18.196 kr.	Nedsat	1.650 kr.
17	Pensionsbeskatning	1.311.685 kr.	Stadfastet	9.544 kr.
18	Levende ydelser	10.000 kr.	Stadfastet	990 kr.
19	Maskeret udlodning	453.125 kr.	Stadfastet	25.500 kr.
20	Maskeret udlodning	250.000 kr.	Nedsat	7.100 kr.
21	Selskaber andet	3.700.000 kr.	Stadfastet	10.710 kr.
22	Indkomstopgørelse for ikke-erhvervsdrivende	43.200 kr.	Nedsat	3.560 kr.
23	Befordring	7.816 kr.	Stadfastet	2.750 kr.
24	Skattepligt-personer	291.290.212 kr.	Nedsat	154.680 kr.
25	Personer andet	291.290.454 kr.	Nedsat	178.313 kr.



25	Personer andet	2.043.795 kr.	Nedsat	57.803 kr.
27	Befordring	50.140 kr.	Nedsat	6.600 kr.
28	Indkomstopgørelse for ikke-erhvervsdrivende	200.000 kr.	Nedsat	2.750 kr.
39	Indkomstopgørelse for ikke-erhvervsdrivende	146.850 kr.	Stadfastet	2.750 kr.
30	Indkomstopgørelse for selvstændige erhvervsdrivende	181.935 kr.	Nedsat	20.561 kr.
31	Henlæggelser	231.940 kr.	Stadfastet	4.866 kr.
32	Afståelse af fast ejendom	7.512.731 kr.	Nedsat	13.494 kr.
33	Afståelse af fast ejendom	6.891.344 kr.	Nedsat	16.500 kr.
34	Selskaber andet	19.539.506 kr.	Nedsat	31.876 kr.
35	Selskaber andet	751.186 kr.	Nedsat	6.375 kr.

Note: 1) Nummereringen af kendelserne henviser til nedenstående gennemgang af søgerne.

Nr. 1

Periodisering og rette indkomstår.

Nr. 2

Omhandler nogle formalitetsspørgsmål, herunder forventningsprincippet. Den materielle del vedrører spørgsmålet om beskatningen af vederlag, der er udbetalt i forbindelse med udtræden af interessentskabet.

Nr. 3

Vedrører spørgsmålet om skatteyderen er næringsdrivende inden for det finansielle område, jf. statsskattelovens § 4-6, og dermed har fradragsret for et nettotab ved obligations- og terminsforretninger.

Nr. 4

Vedrører dels om forventningsprincippet, dels rentefradrag i forbindelse med lån til børn.

Nr. 5

Drejer sig for det første om en andelsbolighaver er berettiget til at foretage fradrag for afskrivninger på ombygningsudgifter i forbindelse med sammenlægning af to andelslejligheder. For det andet om uenighed om fastsættelsen af afskrivningsgrundlaget i forbindelse med afskrivninger på inventar.

Nr. 6

Klage over afslag på genoptagelse af skatteansættelse for 1991. Det materielle indhold vedrører skønsmæssig ansættelse.

Nr. 7

Spørgsmålet om hvorvidt et af arbejdsstederne kan anses for hovedarbejdssted i forbindelse med befordring mellem skiftende arbejdssteder.

Nr. 8

Fastsættelse af goodwill der er anset for maskeret udlodning fra domineret anpartsselskab ved overdragelse af selskabets virksomhed til hovedanpartshaver (personligt ejerskab).

Nr. 9

Skuespillers fradrag for kontaktlinser.

Nr. 10 og Nr. 11

Forholdsmæssig fordeling af ejendomsværdien eller lejeværdien ved beregning af lejeværdi af egen bolig i en ejendom med flere ejere.

Nr. 12

Drejer sig om hvorvidt en ejendom må anses for en ejendom med blandet anvendelse eller en udlejnings-ejendom.

Nr. 13

Drejer sig om hvorvidt udgivelse af fagforeningsblad er en overvejende medlemsrettet aktivitet, der er finansieret gennem kontingenter, således at der ikke er fradrag for underskud.

Nr. 14

Befordringsfradrag for kørsel mellem bopælen og skiftende arbejdssteder samt transport af medarbejdere mellem opsamlingssted og skiftende arbejdssteder i bil, der er stillet til rådighed af arbejdsgiver.

Nr. 15

Fradrag for rejse- og opholdsudgifter i udlandet, hvor der ikke er udbetalt skattefri godtgørelse samt fradrag for dobbelt husførelse.

Nr. 16

Beskatning af fri rejse til Ægypten med hustru, som skatteyderen har modtaget som gave, i tjenesteligt øjemed.

Nr. 17

Pensionstilsagn givet til enke efter direktør i familieforetagende efter at enken var fratrukket sin stilling i selskabet anset for skattepligtigt.

Nr. 18

Fradrag for løbende ydelser erlagt i henhold til forpligtigelseserklæringer til fordel for modtager bosiddende i Tyrkiet nægtet, fordi dokumentationskravet ikke anses for opfyldt.

Nr. 19

Aktier og ansvarlig lånekapital overdraget til overpris anset for maskeret udlodning til klagoren.

Nr. 20

Køb af fast ejendom til et af skatteyderen behersket selskab sket til underpris.

Nr. 21

Beskatning af eneforhandlingsaftale afhændet til andre selskaber inden for samme koncern (goodwill).

Nr. 22

Fradrag for børnebidrag til barn, der har samme bopæl som skatteyderen, hvor skatteyderen og moderen ikke har levet sammen, og moderen har haft hovedforpligtigelsen til at forsørge barnet.

Nr. 23

Befordringsfradrag mellem flere arbejdssteder, hvor skatteyderen - der er musiker - iht. ansættelsesvilkårene skal øve sig på sit instrument dagligt. Dette kan ikke ske på selve arbejdsstedet. Klagen vedrører om skatteyderens hjem kan betragtes som selvstændigt arbejdssted. Endvidere påstås instrumentet så stort og klodset, at det skal transporteres i en bil.

Nr. 24

Omfatter dels om en værdipapirbeholdning har haft en sådan tilknytning til et fast driftssted i Danmark, at er skattepligtige til Danmark og dels formalitetsspørgsmål.

Nr. 25

Omfatter dels om en værdipapirbeholdning har haft en sådan tilknytning til et fast driftssted i Danmark, at er skattepligtige til Danmark og dels formalitetsspørgsmål.

Nr. 26

Formalitet (Skatteinspektøren, der sekretariatsbetjente skatteankenævnet i forbindelse med klagasagen, anset for inhabil, fordi han havde deltaget i ansættelsessagen).

Nr. 27

Opfyldelse af dokumentationskravene i forbindelse med befordringsfradrag efter særreglen i ligningslovens § 9 C, stk 4.

Nr. 28

Vederlag til skatteyderen, der er direktør og aktionær i et selskab, i forbindelse med afhændelse af andeparter beskattes efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven og ikke som fratredelsesgodtgørelse.

Nr. 29

Udbetaling af dagpenge og rejsegodtgørelse - iht. aftale med den faglige organisation - ud over sædvanlig løn medregnes i den skattepligtige indkomst. Samtidigt skal fradrag for arbejde i udlandet efter statens satser godkendes.

Nr. 30

Regnskabsgrundlaget tilsidesat fordi trafikbøgerne er mangelfuldt udfyldt og de afstemninger, der kræves iht. mindstekravsbekendtgørelsen, ikke er foretaget.

Nr. 31

Efterbeskatning af investeringsfondshenlæggelse for årene 1980-83, idet klager anses for at være ophørt med at drive selvstændig virksomhed den 1. maj 1985.

Nr. 32

Sagen vedrører fastsættelsen af salgssummen til hovedaktionæren i selskabet herunder ejendomsavance og genvundne afskrivninger.

Nr. 33

Sagen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt skatteyder er næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom.

Nr. 34

Sagen vedrører spørgsmålet om hvorvidt skatteyderen er berettiget til at modtage skattegodtgørelse fra nogle aktier som fonden ikke ejer, men som fonden er berettiget til at modtage udbytte fra.

Nr. 35

Udnyttelse af immaterielle rettigheder som en forening har modtaget fra sine medlemmer uden vederlag ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed.

## Bekendtgørelse om sagsudlægning

I medfør af § 32 i affaid- og råstofafgiftsloven, § 53 i afskrivningsloven, § 26 i akkumulatorafgiftsloven, § 12 A i aktieafgiftsloven, § 13 d i aktieavancebeskatningsloven, § 25 i antibiotika- og vækstfremmerafgiftsloven, § 12 i ansvarsforsikringsafgiftsloven, § 16, stk. 1, i arbejdsmarkedsfondsloven, § 48 A i arveafgiftsloven, jf. § 44, stk. 2, i boafgiftsloven, § 37 i boafgiftsloven, § 33 i bekæmpelsesmiddeleafgiftsloven, § 9 a i lov om bunden opsparing, § 16 i CFC-afgiftsloven, § 28 i lov om afgift af chokolade- og sukervarer m.m., § 91 i dødsboskatteoven, § 14 B i ejendomsavancebeskatningsloven, § 48 i ejendomsvurderingsloven, § 17 c i lov om afgift af elektricitet, § 21 i lov om afgift af visse emballager m.m., § 14 A i etableringskontoloven, § 14 i lov om afgift af visse flyrejser, § 15 A i fondsbeskatningsloven, § 19 i lov om forskellige forbrugsafgifter, § 16, stk. 5, i forvaltningsloven, § 18 A i frigørelsesafgiftsloven, § 15 e i fusionskatteoven, § 23 i gasafgiftsloven, § 8, stk. 13, i husdyrbeskatningsloven, § 17 A i investeringsfondsloven, § 89 B i kildeskatteoven, § 17 i konkursskatteoven, § 9 i lov om afgift af konsum-is, § 22 i kulafgiftsloven, § 13 A i kulbrinteoprævningsloven, § 22 A i kulbrinteskatteoven, § 17 i kuldioidafgiftsloven, § 39 i kursgevinstloven, § 28 i kvælstofafgiftsloven, § 32 E i ligningsloven, § 9 A i lutterigevinstafgiftsloven, § 13 i lov om afgift af lystfartøjsforsikringer, § 16 i lønsafgiftsloven, § 78 i merværdiafgiftsloven, § 17 i miljøafgiftsloven, § 27 i mineralofgiftsloven, § 24 i mineralvandsafgiftsloven, § 15, stk. 3, i offentlighedsloven, § 25 i opløsningsmiddeleafgiftsloven, § 31 i pensionsafkastbeskatningsloven, § 61 A i pensionsbeskatningsloven, § 24 A i personskatteoven, § 28 a i realrenteafgiftsloven, § 29 i registreringsafgifts-

loven, § 34 A i selskabsskatteoven, § 23 B i skattekontrolloven, § 16, stk. 2, § 17, stk. 3, og § 38 i skattestyrelsesloven, § 15 A i lov om visse spil, lotterier og væddemål, § 23 i lov om afgift af spildevand, § 10 i spillekasinoafgiftsloven, § 33 i spiritusafgiftsloven, § 50 i statsskatteoven, § 23, § 26 og § 89 A i stempelafgiftsloven, § 22 i svovlafgiftsloven, § 6 A i sømandsfradragloven, § 5 a i lov om fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter, § 25 og § 26 i tinglysningsafgiftsloven, § 27 i lov om tobaksafgift, § 71 i toldloven, § 11 A i lov om totalisatorspil, § 22 i vandafgiftsloven, § 19 i vejbenyttelsesafgiftsloven, § 1, stk. 6, i virksomhedsgodtgørelsesloven, § 8 a i virksomhedsomdannelsesloven og § 27 i lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m., jf. bilaget til denne bekendtgørelse, bestemmes:

### Kapitel 1

#### *Bekendtgørelsens anvendelsesområde*

§ 1. Kapitel 2 og 3 finder anvendelse på konkrete sager, hvor skatteministeren kan træffe afgørelse.

Stk. 2. Kapitel 2 og 3 finder endvidere anvendelse i de tilfælde, der er nævnt i skattestyrelsesloven, § 17, stk. 3.

Stk. 3. Kapitel 3 finder ikke anvendelse på afgørelser, der efter lov kan pålægges til Landskatteretten.

### Kapitel 2

#### *1. Instans*

§ 2. Den lokale told- og skatteregion bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans, med de i stk. 2-4 og §§ 2 A-9 nævnte undtagelser.

*Stk. 2.* For Københavns og Frederiksberg kommuners vedkommende bemyndiges skatteforvaltningerne til at træffe afgørelse i 1. instans i de i stk. 1 nævnte tilfælde. Undtaget herfra er dog afgørelser vedrørende:

- 1) Told- og afgiftslovgivningen.
- 2) Lov om en arbejdsmarkedsfond.
- 3) Arbejdsgiverkontrollen.
- 4) Sager om inddrivelse, henstand og eftergivelse af A-skatter og selskabsskatter.

*Stk. 3.* Når særlige omstændigheder taler derfor, kan direktøren for Told- og Skattestyrelsen i de i stk. 1 og 2 nævnte tilfælde bemyndige en enkelt eller enkelte told- og skatteregioner til at træffe afgørelse i 1. instans i alle sager på et bestemt område, jf. Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1999-27. Tilsvarende gælder toldcentre, jf. stk. 4.

*Stk. 4.* Toldcentrene, jf. § 2 i bekendtgørelse om landets inddeling i told- og skatteregioner og toldcentre, træffer indenfor deres forretningsområde afgørelser i 1. instans efter følgende bestemmelser, bortset fra afgørelser vedrørende virksomhedsregistrering, betaling og inddrivelse:

- 1) *Toldloven.*
- 2) *Momsloven*, § 12, § 26, § 32, stk. 1-3, samt stk. 4 bortset fra afgørelser om afgiftsoplæg efter § 11 a, § 36, § 46, stk. 4, og § 61.
- 3) *Andre afgiftslove*, hvis det af den pågældende lov fremgår, at reglerne i nr. 1 eller nr. 2 finder anvendelse.

§ 2 A. Den lokale told- og skatteregion, der fører det statslige tilsyn med et skyldråd, bemyndiges efter indstilling fra Ligningsrådet til at optage vurderinger af ejendomme i skyldkredsen til revision efter § 19, stk. 1, 1. pkt., i skattestyrelsesloven. Det gælder dog ikke i det omfang Told- og Skattestyrelsen i samråd med Ligningsrådets formand udtager sådanne sager til forelæggelse for Ligningsrådet.

*Stk. 2.* Den lokale told- og skatteregion, der fører det statslige tilsyn med skyldråd, bemyndiges til at afgive erklæring efter *ejendomsavancebeskatningsloven*, § 8, stk. 1, nr. 3.

§ 2 B. Den myndighed, der efter skattestyrelseslovens § 12 A eller efter aftale efter § 38, stk. 3, foretager skatteansættelse af en juridisk person, bortset fra et dødsbo, bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans vedrørende sådanne skattepligtige efter følgende bestemmelser:

- 1) *Denne bekendtgørelse*, § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 4, 5, 8-10 og 12-14, og § 15.
- 2) *Fondsbeskatningsloven*, § 4, stk. 6-8, og § 15, stk. 3, nr. 3.
- 3) *Forvaltningsloven*, kapitel 4 og 8.
- 4) *Offentlighedsloven*.
- 5) *Selskabsskatteloven*, § 5, stk. 3, § 10, stk. 2, § 17 stk. 2, og § 29 C.

*Stk. 2.* Samme myndighed bemyndiges endvidere til at træffe afgørelse om forældelse af indkomstskat i det omfang, afgørelse herom ikke er truffet af en anden skattemyndighed.

§ 3. Den kommunale skattemyndighed bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans efter følgende bestemmelser, når den skattepligtige er en fysisk person eller et dødsbo:

- 1) *Afskrivningsloven*, § 5, stk. 6, § 6, stk. 3, § 8, stk. 2, § 24, stk. 2, § 30, stk. 1, § 36, § 51 og § 52, stk. 2.
- 2) *Ejendomsavancebeskatningsloven*, § 10, stk. 2, og § 12, stk. 1, og stk. 4, sidste pkt.
- 3) *Etableringskontoloven*, § 8, stk. 2, og regler fastsat efter § 9, stk. 3, 3. pkt., om udbetaling af a'contobeløb.
- 4) *Frigørelsesafgiftsloven*, § 6, stk. 1, og § 7, stk. 4, sidste pkt.
- 5) *Husdyrbeskatningsloven*, § 5, stk. 2.
- 6) *Investeringsfondsloven*, § 5, stk. 1, § 6, stk. 2, og regler fastsat efter § 9, stk. 1, 2. pkt., om udbetaling af a'contobeløb.
- 7) *Kildeskatteloven*, § 22, stk. 2, 3. og 4. pkt., og stk. 3, sidste pkt., § 52, stk. 2, sidste pkt., § 53, stk. 4, § 75, stk. 1, 1. pkt., og stk. 6, 1. pkt., § 89 og § 89 A, stk. 1.
- 8) *Konkurskatteloven*, § 14 og § 15, stk. 3. Afgørelsen træffes af den kommune, som forsudsregistrerer skyldneren for det indkomstår, hvori konkursdecretet afsiges.
- 9) *Kursgevinstloven*, § 25, stk. 2, 3. pkt., og stk. 3, 3. pkt., medmindre der er tale om en selvstændig erhvervsvirksomhed med flere ejere som nævnt i ligningslovens § 29.
- 10) *Ligningsloven*, § 16 A, stk. 2, 1. pkt., og stk. 3, 1. pkt., og § 16 B, stk. 2, 1. pkt.
- 11) *Pensionsbeskatningsloven*, § 19 E og § 21 A, stk. 2.
- 12) *Skattekontrollloven*, § 4, stk. 4, § 5, stk. 1, og § 5, stk. 2, 1. pkt.
- 13) *Skattestyrelsesloven*, § 37 C.
- 14) *Varelagerloven*, § 7, stk. 2.
- 15) *Virksomhedsgodtgørelsesloven*, § 1, stk. 1-3.



16) *Virksomhedsomdannelsesloven*, § 3, stk. 3.

§ 4. Kommunen bemyndiges til at opkræve og inddrive bøder, der efter § 20 i skattekontrolløven er pålagt fysiske personer og dødsboer, bortset fra tilfælde, hvor bøden opkræves sammen med en bøde for overtrædelse af momsloven, arbejdsmarkedsfondsloven eller kildeskatteloven.

Stk. 2. Kommunen bemyndiges endvidere til at give fysiske personer og dødsboer henstand efter § 15 med betaling af skat i forbindelse med klage.

Stk. 3. Kommunen bemyndiges endvidere til at træffe afgørelse om forældelse af indkomst- og formueskatter vedrørende fysiske personer og dødsboer i det omfang, afgørelse herom ikke er truffet af en anden skatemyndighed.

§ 5. Skifteretterne bemyndiges til at træffe afgørelse efter § 3, stk. 2, i *boafgiftsloven* på de betingelser, som er fastsat i § 15 i bekendtgørelse nr. 1047 af 16. december 1999 om boafgifter og gaveafgift m.v.

Stk. 2. Skifteretterne, men ikke bødestyrelsen, bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans om udsættelse med betaling af boafgift på de betingelser, som er nævnt i § 12 i bekendtgørelse nr. 1047 af 16. december 1999 om boafgifter og gaveafgift m.v.

§ 5 A. Den lokale told- og skatteregion bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans efter *aktieavancebeskatningsloven*, § 13, stk. 1 og 3, bortset fra sager, der vedrører principielle spørgsmål, eller sager, hvor der ikke er skabt praksis. Kan regionen ikke træffe afgørelse i sagen, oversendes sagen til afgørelse i Told- og Skattestyrelsen med en begrundet indstilling til sagens afgørelse.

Stk. 2. Den lokale told- og skatteregion bemyndiges til i 1. instans at imødekomme anmodninger efter *fusionsskatteloven*, § 3, § 4, stk. 1 og 2, § 6, stk. 6, for så vidt angår fusioner omfattet af kapitel 1 og 2 i loven, og § 13, stk. 4. Kan regionen ikke imødekomme anmodningen, eller kan den kun imødekommes på vilkår, oversendes anmodningen til afgørelse i Told- og Skattestyrelsen med en begrundet indstilling til anmodningens afgørelse.

§ 6. Told- og Skattestyrelsen bemyndiges til at træffe afgørelse efter følgende bestemmelser:

- 1) *Bekendtgørelse om børneopspareningsskatter*, § 4, stk. 5.

- 2) *Fusionsskatteloven*, § 8, stk. 6, § 15 b, stk. 1, 2 og 6, og § 15 d, stk. 2 og 3.

- 3) *Kildeskattebekendtgørelsen*, § 10 og § 15.

- 4) *Kursgevinstloven*, § 25, stk. 5, og § 33, stk. 2. Endvidere § 25, stk. 2, 3. pkt., og stk. 3, 3. pkt., fsv. der er tale om en selvstændig erhvervsvirksomhed med flere ejere som nævnt i ligningslovens § 29.

- 5) *Pensionsafkastbeskatningsloven*, § 29, stk. 4.

- 6) *Pensionsbeskatningsloven*, § 6, § 11 A, stk. 1, nr. 1, og § 12, stk. 1, nr. 1.

- 7) *Realrenteafgiftsloven*, § 20, stk. 4.

- 8) *Selskabsskatteloven*, § 12.

Stk. 2. Told- og Skattestyrelsen bemyndiges endvidere til at træffe afgørelse efter *dobbeltbeskatningsoverenskomster* som »den kompetente myndighed« i konkrete sager.

Stk. 3. Efter indstilling fra Ligningsrådet bemyndiges Told- og Skattestyrelsen til at træffe afgørelse i 1. instans efter *realrenteafgiftsloven*, § 18, stk. 1 og 7, og § 20, stk. 1, hvis Told- og Skattestyrelsen og den afgiftspligtige/pengsinstituttet er enige om ansættelsen, bortset fra sager, der vedrører principielle spørgsmål.

Stk. 4. Told- og Skattestyrelsen bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans efter *skattestyrelsesloven*, § 35, stk. 1, nr. 9, i sager, hvor en eventuel fejl er begået af Told- og Skattestyrelsen eller Ligningsrådet som skatteansættende myndighed.

Stk. 5. Told- og Skattestyrelsen bemyndiges til, ud over hvad der følger af § 2 B, at træffe afgørelse i 1. instans efter følgende bestemmelser vedrørende juridiske personer, der efter bestemmelse af direktøren for Told- og Skattestyrelsen efter § 19 skal lignedes af Told- og Skattestyrelsen:

- 1) *Konkurskatteloven*, § 20, stk. 1.

- 2) *Selskabsskatteloven*, § 3, stk. 4, § 5 A, stk. 2, sidste pkt., § 7, sidste pkt., og § 17, stk. 2, 1. pkt.

- 3) *Skattekontrolløven*, § 9, stk. 1 og 2.

- 4) *Skattestyrelsesloven*, § 4, stk. 2.

Stk. 6. Told- og Skattestyrelsen bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans efter følgende bestemmelser:

- 1) *Fusionsskatteloven*, § 6, stk. 6, for så vidt angår dispositioner omfattet af kapitel 3-5 i loven, § 15, stk. 1 og 6, § 15 a, stk. 1, og § 15 c, stk. 1.

§ 6 A. Ligningsrådet bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans efter *ligningsloven*, § 8 B, stk. 1.

§ 7. Told- og Skatteregion Høje-Taastrup bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans som afgiftsmyndighed efter *tinglysningsskatteloven* og *stempelafgiftsloven*.

§ 8. Skatteministeren træffer afgørelse efter *kulbrinteskatteloven*, § 17, stk. 4.

§ 9. Den myndighed, der skal opfylde et tilbagebetalingskrav, bemyndiges til at træffe afgørelse i 1. instans om beregning og udbetaling af renter efter *cirkulære nr. 157 af 14. oktober 1987 om forrentning af visse tilbagebetalingsbeløb*.

### Kapitel 3

#### Klageinstans

§ 10. Fristen for klage som nævnt i §§ 11-13 A er, for så vidt andet ikke er bestemt, 3 måneder.

§ 11. Afgørelser truffet i 1. instans af en told- og skatteregion, jf. dog § 2, stk. 2, efter § 2, § 2 A, stk. 2, § 2 B, § 7, § 9 eller § 15 kan, for så vidt afgørelsen ikke kan påklages til Landsskatteretten, påklages til Told- og Skattestyrelsen. Dette gælder dog ikke afgørelser som nævnt i § 13 A og § 14.

Stk. 2. Told- og Skattestyrelsen bemyndiges endvidere til at træffe afgørelse som klageinstans efter følgende bestemmelser:

1) *Registreringsafgiftsloven*, § 13, stk. 1, sidste pkt., for så vidt angår spørgsmål om overholdelse af de af skatteministeren fastsatte bestemmelser for vurderingsmænds virksomhed.

Stk. 3. Told- og Skattestyrelsen bemyndiges endvidere til at afgøre klager over en told- og skatteregions, jf. dog § 2, stk. 2, sagsbehandling i 1. instans i sager som nævnt i § 2, § 2 A, § 2 B, § 5 A, § 7, § 9 eller § 15, eller i sager som nævnt i § 12.

Stk. 4. Told- og Skattestyrelsens afgørelser efter stk. 1-3, § 5 A, for så vidt angår afgørelser efter aktieavancebeskatningslovens § 13, stk. 3, og denne bekendtgørelses § 6, stk. 1, kan ikke påklages til anden administrativ myndighed. Det samme gælder Told- og Skattestyrelsens afgørelser i 1. instans efter § 2 B med de undtagelser, der følger af § 13 A.

§ 12. Afgørelser truffet af en kommunal skattemyndighed efter § 2 B, § 3, § 4 eller § 9 kan påklages til den lokale told- og skatteregion. Dette gælder dog ikke afgørelser som nævnt i § 13 A, stk. 1 og 2, og § 14.

Stk. 2. Den lokale told- og skatteregion bemyndiges endvidere til at afgøre:

- 1) Klage over de kommunale pantefogeders inddrivelse af skatter eller skattebøder, jf. dog inddrivelseslovens, § 6.
- 2) Klage over de kommunale skattemyndigheders sagsbehandling i sager som nævnt i § 2 B, § 3, § 4 eller § 9.

Stk. 3. Klager som nævnt i stk. 1, der vedrører afgørelser truffet i 1. instans af Københavns Kommune, og klager som nævnt i stk. 2, der vedrører pantefogederne eller skatteforvaltningen i Københavns Kommune, afgøres af Told- og Skatteregion København. Klager over tilsvarende sager vedrørende Frederiksberg Kommune afgøres af Told- og Skatteregion Frederiksberg.

Stk. 4. Told- og skatteregionernes afgørelser efter stk. 1-3 kan ikke påklages til anden administrativ myndighed.

§ 13. Følgende afgørelser kan påklages til Landsskatteretten:

- 1) Afgørelser efter § 2 A, stk. 1.
- 2) Afgørelser om bindende forhåndsbesked efter *skattestyrelsesloven*, § 20 A, truffet af Told- og Skattestyrelsen eller en told- og skatteregion efter bemyndigelse fra Ligningsrådet efter *skattestyrelseslovens*, § 17, stk. 3, 2. pkt.
- 3) Afgørelser efter § 6, stk. 3.

§ 13 A. Afgørelser efter § 3, stk. 1, nr. 1, 5 og 14, jf. § 2 B, stk. 1, nr. 1, kan for så vidt angår afgørelser efter afskrivningslovens § 52, stk. 2, husdyrbeskatningslovens § 5, stk. 2, og varelagerlovens § 7, stk. 2, påklages til Ligningsrådet. Det samme gælder afgørelser efter § 2 B, stk. 1, nr. 2, for så vidt angår afgørelser efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 8. Ligningsrådet kan fastsætte generelle bestemmelser for administrationen af afskrivningslovens § 52, stk. 2, husdyrbeskatningslovens § 5, stk. 2, varelagerlovens § 7, stk. 2, og fondsbeskatningslovens § 4, stk. 8.

Stk. 2. Afgørelser efter *skattestyrelsesloven*, § 37 C, jf. denne bekendtgørelse, § 3, stk. 1, nr. 13, og § 2 B, stk. 1, nr. 1, kan påklages til Ligningsrådet. Ligningsrådet kan fastsætte generelle be-

stemmelser for administrationen af bestemmelsen.

*Stk. 3.* Afgørelser truffet af Told- og Skattestyrelsen efter § 2 B, stk. 1, nr. 1, jf. § 3, nr. 2-4 og 6-14, § 2 B, stk. 1, nr. 2 og 5, og § 6, stk. 5, kan påklages til Ligningsrådet.

§ 14. Afgørelser efter § 2 B eller § 3, stk. 1, nr. 12, vedrørende skattekонтроlloven, § 4, stk. 4, kan ikke påklages til anden administrativ myndighed.

§ 14 A. Ligningsrådets afgørelser efter § 6 A og § 13 a kan ikke påklages til anden administrativ myndighed.

#### Kapitel 4

##### *Henstand i forbindelse med klage*

§ 15. Der kan efter ansøgning gives henstand med betaling af den del af en skat eller afgift, som en klage over opgørelsen af kravet vedrører. For afgørelser efter toldlovgivningen gælder dog artikel 244 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indtræden af en EF-toldkodeks.

*Stk. 2.* Henstand i forbindelse med klage over en skatteansættelse omfatter tillige eventuelle afledte krav på arbejdsmarkedsbidrag. Det er en betingelse for henstand, at det beløb, der søges henstand for, opkræves særskilt, hvorfor der ikke gives henstand med beløb, der efter kilde-skattelovens, § 6), stk. 3, overføres som tilsvær for det efterfølgende år (indregnet restskat).

*Stk. 3.* Henstand kan tilsvarende efter fornyet ansøgning gives ved indbringelse af afgørelsen for domstolene.

*Stk. 4.* Henstand gives for det tidsrum, hvor klagesagen er under behandling, eller retssagen verserer, dog ikke over 4 år. Henstand kan forlænges efter fornyet ansøgning.

*Stk. 5.* Henstanden kan gøres betinget af sikkerhedsskillelse for henstandsbeløbet, hvis det skønnes, at meddelelse af henstand vil indebære, at muligheden for senere at inddrive kravet forringes.

*Stk. 6.* Der kan i henstandsbevillingen tages forbehold for modregning i henstandsbeløbet for krav, som klageren måtte få mod det offentlige.

*Stk. 7.* Henstand betinges af, at henstandsbeløbet forrentes med rentesatsen i den pågældende lov fra de i samme lov definerede forfaldstidspunkter. Henstanden omfatter også denne rente samt eventuelt allerede påløbne renter.

#### Kapitel 5

##### *Klage over afgørelser om aktindsigt i visse sagstyper*

§ 16. Afgørelser om aktindsigt, der træffes af den kommunale skattemyndighed, et skatteankonævn, et vurderingsråd eller et skyldråd, kan påklages til den lokale told- og skatteregion. Afgørelser om aktindsigt truffet af Københavns eller Frederiksberg kommuner efter § 2, stk. 2, i sager, der efter deres art kan påklages til Landskatteretten, påklages til henholdsvis Told- og Skatteregion København og Told- og Skatteregion Frederiksberg.

*Stk. 2.* Told- og skatteregionens afgørelse efter stk. 1 kan ikke påklages til anden administrativ myndighed.

§ 17. Told- og skatteregioners afgørelser om aktindsigt, der ikke er omfattet af § 16, kan påklages til Told- og Skattestyrelsen. Toldcentres afgørelser om aktindsigt kan ligeledes påklages til Told- og Skattestyrelsen.

*Stk. 2.* Afgørelser om aktindsigt i Ligningsrådsager træffes af Told- og Skattestyrelsen som sekretariat for Ligningsrådet.

*Stk. 3.* Afgørelser om aktindsigt truffet af Told- og Skattestyrelsen i første instans, herunder afgørelser efter stk. 2, kan ikke påklages til anden administrativ myndighed. Det samme gælder Told- og Skattestyrelsens afgørelser om aktindsigt efter stk. 1.

#### Kapitel 6

##### *Selskabsligning*

§ 18. Direktøren for Told- og Skattestyrelsen bemyndiges efter skattestyrelseslovens, § 38, stk. 3, til at indgå aftale med en kommunalbestyrelse om udførelsen af ligning af juridiske personer, bortset fra dødsboer, med dertil hørende administrative opgaver. Tilsynet med aftalens opfyldelse udøves af Told- og Skattestyrelsen eller den told- og skatteregion, som kommunen hører under.

*Stk. 2.* Ligning efter aftale foretages ikke af kommunalbestyrelsen, men som anden kommunal ligning af den kommunale skattemyndighed i den pågældende kommune, jf. skattestyrelseslovens, § 1. Ligningen foretages på vegne af den told- og skatteregion, hvor den skattepligtige er hjemmehørende. Den pågældende told- og skatteregion eller Told- og Skattestyrelsen skal ud-

øve tilsyn med den kommunale ligning efter tilsvarende regler som gælder efter skattestyrelseslovens, § 14, og regionen, henholdsvis styrelsen, kan herunder revidere en skatteansættelse foretaget af kommunen. Kommunens skatteansættelser efter ligningsaftalen kan administrativt kun påklages til Landsskatteretten.

§ 19. Direktøren for Told- og Skattestyrelsen kan bestemme, at nærmere angivne juridiske personer, bortset fra dødsboer, skal lignede af Told- og Skattestyrelsen. Dette gælder dog ikke skattepligtige, hvorom der efter § 18 er indgået en ligningsaftale.

#### Kapitel 7

##### *Ikrafttræden m. v.*

§ 20. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. januar 2000.

*Stk. 2.* Samtidig ophæves bekendtgørelse nr. 565 af 2. juli 1999.

*Stk. 3.* § 3, stk. 1, nr. 5, jf. § 12 i bekendtgørelse nr. 514 af 16. juni 1994, hvorefter den kommunale skattemyndighed er bemyndiget til at træffe afgørelse som 1. instans efter tidligere års *finanslovs*, § 38, tekstanmærkning 50, 51, 51 G, 51 J og 51 K, finder fortsat anvendelse.

*Stk. 4.* Bemyndigelserne i § 2, §§ 4-5 og § 11 i bekendtgørelse nr. 514 af 16. juni 1994 til de statslige told- og skattemyndigheder, skifteretter, bobestyrere, statsamter og Overpræsidiat i København til at træffe afgørelse efter arveafgiftsloven finder fortsat anvendelse for konkrete sager, der afgøres efter den nævnte lov, jf. herved ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelserne i kapitel 11 i boafgiftsloven.

*Skatteministeriet, den 17. december 1999*

OLE STAVAD

/ Hans Refslund

**Præcisering af love og bekendtgørelser, der er henvist til i bekendtgørelsen  
(Opgjort pr. 16. december 1999)**

*Affald- og råstofafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 570 af 3. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Afskrivningsloven*, jf. lov nr. 433 af 26. juni 1998, som ændret ved lov nr. 386 af 2. juni 1999.

*Akkumulatorafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 561 af 3. august 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Aktieafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 644 af 27. august 1998, som ophævet ved lov nr. 909 af 16. december 1998.

*Aktieavancebeskatningsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 643 af 5. august 1999.

*Lov om afgift af antibiotika og vækstfremmere anvendt i foderstoffer*, jf. lov nr. 416 af 26. juni 1998.

*Ansvarsforsikringsafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 816 af 12. september 1996, som ændret ved lov nr. 1098 af 29. december 1997.

*Arbejdsmarkedsfondsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 720 af 14. september 1999.

*Arvedgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 712 af 15. oktober 1991, som ophævet ved lov nr. 426 af 14. juni 1995.

*Bekæmpelsesmiddelafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 798 af 9. november 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Boufgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 662 af 2. august 1999.

*Bekendtgørelse om børneopsparings- og selv-pensioneringskonti*, jf. bekendtgørelse nr. 815 af 27. oktober 1997.

*Lov om bunden opsparing*, jf. lov nr. 137 af 6. april 1985, som ændret ved lov nr. 59 af 7. februar 1990.

*CFC-afgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 569 af 3. august 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.*, jf. lovbekendtgørelse nr. 567 af 3. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Lov om afgift af visse emballager m.v.*, jf. lovbekendtgørelse nr. 726 af 7. oktober 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Dødsbøtteloven*, jf. lov nr. 703 af 28. september 1998, som ændret senest ved lov nr. 381 af 2. juni 1999.

*Ejendomsavancebeskatningsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 656 af 12. august 1999.

*Ejendomsvurderingsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 648 af 11. august 1999.

*Lov om afgift af elektricitet*, jf. lovbekendtgørelse nr. 689 af 17. september 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999 og lov nr. 389 af 2. juni 1999.

*Etableringskontoloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 115 af 24. februar 1999.

*Lov om afgift af visse fyreiser*, jf. lovbekendtgørelse nr. 566 af 3. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Fondsbeskatningsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 755 af 20. oktober 1998, som ændret senest ved lov nr. 166 af 24. marts 1999.

*Lov om forskellige forbrugsafgifter*, jf. lovbekendtgørelse nr. 638 af 21. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Forvaltningsloven*, jf. lov nr. 571 af 19. december 1985, som ændret ved lov nr. 347 af 6. juni 1991.

*Frigørelsesafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 549 af 25. juni 1999.

*Fusionsbøtteloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 954 af 5. november 1996, som ændret senest ved lov nr. 874 af 3. december 1999.

*Gasafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 887 af 3. oktober 1996, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Husdyrbeskatningsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 919 af 2. december 1993, som ændret senest ved lov nr. 1223 af 27. december 1996.

*Inddrivelsesloven*, jf. lov nr. 278 af 26. maj 1976, som ændret senest ved lov nr. 1082 af 20. december 1995.

*Investeringsfondsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 933 af 24. oktober 1996, som ændret senest ved lov nr. 133 af 25. februar 1998.

*Kildeskattetekendtgørelsen*, jf. bekendtgørelse nr. 734 af 10. oktober 1998.

*Kildeskatteloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 639 af 3. august 1999.

*Konkurskatteloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 702 af 6. september 1999, som ændret senest ved lov nr. 874 af 3. december 1999.

*Lov om afgift af konsum-is*, jf. lovbekendtgørelse nr. 563 af 3. august 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Kulafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 702 af 28. september 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999 og lov nr. 390 af 2. juni 1999.

*Kulbrinteoprævningsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 792 af 29. september 1993, som ændret senest ved lov nr. 166 af 24. marts 1999.

*Kulbrinteskatteloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 793 af 29. september 1993, som ændret senest ved lov nr. 166 af 24. marts 1999.

*Kuldioxidafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 643 af 27. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 389 af 2. juni 1999.

*Kursgevinstloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 644 af 5. august 1999.

*Lov om afgift af kvælstofindeholdt i gødninger m.m.*, jf. lov nr. 418 af 26. juni 1998.

*Ligningsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 754 af 28. september 1999.

*Lotterigevinstafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 636 af 27. juli 1993, som ændret senest ved lov nr. 1223 af 27. december 1996.

*Lov om afgift af lystfartøjsforsikringer*, jf. lovbekendtgørelse nr. 678 af 13. juli 1994, som ændret ved lov nr. 1098 af 29. december 1997.

*Lønsumsafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 431 af 5. juni 1999.

*Merværdiafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 422 af 2. juni 1999.

*Miljøafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 637 af 21. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Mineralolieafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 701 af 23. september 1998, som ændret senest ved lov nr. 390 af 2. juni 1999.

*Mineralvandsafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 562 af 3. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Offentlighedsloven*, jf. lov nr. 572 af 19. december 1985, som ændret senest ved lov nr. 276 af 13. maj 1998.

*Opløsningsmiddelafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 568 af 3. august 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Pensionsafkastbeskatningsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 638 af 2. august 1999.

*Pensionsbeskatningsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 530 af 25. juni 1999.

*Personskatteloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 719 af 14. september 1999, som ændret senest ved lov nr. 874 af 3. december 1999.

*Realrenteafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 730 af 15. september 1999.

*Registreringsafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 222 af 14. april 1999.

*Selskabsskatteloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 727 af 7. oktober 1998, som ændret senest ved lov nr. 387 af 2. juni 1999.

*Skattekontrollloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 564 af 2. juli 1999.

*Skattestyrelsesloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 531 af 25. juni 1999.

*Lov om visse spil, lotterier og væddemål*, jf. lovbekendtgørelse nr. 110 af 22. februar 1999.

*Lov om afgift af spildevand*, jf. lovbekendtgørelse nr. 636 af 21. august 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Spillekasinoafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 109 af 22. februar 1999.

*Spiritusafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 564 af 3. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Statsskatteloven*, jf. lov nr. 149 af 10. april 1922 med senere ændringer.

*Stempelafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 591 af 11. august 1998, som ændret senest ved lov nr. 383 af 2. juni 1999.

*Svovlafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 688 af 17. september 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999 og lov nr. 390 af 2. juni 1999.

*Sømandsfradragstloven*, jf. lov nr. 362 af 1. juli 1988, som ændret ved lov nr. 59 af 7. februar 1990.

*Lov om fræmskyndet tilbagebetaling af visse afgifter*, jf. lovbekendtgørelse nr. 568 af 22. juni 1994, som ændret senest ved lov nr. 890 af 3. oktober 1997.

*Tinglysningsafgiftsloven*, jf. lov nr. 382 af 2. juni 1999.

*Lov om tobaksafgift*, jf. lovbekendtgørelse nr. 635 af 21. august 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Totalloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 113 af 27. februar 1996, som ændret senest ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Lov om totalisatorspil*, jf. lovbekendtgørelse nr. 756 af 19. august 1994, som ændret ved lov nr. 286 af 12. maj 1999.

*Vandafgiftsloven*, jf. lovbekendtgørelse nr. 639 af 21. august 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

*Vejbenyttelsesafgiftsloven*, jf. lov nr. 956 af 25. november 1994, som ændret senest ved lov nr. 979 af 17. december 1997.

*Virksomhedsgodtgørelsesloven*, jf. lov nr. 893 af 21. december 1991, som ændret senest ved lov nr. 1219 af 27. december 1996.

*Virksomhedsomdannelsesloven*, jf. lov nr. 727 af 4. september 1995, som ændret senest ved lov nr. 166 af 24. marts 1999.

*Lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m.*, jf. lovbekendtgørelse nr. 565 af 3. august 1998, som ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999.

## **EU's voldgiftskonvention**

Den følgende omtale af EU's voldgiftskonvention bygger på en artikel i Skat Udland 1995, 90 af cand. jur. Søren Næsborg Jensen.

EU's voldgiftskonvention om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud er indgået på baggrund af EF-traktatens artikel 220, hvorefter medlemsstaterne bl.a. skal indlede "indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre ... afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for fællesskabet".

Konventionen er inkorporeret i dansk ret ved lov nr. 763 af 27. november 1991 ved henvisning, hvilket betyder, at konventionens enkelte bestemmelser er en del af dansk ret. I bekendtgørelse nr. 1023 af 13. december 1994 er der fastsat regler til udfyldelse af konventionens bestemmelser.

Voldgiftskonventionen er en folkeretlig multilateral aftale og ikke en EU-retsakt. Det betyder, at EF-domstolen ikke har kompetence til at fortolke konventionen, og at fortolkningen er overladt til de enkelte lande.

Formålet med voldgiftskonventionen er at sikre en effektiv ophævelse af den økonomiske dobbeltbeskatning, der opstår, når et "foretagende" får hævet sin skattepligtige indkomst ved en "armslængdejustering", uden at der gennemføres en korresponderende regulering af indkomsten for det nærtstående foretagende i et andet land. Det er efter konventionen et krav, at man får ophævet dobbeltbeskatningen. Konventionen finder anvendelse på indkomstskatter.

Udtrykket "foretagende" er ikke selvstændigt afgrænset i konventionen, og dansk skattelovgivning indeholder heller ikke nogen definition af udtrykket. Det antages derfor, at alle danske skattesubjekter, som vil kunne mødes med en armslængdekorrektions, kan påberåbe sig konventionen.

I konventionen er det bestemt, hvilket interessefællesskab mellem foretagenderne, der skal kunne udløse armslængdekorrektions. Et sådant interessefællesskab foreligger, når et foretagende i en stat direkte eller indirekte har del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i et foretagende i en anden stat, eller når samme person direkte eller indirekte har del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i et foretagende i en stat og et foretagende i anden stat.

"Armslængdeprincippet" går ud på, at der til ethvert foretagende skal henføres den indkomst, som et uafhængigt foretagende under tilsvarende omstændigheder ville have opnået. Det indebærer, at kommercielle vilkår, der er bestemt af interessefællesskabet ikke vil blive accepteret, og at foretagender skal anses for at handle på almindelige markedsvilkår.



Foretagenderne kan påberåbe sig voldgiftskonventionen, når der er foretaget en korrektion af vilkårene for deres kommercielle eller finansielle forbindelser.

Efter konventionen skal en stat, der vil foretage korrektion af indkomstopgørelsen i et foretagende som følge af armslængderegler, underrette foretagendet i "god tid". Heri ligger, at foretagendet skal have tid til at underrette det andet foretagende, som igen skal informere myndighederne i den stat, hvori det er hjemmehørende om korrektionen. Her i landet sker underretningen i form af en agterskrivelse, hvori der er angivet en høringsfrist på ikke under 15 dage, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 4.

Hvis begge foretagender og den anden kontraherende stat accepterer korrektionen - dvs. accepterer dobbeltbeskatningen - sættes de øvrige procedurer i konventionen ikke i kraft. Hvis begge stater er enige om korrektionen, men foretagenderne mener den er forkert, kan foretagenderne foranstalte forhandlinger mellem staterne. Hvis staterne stadig er enige, kan de træffe en aftale, som fører til at korrektionen - med respekt af nationale klageordninger - er bindende for foretagenderne. I Danmark er det Told- og Skattestyrelsen, der er kompetent myndighed efter konventionen.

Inden for en frist på tre år efter modtagelsen af underretning om armslængdekorrektionen kan ethvert af foretagenderne klage til skattemyndighederne i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende med henblik på at få ophævet dobbeltbeskatningen. Hvis den myndighed (i Danmark Told- og Skattestyrelsen), som spørgsmålet indbringes for, anerkender, at dobbeltbeskatning har fundet sted eller vil ske, skal myndigheden først søge at løse problemet på egen hånd. Hvis myndigheden ikke herved kan ophæve dobbeltbeskatningen, skal den tage kontakt til myndighederne i den anden stat med henblik på at forhandle om spørgsmålet. Det vil sige, at gensidige forhandlinger vil blive aktuelt, når den myndighed, som har modtaget klagen, mener, at der skal foretages en korrektion i den anden stat.

Hvis staterne ikke inden for en periode på to år er nået til enighed om en fordeling, nedsættes et såkaldt rådgivende udvalg (voldgiftsudvalget), der skal tage stilling til fordelingen af indkomsten mellem foretagenderne. Udvalget er rådgivende, idet myndighederne ikke er bundet af udvalgets afgørelser. Voldgiftsudvalget består af repræsentanter for skattemyndighederne i de involverede stater og af nogle uafhængige medlemmer, der udpeges af de involverede skattemyndigheder.

Foretagenderne kan forelægge voldgiftsudvalget alle oplysninger, beviser eller dokumenter, der forekommer dem nyttige med henblik på den afgørelse, der skal træffes. Foretagenderne kan efter anmodning derom blive hørt eller lade sig repræsentere for voldgiftsudvalget. Foretagenderne har pligt til at fremlægge oplysninger mv., ligesom de har pligt til at give møde for eller lade sig repræsentere for udvalget.

Skattemyndighederne, der er repræsenteret i voldgiftsudvalget, har derigennem lejlighed til at fremlægge den dokumentation m.m., de finder nødvendig.

Voldgiftsudvalget skal træffe afgørelse senest seks måneder efter, at det har fået forelagt sagen. Afgørelsen træffes ved simpelt flertal, men myndighederne er som nævnt ikke bundet af afgørelsen. Det må dog antages, at udvalgets udtalelse vil blive lagt til grund. Hvis myndighederne vælger en anden fordeling, end den udvalget har fastlagt, vil det indebære, at den ene af myndighederne giver afkald på et beskatningsgrundlag, hvilket forekommer usandsynligt, når der tænkes på, at sagen inden den blev forelagt voldgiftsudvalget, har været genstand for forhandling mellem de pågældende myndigheder i op til to år.

Efter konventionen kan foretagenderne som udgangspunkt anvende interne rekursmuligheder og indbringe armlængdespørgsmålet for de nationale domstole sideløbende med, at de midler konventionen omhandler benyttes. Staterne kan dog afskære muligheden for at anvende nationale retsmidler.

I bekendtgørelse nr. 1023 af 13. december 1994 er det således bestemt, at spørgsmål, der omfattes af konventionen, ikke kan behandles i et rådgivende udvalg, hvis spørgsmålet indbringes for danske domstole. Når armlængdespørgsmålet først er afgjort ved landsretten eller Højesteret, vil man ikke kunne igangsætte en voldgiftsprocedure efter konventionen. Armlængdespørgsmålet kan dog godt behandles i det administrative rekursystem, dvs. til og med Landsskatteretten, samtidig med at det behandles efter proceduren i voldgiftskonventionen.

