

Notat af 2. juni 2005 om domstolenes hjemvisning af skattesager til ligningsmyndighederne

SKATTERETSRADET

Den 2. juni 2005

Baggrunden for notatet

Kritikken af, at domstolene i sager om værdiskøn (skatteskøn), hvor de er uenige med skattemyndighederne og underkender ansættelsen, ikke foretager en ny ansættelse men i stedet hjemviser sagen til ligningsmyndighederne til fornyet ansættelse, var oppe i Jyllands-Posten og derefter i Folketingets Skatteudvalg i maj-juni måned 2004. Det kritiseres bl.a., at en skatteyder, der får sin sag hjemvist, risikerer efterfølgende at skulle gå hele vejen til Højesteret, fordi myndighederne ikke respekterer den første dom, men træffer præcis den samme afgørelse, som de traf i første omgang. Det gøres endvidere gældende, at problemet er specielt for skatteområdet, og der henvises i den forbindelse til, at domstolene på ekspropriationsområdet fastsætter den endelige erstatning. Skatteretsrådet blev i anledning af den rejste kritik af den daværende skatteminister anmodet om at se nærmere på problemstillingen for at se, om der er et reelt problem, og hvad der i givet fald kan gøres ved dette.

Når der i det følgende henvises til bestemmelser i skattestyrelsesloven samt til myndighedsbetegnelser mv. på skatteområdet, er det de til og med 31. oktober 2005 gældende regler mv., der henvises til. Med virkning fra den 1. november 2005 ophæves skattestyrelsesloven og erstattes af skatteforvaltningsloven. Den nye organisationsstruktur på skatteområdet har virkning fra den 1. november 2005.

Domstolenes prøvelse af skøn og reaktionen ved tilsidesættelse af skønnet

Skatteskøn adskiller sig fra den form for forvaltningsretligt skøn, der skyldes, at retsreglens beskrivelse af retsfaktum og/eller retsfølgen er tom eller meget upræcis. Ved skatteskøn er det ikke retsreglen, der er problemer med. Skatteskønnet supplerer ikke den manglende beskrivelse af retsfaktum eller retsfølge. Skatteskønnet erstatter beviset. Principielt er det skatteretlige skøn blot et eksempel på det administrative skøn, som er undergivet de regler og begrænsninger, som må udledes af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger.

Om domstolsprøvelsen i skattesager kan formentlig konkluderes, at domstolene ikke udviser tilbageholdenhed, heller ikke på visse af de områder, hvor prøvelsesretten tidligere

blev anset for udelukket eller begrænset, jf. Jens Olav Engholm Jacobsen, "Skatteretten 3", 3. udg. (2000), side 627. Domstolene prøver i skattesager såvel ligningsmyndighedernes retsanvendelse og konkrete subsumption af givne faktiske forhold under skattereglerne, som myndighedernes regeldannelse og forudsætningerne herfor samt i et vist omfang resultatet af visse bevisskøn (skatteskøn).

I ældre teori og praksis antog man, at domstolene alene kunne prøve, om forvaltningsmyndighederne havde handlet lovligt, men ikke om deres dispositioner var hensigtsmæssige eller rimelige. Domstolskontrollen af forvaltningens skønsmæssige afgørelser fik karakter af en prøvelse af, om der forelå tilblivelsesmangler, hvorimod spørgsmålet om skønnetts rimelighed og rigtighed ikke var omfattet af prøvelsen.

Teori og praksis i relation til domstolsprøvelsens intensitet ved skønsmæssige afgørelser har bevæget sig i den retning, at hvis en skatteyder anfægter rigtigheden eller rimeligheden af et skøn, vil domstolene tage denne indsigelse under påkendelse og efterprøve, om der i det konkrete tilfælde har været grundlag for at udøve et skøn, og om skønnet hviler på et sagligt, korrekt og fyldestgørende grundlag.

Hvad angår det egentlige skøn - altså afvejningen af de relevante momenter, der skal tages hensyn til - viser retspraksis, at der udvises en vis tilbageholdenhed fra domstolens side, således at tilsidesættelse ikke sker, medmindre resultatet af skønudøvelsen efter det foreliggende forekommer åbenbart urimeligt eller afviger væsentligt fra det, som efter hvad der foreligger for domstolene, er det rette.

Litteraturen vedrørende spørgsmålet om domstolens prøvelse af forvaltningens skønsmæssige afgørelser, herunder skatteskøn, beskæftiger sig hovedsageligt med, hvordan retstilstanden er, men ikke med baggrunden for denne.

Nogle forfattere finder, at domstolens tilbageholdenhed i relation til forvaltningens skøn har sammenhæng med grundlovens § 63, stk. 1. Den særlige undtagelse i ekspropriations-sager beror på den særlige regel i grundlovens § 73, stk. 3.

Opfattelsen synes således at være, at en korrektion af skønnet ville være at påkende mere end spørgsmålet om øvrighedsmyndighedens grænser, og at grundlovens § 63, stk. 1, derfor vil være til hinder for, at der foretages rettelse.

Nogen støtte for dette synspunkt kan findes i det faktum, at den almindeligt gældende sanktion ved tilsidesættelse af skøn på ekspropriationsområdet før en grundlovsændring i 1953 var annullation og hjemvisning til fornyet taksation. I den forbindelse er det relevant at konstatere, at domstolene først har indført sanktionen "rettelse" efter grundlovsændringen. På dette område har det altså krævet en grundlovsændring, før domstolene har villet foretage rettelse.

I "Forvaltningsret, Almindelige emner", 4. udg. (2004) af Jørgen Mathiassen m. fl., side 377, anføres om domstolens prøvelsesgrundlag:

"Når domstolene i medfør af grundlovens § 63 kan påkende ethvert spørgsmål om øvrighedsmyndighedens grænser, er den almindelige forståelse heraf, at domstolene kan prøve forvaltningens retsanvendelse, men ikke dens skøn."

Heroverfor står bl.a. Bent Christensen, der i UfR 1976 B, side 109, anfører at:

"Grl. § 63 er så rummelig, at det nærmere indhold af gældende ret om domstolsprøvelse fastlægges af domstolene selv. Domstolenes bedømmelse af, hvor langt deres kompetence efter gældende ret strækker sig, bygger i de tvivlsomme tilfælde på mange faktorer. Men mon ikke mere eller mindre bevidste forestillinger om, hvilken rolle domstolene bør spille, er én af dem?"

I "Forvaltningsret, Prøvelse" anfører Bent Christensen på side 177 vedrørende grundlovens § 63's grænser for, hvad lovgivningsmagten kan bestemme:

"Og lovgivningsmagten kan utvivlsomt udvide den nuværende begrænsede prøvelse af skatteskøn. Også domstolenes mulighed for at vælge følger vil formentlig kunne udvides ved lov."

Vedrørende selve domstolenes reaktion, efter at man har tilsidesat forvaltningens skøn konstaterer Bent Christensen i "Forvaltningsret, Prøvelse" (1994), side 71:

"Derimod synes domstolene meget utilbøjelige til selv at foretage skatteskønnet, end ikke i tilfælde hvor der ved syn og skøn under retssagen eller på anden måde er tilvejebragt gode oplysninger."

Af Engholm Jacobsen, "Skatteretten 3", side 642, fremgår om konsekvenserne af en tilsidesættelse af skattemyndighedernes skøn:

"Domstolene vil næppe, selv om faktum giver mulighed herfor, f.eks. fordi der i sagen er optaget syn og skøn, optræde som ligningsmyndighed og foretage ansættelsen, ved f.eks. at erstatte ligningsmyndighedens skøn med domstolens eget. Finder domstolene, at skønnet hviler på et ufuldstændigt eller forkert grundlag, ophæves ansættelsen, og de relevante skønsmomenter vil kunne angives i dommens præmisser."

Det er fast praksis, at domstolene ikke sætter deres eget skøn i stedet for skattemyndighedernes.

Selve skønsudøvelsen er en administrativ opgave, som henhører under skattemyndighederne. Domstolene prøver skønnet, men udøver det ikke selv.

Højesteret har i flere afgørelser haft mulighed for at tage stilling til, hvorvidt følgen af en tilsidesættelse af skatteskønnet bør være en rettelse eller hjemvisning. Der kan bl.a. henvises til dommene trykt i UfR 1971, 581 H, UfR 1975, 196 H, UfR 1978, 660 H og UfR 1982, 1115 H. I disse domme tilsidesætter Højesteret landsrettens ansættelser og hjemviser sagerne til ligningsmyndighederne, idet det fornyede skøn bør udøves af disse.

I UfR 1975, 196 H blev skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse af en skattepligtig indkomst til kr. 100.000, - tilsidesat. Flertallet i landsretten mente herefter ikke, at det var

nødvendigt at hjemvise sagen til fornyet skønsmæssig ansættelse ved ligningsmyndighederne, og de tog herefter skatteyderens påstand om, at hans overførte indkomst skulle ansættes til kr.16.752,- til følge. Landsrettens dom blev anket til Højesteret, og Højesteret udtalte:

"Efter parternes påstande er der enighed om, at den overførte indkomst udgør et mindre beløb end 100.000 kr. Spørgsmålet om, til hvilket beløb den overførte indkomst herefter bør fastsættes, findes at måtte bero på et skøn over en række momenter, herunder de i appellansens påstand nævnte, og dette skøn findes, som af appellanten anført, at burde udøves af ligningsmyndighederne. Ved disses fornyede behandling af sagen vil de i påstanden fremdragne momenter være at tage i betragtning; men der findes ikke i øvrigt at være grundlag for at give retningslinier for skønnet, der vil være at udøve under hensyntagen til samtlige foreliggende omstændigheder."

Herefter foretog ligningsmyndighederne en fornyet skønsmæssig ansættelse, hvorved beløbet blev ansat til kr. 50.000,-, hvilket blev tiltrådt af Landsskatteretten. Skatteyderen var imidlertid utilfreds også med denne afgørelse, og han anlagde herefter en ny retssag, som han tabte ved Vestre Landsrets dom trykt i UfR 1978, 711 V. Af landsrettens dom fremgår bl.a.:

"...at det efter det fremkomne ikke findes godtgjort, at ligningsmyndighederne har undladt at følge de retningslinjer, der gælder for udøvelsen af skønnet over størrelsen af den overførte indkomst, herunder de retningslinjer, der er angivet i Højesterets dom af 20. januar 1975."

Spørgsmålet om fornyet domstolsprøvelse efter hjemvisning er behandlet af daværende kammeradvokat Ole Fentz i "Højesteret 1661-1986", Særudgave af UfR 1986, side 86. Ole Fentz udtaler, at den altovervejende praksis med at hjemvise sådanne sager ikke har ført til et større antal fornyede sagsanlæg efter ligningsmyndighedernes nye afgørelse på grundlag af hjemvisningsdommen. Fentz anfører, at han kun er bekendt med ét tilfælde, hvor en retssag blev gennemført efter fornyet prøvelse, nemlig ovenfor omtalte UfR 1975, 196 H, hvor Højesteret hjemviste sagen til fornyet ansættelse og hvor skatteyderen indbragte ligningsmyndighedernes ændrede ansættelse for Vestre Landsret, dog uden at få medhold (UfR 1978, 711 V).

På baggrund af retspraksis - herunder ikke mindst højesteretspraksis - må det efter Skatteretsrådets opfattelse lægges til grund, at det er domstolenes egen opfattelse, at domstolene ikke bør/kan tiltage sig ligningsmyndighedernes skønsudøvelse.

Det er dog ikke muligt at udlede fra Højesterets domme, om begrundelsen skal findes i grundlovens § 63 eller et andet sted. Muligvis holder domstolene sig også tilbage af respekt for sagkundskab hos forvaltningen. Domstolenes valg af hjemvisning kan således henføres til, at domstolene betragter forvaltningen, herunder ligningsmyndighederne, som værende tættest på det relevante faktum i forbindelse med skønsudøvelsen. Forvaltningen har betydelig erfaring fra lignende sager. Også ressourcspørgsmål spiller antagelig ind, når domstolene holder sig tilbage fra at prøve skønsudøvelsen.

På ét område foretager domstolene rettelse i tilfælde af, at de tilsidesætter forvaltningens afgørelse af en erstatningsudmåling, nemlig ved ekspropriation. Grundlovens § 73, stk. 3, blev indført ved grundlovsændringen i 1953. Af "Danmarks Riges Grundlov med kommentarer", Henrik Zahle, 1. udg. (1999), side 401 fremgår:

"Den i 1953 indførte bestemmelse om indbringelse for domstolene af erstatningens størrelse betød en afgørende ændring i domstolsprøvelsens rækkevidde, idet domstolene efter tidligere praksis alene efterprøvede det af taksationsmyndighederne anvendte vurderingsgrundlag, men ikke erstatningsudmålingen. Bestemmelsen sikrer en tilbundsgående prøvelse, hvori ligger, at domstolene nu selv kan og skal fastsætte den erstatning i kr. og øre, som de finder rigtig...".

Det ses altså, at praksisændringen skyldes den nye bestemmelse i grundloven, hvorefter ethvert spørgsmål om ekspropriationsaktens lovlighed og erstatningens størrelse kan indbringes for domstolene.

Rådets overvejelser om ændring af retstilstanden på skatteområdet

1. Skatteretsrådet har overvejet muligheden for generel lovgivning, men har af flere grunde ikke fundet at kunne pege på lovgivning som en løsningsmodel.

Problemet er generelt for hele forvaltningen og ikke kun for så vidt angår skatteområdet. Problemstillingen skyldes forfatningsretlige spørgsmål om afgrænsningen mellem den lovgivende, den udøvende og den dømmende magt - herunder domstolenes uafhængighed. Der er ikke i teorien enighed om lovgivers mulighed for at fastsætte regler om domstolsprøvelsen grundlag og indhold.

Usikkerheden om, hvorvidt lovgiver overhovedet vil kunne udvide prøvelsesretten, eller om dette kræver en grundlovsændring, samt de tidsmæssige aspekter i forbindelse med en eventuel lovgivning, der vil indebære ændring af lovgivningen på Justitsministeriets ressortområde og må antages at ville indebære forudgående behandling i Retsplejerådet og høring af domstolene, Advokatrådet m.fl., taler imod lovgivning. Hertil kommer den omstændighed, at der umiddelbart synes at være tale om et problem af mere begrænset omfang, jf. også den omstændighed, at kritikken i Jyllands-Posten er baseret på enkelte afgørelser, der hovedsageligt er af ældre dato (2 af sagerne er fra 70'erne).

Den ene af de sager, der blev omtalt i Jyllands-Posten den 17. maj 2004, handler om fastsættelsen af handelsværdien af en minoritetsaktiepost pr. den 19. maj 1993. Det fremgår af Vestre Landsrets dom, der er offentliggjort i TfS 2004, 403, at domstolene ikke har fastslået, at Ligningsrådets kursfastsættelse var forkert. Landsretten hjemviste sagen til fornyet skønsmæssig ansættelse af handelsværdien, da der under domsforhandlingen fremkom nye væsentlige oplysninger om kursfastsættelsen. Da hverken skønsmændene eller Landsskatteretten havde haft kendskab til disse oplysninger, hvilede skønnet på et ufuldstændigt grundlag. På det nye - og nu fuldstændige grundlag - fandt Ligningsrådet, at kursværdien måtte fastsættes uændret til kurs 250.

I forbindelse med overvejelser om ændring af reglerne om domstolsprøvelse af skøn på det skatteretlige område bør man også være opmærksom på den mulige forøgelse af såvel antallet af retssager som belastningen af domstolene, som kan blive konsekvensen af en sådan ændring. Retsplejerådet har beskæftiget sig en del med den belastning af domstolene, herunder navnlig Højesterets ressourcer, som skyldes skattesager. Holdningen har været, at belastningen allerede efter de gældende regler er for stor, jf. Retsplejerådets betænkninger nr. 1348/1997 og 1401/2001. Også af den grund vil der være anledning til, at Retsplejerådet inddrages i eventuelle overvejelser om ændringer, som kan udløse yderligere belastning af domstolenes ressourcer.

Man kan - og skal - efter Skatteretsrådets opfattelse ikke forsøge at tvinge domstolene til at påtage sig de ligningsmæssige opgaver, som det tilkommer ligningsmyndighederne at udføre. Selv om det måske for den enkelte skatteyder vil virke procesbesparende, hvis domstolene satte sin egen afgørelse i stedet for forvaltningens, ville det kunne få skattesagerne til at svulme op og medføre en urimelig belastning af domstolene - ikke mindst Højesteret. Hvis domstolene altid rettede beløbet til et efter deres egen opfattelse rigtigere beløb, kunne man også frygte, at antallet af prøvelsessager ville stige kraftigt - herunder også antallet af sager, der vil blive indbragt for Højesteret. Selv om Skatteministeriet kun anker til Højesteret i et meget begrænset omfang og kun i principielle sager eller sager, hvor særlige grunde i øvrigt taler derfor, vil man ikke kunne forhindre skatteyder i at anke til Højesteret i håbet om at få en anden og mere gunstig ansættelse.

Skatteområdet er et område, hvor domstolenes og navnlig Højesterets afgørelser har stor præjudikatsværdi. Højesteret har tidligere været fremme med udtalelser hvoraf fremgår, at rettens kapacitet i for høj grad anvendes til at behandle sager, som ikke bør finde deres endelige afgørelse ved landets øverste domstol, herunder sager, hvis udfald i det væsentlige afhænger af bevismæssige vurderinger og, at Højesterets behandlingsform ikke er udformet til eller særlig egnet til vurdering af sådanne bevisspørgsmål. Det er derfor efter Skatteretsrådets opfattelse vigtigt ikke at pege på løsningsmodeller, der vil kunne forlænge sagsbehandlingstiden for de principielle sager, der må være Højesterets hovedopgave.

Endelig vil der kunne fremføres retssikkerhedsmæssige betænkeligheder ved en retstilstand, hvor landsretten i stedet for at hjemvise foretager rettelse og sætter sit eget skøn i stedet for ligningsmyndighedernes, fordi der herved mistes ankemuligheder. Herimod kan dog anføres, at dette af mange nok ikke vil blive betragtet som et problem, jf. hele den rejste problemstilling, fordi de fleste skatteydere bare er interesseret i at få afsluttet sagen så hurtigt som muligt.

2. Skatteretsrådet har på baggrund af de anførte betragtninger overvejet forskellige løsninger, som ikke kræver lovgivning, og hvor man opretholder kompetenceordningen, således at skønsudøvelsen henhører under skattemyndighederne, og kontrolfunktionen under domstolene. Henset til, at skattemyndighederne generelt er tættest på det relevante faktum, og ikke som domstolene er bundet af forhandlingsmaksimen, forekommer dette også at være det rigtigste.

Når domstolene hjemviser en sag til fornyet behandling ved ligningsmyndighederne, vil de ofte i præmisserne angive retningslinierne for skattemyndighedernes fornyede skøn. En udvidet brug af angivelsen af, ud fra hvilke hensyn afgørelsen skal træffes, vil efter rådets opfattelse i vidt omfang kunne løse de problemer, der har været påpeget. Retningslinierne i præmisserne kan i større eller mindre grad begrænse ligningsmyndighedernes mulighed for ved sagens genoptagelse at udøve et friere skøn. Parternes advokater bør fremdrage de momenter, der skal lægges vægt på i præmisserne. Skatteministeriets advokat, Kammeradvokaten, har efter rådets opfattelse en særlig forpligtelse til under sagen at søge at opnå, at domstolen i præmisserne til sin dom kommer med retningslinier for den fornyede sagsbehandling, når en sag hjemvises til fornyet skøn hos ligningsmyndighederne.

TfS 2004, 903 H om beskatning af fiktiv leje i et anpartsselskab for hovedanpartshaverens rådighed over selskabets sommerhus er et eksempel på, at Højesteret er gået langt med hensyn til at vejlede skattemyndighederne om et nyt skøn. Højesteret stadfæstede landsrettens hjemvisning af sagen. Dette er, jf. ovenfor, i overensstemmelse med normal praksis, hvorefter domstolen ikke sætter sit eget skøn i stedet for et tilsidesat myndighedsskøn, selv om der foreligger syn og skøn, men hjemviser sagen til fornyet prøvelse hos skattemyndighederne. Højesteret nøjes imidlertid ikke med som landsretten at vejlede om skønnets udøvelse, men udtaler direkte på baggrund af erklæringerne i sagen, at selskabet ved at stille sommerhuset til rådighed for et udlejningsselskab kunne have opnået en nettoindtjening på ca. 53.000 kr. i det pågældende indkomstår. Som anført af Hanne Søgaard Hansen i en kommentar til dommen i TfS 2005, 353 er fordelene ved denne meget præcise vejledning, at Højesteret, selv om retten ikke direkte selv foretager skønnet, har givet så klare retningslinier for skønnet, at man må undgå uenighed om skønnet i 1. instans med risiko for nye klagesager herom.

3. Professor Erik Werlauff har i pressen været fremme med et forslag om, at domstolene, når skattemyndighedernes afgørelse underkendes, samtidig giver de to parter en frist til at blive enige om en ny skatteansættelse. Sker dette ikke, fortsætter sagen ved domstolene, som derefter tager stilling til tallene. På den måde er domstolene med til at "holde snor" i sagen.

Forslaget synes at indebære, at domstolene deler sagen op og træffer først en principafgørelse og dernæst evt. senere sætter tal på. Forslaget må skulle forstås således, at retten efter at have afsagt deldom i sagen - hvis parterne ikke er blevet enige - skal genoptage sagen og i sidste instans træffe den skønsmæssige afgørelse, som man i første instans netop har afvist at træffe, fordi kompetencen hertil ligger hos skattemyndighederne. Modellen må derfor formodes at ville møde modstand hos domstolene og må endvidere antages (som minimum) at kræve ændring af retsplejeloven, hvorfor forslaget af de ovenfor anførte grunde efter rådets opfattelse må afvises.

Der er derimod ikke noget til hinder for - hvilket da også i et vist omfang allerede sker i praksis - at domstolen efter dømsforhandlingen kommer med sin tilkendegivelse vedrørende sagen og giver parterne en frist til at forlige sagen.

4. Det er Skatteretsrådets opfattelse, at man vil kunne nå langt ved en ændret tilrettelægning fra parternes side af skattesagerne. Hvor man i dag i vidt omfang får en principafgørelse ved domstolene, og først derefter tager ligningsmæssig stilling til sagerne, skal man i langt højere grad tilstræbe, at basis er på plads før domsforhandlingen og helst, at der er taget ligningsmæssig stilling, før en sag overhovedet når frem til domstolene.

I det omfang det er muligt, skal Kammeradvokaten efter rådets opfattelse sammen med skatteyderens advokat søge at tilrettelægge en retssag således, at der bliver truffet endelig afgørelse i sagen enten i form af et forlig eller i form af en endelig afgørelse fra domstolen.

Hvis betingelserne for at foretage annullation er tilstede, er spørgsmålet i den forbindelse, hvor langt domstolene vil gå i retning af at ændre skattemyndighedernes afgørelse - foretage rettelse - og ikke blot ophæve ansættelsen (annullation) og hjemvise.

Parternes påstande og anbringender skal tillade rettelse. Helt afgørende er også, at der skal foreligge eller tilvejebringes et tilstrækkeligt grundlag for domstolens anvendelse af reaktionen rettelse. Hvis der under retssagen i form af oplysninger, erklæringer fra parterne etc. tilvejebringes manglende oplysninger herunder om de økonomiske konsekvenser af parternes påstande og anbringender, der bevirker, at domstolens stillingtagen til et eller flere bestemte tvistpunkter giver et entydigt resultat, synes domstolen at kunne træffe den endelige afgørelse.

Når skattemyndighederne tilsidesætter et punkt i skatteyderens selvangivelse, foretager myndigheden som udgangspunkt ikke en nærmere ligningsmæssig efterprøvelse af skatteydernes tal. Hvis skattemyndighederne i forbindelse med, at skatteyder påklager en ansættelse, foretog denne prøvelse af skatteydernes talmateriale, ville man på et tidligt tidspunkt i sagen have en bedre basis. Det kunne være for Landsskatteretten eller eventuelt allerede for skatteankenævnet. Landsskatteretten eller skatteankenævnet skulle bede skattemyndigheden om at foretage en talopgørelse, der viser konsekvensen af, at skatteyder får medhold. Kammeradvokaten og skatteydernes advokat kunne også under forberedelsen af en retssag tage en dialog om, hvad resultatet bør være, hvis skatteyder får medhold i det principielle og sagen hjemvises. Kammeradvokaten vil selvfølgelig i denne proces skulle være i tæt kontakt med de lokale skattemyndigheder.

En fordel ved at sætte de øgede ressourcer ind allerede under den administrative behandling vurderes at være, at man måske herved ligefrem helt kunne undgå nogle retssager (og måske endog nogle landsskatteretssager).

Det kan anføres, at det vil være spild af ressourcer, hvis skattemyndighederne skal bruge ressourcer på at finde ud af, hvad resultatet skal være, hvis skatteyder får medhold i det principielle, før man rent faktisk ved, om dette bliver tilfældet. Spørgsmålet er dog, hvor stort ressourceforbruget vil være, da antallet af hjemviste sager er relativt begrænset. Ifølge Kammeradvokaten er der i perioden 1. september 2003 til 1. september 2004 afsluttet i alt 350 retssager. Heraf er der sket hjemvisning helt eller delvist i 22 sager.

Antallet af sager, hvor der er nedlagt påstand om hjemvisning - hvilket ikke foreligger oplyst - siger dog mere end antallet af sager, hvor der er sket hjemvisning, når ressourceforbruget skal vurderes.

De ressourcer, der skal anvendes, vil i vidt omfang skulle have været anvendt alligevel, blot på et andet og senere tidspunkt. Efter rådets opfattelse vil en øget resourceindsats under den administrative rekurs endvidere kunne føre til, at sagen skifter aspekt. Alt i alt vil gevinsten ved en grundigere forberedelse kunne være bedre oplyste sager og måske ligefrem færre sager.

Det må dog erkendes, at der kan være sager, hvor det vil være mindre hensigtsmæssigt at foretage talopførelsen. Der kan f.eks. være sager, hvor det vil være forbundet med meget store rådgiveromkostninger for skatteyder at opgøre den skattepligtige indkomst, og hvor også skatteyder derfor kan være interesseret i først at få en afgørelse af det principielle spørgsmål og dernæst "få sat tal på". Et eksempel herpå er sager om fuld skattepligt. Rådet finder derfor ikke, at en ændret praksis vedrørende tilrettelæggelsen af skattesager ubetinget skal gælde for alle sager.

Efter rådets opfattelse vil det imidlertid i en stor del af de sager, hvor der i dag sker hjemvisning, være muligt ved en ændret tilrettelæggelse fra parternes side af sagerne at få en endelig afgørelse ved domstolene gennem en tidligere ligningsmæssig stillingtagen til talene i skønssager og/eller en større dialog mellem parterne under sagens forberedelse. Hvis parterne kommer med beløbspåstande, som der er enighed om alt afhængig af, hvorledes domstolens stillingtagen til sagens principielle spørgsmål falder ud, ses domstolens stillingtagen at ville indebære et entydigt resultat. Hjemvisning til ligningsmyndighederne synes herved at blive overflødig, og domstolen synes at ville kunne træffe den endelige afgørelse.

5. Det er rådets umiddelbare opfattelse, at Landsskatteretten er begyndt på i stigende omfang at afsige såkaldte delkendelser eller principkendelser, der principielt er at sammenligne med en hjemvisning. Efter § 17, stk. 2, i Landsskatterettens forretningsorden kan Landsskatteretten således i særlige tilfælde træffe en afgørelse i form af en kendelse, der uden beløbsmæssig opgørelse alene fastlægger de principper, hvorefter den påklagede afgørelse skal træffes. Told- og Skattestyrelsen skal herefter foranledige, at afgørelsen træffes i overensstemmelse med Landsskatterettens anvisning. I praksis er opgaven med at foretage den fornyede skatteansættelse udlagt til den kommunale skattemyndighed.

Det er rådets opfattelse, at det er vigtigt, at Landsskatteretten ved klagebehandlingen ikke er tilbageholdende med at efterprøve skattemyndighedernes skøn og eventuelt selv udøve et skøn og foretage en beløbsopgørelse. Landsskatteretten er - uagtet at den har en betydelig uafhængighed og et vist judicielt præg - ikke en domstol, men den øverste administrative klageinstans i en række sager. Rådet erkender dog, at det ikke altid vil være hensigtsmæssigt, hvis Landsskatteretten skal gå ind i og eventuelt foretage en talopførelse. Afsigelse af delkendelse kan eksempelvis tænkes i sager om skattepligt eller lignende situationer, hvis Landsskatteretten på grund af kendelsens resultat skal foretage en egentlig

ligning. Afsigelse af principkendelser efter § 17, stk. 2, bør dog efter rådets opfattelse være undtagelsen, medmindre skatteyder har et ønske herom.

6. Hvis der ikke kan påvises fejl i grundlaget for et af skattemyndighederne udøvet skøn, kan det være meget vanskeligt for skatteyder at få tilsidesat skønnet. Ofte kan der kun gennem syn og skøn tilvejebringes et tilstrækkeligt kvalificeret grundlag for at anfægte skønnets rigtighed.

Adgangen til at få foretaget et egentligt syn og skøn efter retsplejelovens regler må anses for at være en meget væsentlig sikring af skatteyderens retsstilling. Ud over under retssager er der adgang til at udmelde syn og skøn i sager ved Landsskatteretten samt ved behandlingen af anmodninger om bindende forhåndsbesked, der verserer ved Ligningsrådet. Regler herom findes i § 20 b og § 30 i skattestyrelsesloven, der foreskriver anvendelse af retsplejelovens § 343 om isoleret bevisoptagelse. Isoleret bevisoptagelse foregår i overensstemmelse med de almindelige regler om bevisførelse, herunder reglerne i retsplejelovens kapitel 19 om syn og skøn.

Syn og skøn er principielt velegnet i alle sager, der indeholder et skønselement. Der kan ikke afholdes syn og skøn om retlige spørgsmål.

Syn og skøn vil ofte være af afgørende betydning for skatteyderens muligheder for at anfægte resultatet af skattemyndighedernes skøn. Et syn og skøn kan dog også føre til yderligere forhøjelse af skatteansættelsen, jf. TfS 2001, 368 H. Er der tale om en landsskatte retssag, kan dette dog afværges ved omgående at fratage klagen til Landsskatteretten, når syns- og skønserklæringen foreligger, således at skatteankenævnets afgørelse står ved magt.

Skatteyderen kan også risikere, at et syn og skøn støtter skattemyndighedernes vurdering. Tilsidesættelse af skattemyndighedernes skøn ved domstolene er ikke nødvendigvis en konsekvens af en afvigende syn- og skønsvurdering. Hvis afvigelsen mellem syns- og skønsmændens vurdering og skattemyndighedernes skøn er beskeden, vil der normalt ikke være grundlag for en tilsidesættelse af skatteskønnet. Der findes i retspraksis adskillige eksempler på, at domstolene ikke har tilsidesat skattemyndighedernes skøn, selv om dette ikke svarer til syns- og skønsmændens. Det kan være fordi, forskellen mellem skattemyndighedernes og skønsmændens vurdering er så lille, at der ikke er grundlag for at fastslå, at skattemyndighederne ved skatteskønnet er gået ud over de rammer, der tilkommer dem. Selv om afvigelsen mellem syns- og skønsmændens vurdering og skatteskønnet er væsentlig, er det dog ikke en garanti for, at domstolene vil tilsidesætte skattemyndighedernes skøn, jf. TfS 2000, 183 H og TfS 2001, 80 Ø, der er eksempler på, at en syns- og skønserklæring er af så dårlig kvalitet, at den ikke er anset for egnet som grundlag for tilsidesættelse af et skatteskøn.

Trods det anførte vil syn og skøn ofte være det bedste instrument, hvis skatteyder vil anfægte et urimeligt skatteskøn. Skatteretsrådet har på den baggrund overvejet muligheden for at indføre adgang til at udmelde syn og skøn efter retsplejelovens § 343, allerede mens

sagen verserer ved skatteankenævnet. Det virker efter rådets opfattelse ikke hensigtsmæssigt, at skatteyderen i en sag, der er egnet til at afgøre ved syn og skøn, skal afvente en "forkert" afgørelse ved ankenævnet samt en indledende sagsbehandling ved Landsskatteretten, før end syn og skøn kan påbegyndes. Det må være i alle parter interesse, at det mest korrekte grundlag for afgørelse af sagen fremkommer på så tidligt tidspunkt som muligt. For de sager, hvor syn og skøn kan tilføre sagerne væsentlige, nye oplysninger, udsydes den reelle sagsbehandling til Landsskatteretten, sådan som retstilstanden er i dag. Skatteretsrådet finder ikke en sådan klagesagsstruktur hensigtsmæssig, hverken for skatteyderen eller for skattemyndighederne. Især for skatteyderen kan den forlængede sagsbehandlingstid være særdeles belastende. I det omfang sagen kan sluttes, når syns- og skønresultatet foreligger, vil sagen kunne afsluttes hurtigere, end hvis sagen skal frem til Landsskatteretten, før syn og skøn foretages, hvilket vil give skatteyderen en betydelig større retssikkerhed. Ud over, at sagen ofte vil kunne afgøres hurtigere, vurderes fremgangsmåden tillige at ville være omkostningsbesparende. Skatteyder slipper både for omkostningerne ved at skulle føre sagen videre til Landsskatteretten samt for det ressourceforbrug, det i øvrigt indebærer at føre en skattesag, hvilket kan være særdeles tidsmæssigt belastende for skatteyderen. Hertil kommer fordelene ved, at skatteyder på et tidligere tidspunkt opnår et overblik over sin økonomiske situation. Også for det offentlige vurderes der at kunne blive tale om besparelser ved, at sagen kan finde sin afslutning på et tidligere tidspunkt.

Selv om et syn og skøn principielt ikke er bindende for skattemyndighederne, er det rådets vurdering, at skattemyndighederne i praksis vil være tilbøjelige til at korrigere skatteskonnet, hvis der foreligger en god og velfunderet syns- og skønserklæring. Det må antages, at der rent faktisk skal mere til for at få tilsidesat skatteskonnet som urimeligt ved domstolene end i den administrative rekurs. Domstolene tilsidesætter således, jf. ovenfor, kun skattemyndighedernes skøn, hvis der er et sikkert grundlag for at kunne fastslå, at skønnet er åbenbart urimeligt eller åbenbart urigtigt. Det gælder derfor principielt for skatteyderen om at fremlægge alle de oplysninger og dokumentation, der understøtter den pågældende synspunkt om, at skønnet har ført til et urimeligt resultat, inden sagen når frem til domstolene.

Afholdelse af syn og skøn ved behandlingen af en skattesag ved skatteankenævn efter retsplejelovens § 343 må efter den nuværende formulering af skattestyrelseslovens § 30 antages ikke at kunne finde sted. Spørgsmålet er dog omtvistet, jf. således bl.a. Erik Hørlyck i "Syn og skøn", 3. udg. (2004), side 44 f. Til støtte for, at der ikke kan udmeldes et formelt syn og skøn for skattemyndighederne, kan bl.a. henvises til bemærkningerne til L 6 FT 1989/90, hvor det blev anført, at den daværende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 29, nu § 31, om indbringelse af sager for domstolene stillede sig hindrende i vejen for udmeldelse af syn og skøn, mens sagen verserede for Landsskatteretten. Det var således et af argumenterne for at indføre de regler om syn og skøn i skattestyrelsesloven, der nu findes i § 30.

Der vil dog næppe være noget til hinder for, at et skatteankenævn og en skatteyder aftaler, at der skal afholdes et udenretligt syn og skøn uden medvirken af en domstol. Et sådant

udenretligt syn og skøn vil imidlertid ikke have samme beviskraft som et syn og skøn efter retsplejelovens § 343. Det er således netop sagernes placering ved byretterne og anvendelse af retsplejelovens regler, der giver syns- og skønsrapporterne den særlige status, de har.

En syns- og skønserklærings bevisværdi vil afhænge af dens kvalitet. Rådet finder derfor, at det er vigtigt, at det bliver muligt at udmelde syn og skøn efter retsplejelovens § 343 for skatteankenævn. Selv om man ved et udenretligt syn og skøn kan aftale, at de principper og fremgangsmåder, der gælder efter retsplejelovens § 343, skal finde anvendelse, vil et udenretligt syn og skøn ikke have samme retskraft som et syn og skøn efter retsplejelovens § 343. Hvis syn og skøn for skattemyndighederne er foretaget efter § 343, vil syn- og skønsrapporten i givet fald også kunne følge sagen til Landsskatteretten og domstolene.

Lovgivning er også nødvendig, hvis der skal være adgang til dækning af omkostninger til syn og skøn ved skatteankenævn. Efter skattestyrelseslovens § 33 a, stk. 3, kan Landsskatteretten bestemme, at udgifter til syn og skøn, der er eller vil blive afholdt til syn og skøn i en landsskatteretssag, skal godtgøres fuldt ud. Tilsvarende gælder Ligningsrådet i sager om bindende forhåndsbesked. Ved indførelsen af adgang til syn og skøn i sager ved skatteankenævnene bør der efter rådets opfattelse også ske konsekvensændring af reglerne om omkostningsdækning, således at der også for ankenævnene bliver mulighed for fuld omkostningsdækning. I modsat fald kan adgangen til syn og skøn ved skatteankenævnene ikke forventes brugt i praksis.

Principielt bør der efter rådets opfattelse indføres adgang til syn og skøn på så tidligt et tidspunkt som overhovedet muligt for at sikre en reel afgørelse af sagen på det tidligst mulige tidspunkt. Med strukturreformen etableres der en statslig enhedsforvaltning på skatteområdet. Efter Skatteretsrådets opfattelse kunne man i den forbindelse overveje, om adgangen til syn og skøn skulle indføres allerede, mens sagen verserer for 1. instans.

Told- og Skattestyrelsen overtog i 1996 opgaven som partsrepræsentant fra skatteankenævnene i sager for Landsskatteretten, hvor der begæres syn og skøn. Styrelsen møder enten selv eller ved regionerne og kan ligeledes beslutte at møde ved Kammeradvokaten. De statslige skattemyndigheder har således fået opbygget erfaring med syns- og skønstituttet, som efter rådets opfattelse vil kunne udnyttes, når ligningen overgår til staten, og når skatteankenævnene endvidere bliver statslige.

7. Som det fremgår af teori og retspraksis, jf. ovenfor, tager domstolene ikke konkret stilling til tallene og erstatter skattemyndighedernes skøn med sit eget, selv ikke hvor der ved syn og skøn er tilvejebragt gode oplysninger.

Skatteministeriet kan dog finde, at de under en retssag fremkomne oplysninger, f.eks. ved et syn og skøn vedrørende kursfastsættelsen af et pantebrev i en fast ejendom, er så klare, at det skønnes forsvarligt eventuelt efter at have hørt ligningsmyndigheden at forlige

retssagen, således at man accepterer en bestemt kursværdi på pantebrevet i stedet for, at kursspørgsmålet hjemvises til en fornyet behandling hos ligningsmyndigheden.

Skatteministeriet har overfor rådet oplyst, at man i lyset af presseomtalen af sager om værdiskøn i maj-juni måned 2004 i en konkret sag i juli måned 2004 har taget hul på en ændret sagsgang i skønssager. Retssagen drejede sig om handelsværdien af nogle anparter i et selskab. Denne værdi afhang af værdien af selskabets altdominerende aktiv, en ejendom. På baggrund af en skønsmandsvurdering, der fremkom under retssagen, var det Kammeradvokatens opfattelse, at skattemyndighedernes skøn ikke ville blive godkendt af domstolen - men heller ikke det af skatteyder selvangivne beløb. Efter den praksis, som domstolene fører i skønssager, forventede Kammeradvokaten, at domstolen ville sende sagen tilbage til ligningsmyndighederne til nyt skøn med direktiv om at tage hensyn til skønsmandens vurdering. I stedet for at få sagen hjemvist valgte ministeriet efter indstilling fra Kammeradvokaten en forligsmæssig løsning på sagen.

8. Et af de punkter ved den gældende retstilstand, der har været genstand for kritik, er, at det er den samme myndighed, der har behandlet sagen i første omgang, der også skal behandle den, når der sker hjemvisning.

Rådet har derfor overvejet, om der kunne etableres en ordening, hvorefter skatteyderen får mulighed for en fornyet behandling af sagen hos en anden skattemyndighed, end den der traf den oprindelige afgørelse, hvis skatteyderen ønsker det. Skatteretsrådet anbefaler, at man fastsætter regler om, at en sag skal nybehandles af en skattemyndighed i et andet lokalområde med mulighed for at gå videre med sagen til et nyt skatteankenævn, hvis skatteyderen ønsker det. Alternativt kunne den fornyede sagsbehandling foretages af Ligningsrådet, der har den fornødne sekretariatsfunktion i Told- og Skattestyrelsen.

Et særligt problem foreligger, hvor afgørelsen, der hjemvises, er truffet af Ligningsrådet. Dette var tilfældet i én af de sager, der har været fremme i pressen. Sagen er offentliggjort i TfS 2004, 403. Det kan i denne situation være vanskeligt at pege på en alternativ myndighed, der i givet fald ville kunne foretage den fornyede sagsbehandling. Hvis Ligningsrådet har truffet afgørelsen i 1. instans, skal den fornyede sagsbehandling efter rådets opfattelse foretages af Landsskatteretten.

9. Rådet har endelig drøftet spørgsmålet om omkostningsgodtgørelse i de sager, hvor domstolene foretager hjemvisning til fornyet ansættelse hos skattemyndighederne. Skatteministeriet har i den forbindelse over for rådet oplyst, at ministeriet fortolker godtgørelsesbestemmelserne således, at der - i tilfælde, hvor skatteyder ved domstolene har fået fuldt eller overvejende medhold - skal ydes 100 pct. omkostningsgodtgørelse ved 1. instansens hjemvisningsbehandling af sagen. Betragtningen er, at klagesagen først afsluttes ved hjemvisningsinstansens afgørelse. Påklages denne afgørelse, godtgøres der efter de almindelige regler. Stadfæster klageinstansen den nye ansættelse, kan der kun gives 50 pct. dækning. Får skatteyderen derimod medhold ved klageinstansen, ydes der 100 pct.'s omkostningsdækning også for denne instans. Skatteretsrådet finder, at denne fortolkning yder skatteyderen en tilstrækkelig retssikkerhed.

Reglerne om omkostningsgodtgørelse er omtalt i afsnit K i Told- og Skattestyrelsens procesvejledning 2005-1. I afsnit K.3.1 om de godtgørelsesberettigede udgifter anføres vedrørende hjemvisning følgende:

"I sager, hvor der sker hjemvisning til den lignende myndighed, ydes der godtgørelse af udgifterne til sagkyndig bistand forbundet med behandlingen af den hjemviste afgørelse ved den lignende myndighed."

Dette afsnit skal læses i sammenhæng med afsnit K.1, hvor reglerne for, hvornår der ydes henholdsvis 50 pct.'s og 100 pct.'s godtgørelse er beskrevet generelt.

Har skatteyder fået fuldt eller overvejende medhold i sagen ved domstolene, følger det således af sammenhængen, at der også ydes 100 pct.'s godtgørelse ved hjemvisningsinstansens behandling af sagen.

Konklusion

Rådet finder ikke, at problemstillingen vedrørende hjemvisning i sager om værdiskøn er egnet til at blive løst ved lovgivning i Justitsministeriets regi.

En udvidet brug af angivelsen af de relevante skønsmomenter i dommens præmisser i forbindelse med hjemvisning til ligningsmyndighederne til fornyet ansættelse vil efter rådets opfattelse i vidt omfang kunne afhjælpe de påpegede problemer. Kammeradvokaten skal efter rådets opfattelse under retssagen søge at opnå, at domstolen i præmisserne til sin dom kommer med retningslinjer for skønsudøvelsen, når der sker hjemvisning.

Det er efter rådets opfattelse vigtigt, at Kammeradvokaten aktivt medvirker til, at en retssag finder sin endelige afgørelse for domstolene, således at man så vidt muligt helt undgår hjemvisning. Efter Skatteretsrådets opfattelse vil det i en stor del af de sager, hvor der i dag sker hjemvisning, være muligt ved en ændret tilrettelæggelse fra parternes side af sagerne at få en endelig afgørelse ved domstolene gennem en tidligere ligningsmæssig stillingtagen til tallene i skønssager og/eller større dialog mellem parterne under sagens forberedelse. Hvis parterne kommer med beløbspåstande, som der er enighed om alt afhængig af, hvorledes domstolens stillingtagen til sagens principielle spørgsmål falder ud, opnår man, at domstolens stillingtagen til sagens tvistpunkt(er) indebærer et entydigt resultat. Domstolen synes herved også at kunne træffe en endelig afgørelse uden derved at skulle agere ligningsmyndighed. Hvis man sætter øgede ressourcer ind allerede under den administrative behandling, burde man efter rådets opfattelse måske ligefrem helt kunne undgå nogle retssager.

Det er efter rådets opfattelse endvidere vigtigt, at Landsskatteretten kun helt undtagelsesvis benytter adgangen til at afsige de såkaldte delkendelser eller principkendelser. Landsskatteretten, der er en administrativ klageinstans og ikke en domstol, skal ikke udvise tilbageholdenhed med at efterprøve skattemyndighedernes skøn og eventuelt selv udøve et skøn og sætte tal på.

Rådet anbefaler, at der fastsættes regler om, at skatteyder ved hjemvisning får mulighed for en fornyet behandling af sin sag af skattemyndighederne i et andet lokalområde. I de tilfælde, hvor Ligningsrådet som 1. instans har truffet den afgørelse, som hjemvises, anbefaler rådet, at den fornyede sagsbehandling foretages af Landsskatteretten.

Skatteretsrådet finder endelig, at der ud fra ønsket om at sikre en reel afgørelse på et så tidligt niveau som overhovedet muligt bør indføres adgang til syn og skøn med mulighed for fuld omkostningsdækning allerede på skatteankenævnsniveau. I forbindelse med, at ligningen som led i strukturreformen overgår til staten, kunne det overvejes at indføre adgang til syn og skøn allerede, mens sagen verserer for 1. instansen.