

SKATTEPROCES

2. udgave

Poul Bostrup
Susanne Dahl
Hans Henrik
Bonde Eriksen

JURIST- OG ØKONOMFORBUNDETS FORLAG

Skatteproces
2. udgave
© 2002 by Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Alle rettigheder forbeholdes.
Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse eller
mangfoldiggørelse af denne bog eller dele heraf er
uden forlagets skriftlige samtykke ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.

Omslag tilrettelagt af Morten Højmark
Tryk: Gentofte Tryk
Printed in Denmark 2002
ISBN 87-574-0686-3

Jurist- og Økonomforbundets Forlag
Lyngbyvej 17
Postboks 2702
2100 København Ø

Telefon: 39 13 55 00
Telefax: 39 13 55 55
e-mail: fl@djoeef.dk
Homepage: www.djoeef-forlag.dk

Indholdsfortegnelse

| | |
|---|----|
| Indledning | 15 |
| Forkortelser | 16 |
| Kapitel 1. Skattesystemet, grundlæggende træk | |
| 1.1. Skattesystemet | 17 |
| 1.2. Bindende forhåndsbesked | 18 |
| 1.3. Forskudsregistreringen | 18 |
| Forskudsregistrerings- og klagemyndighed | 22 |
| Tilsyn med forskudsregistreringen | 23 |
| 1.3. Selvangivelsen | 23 |
| Selvangivelsesfristen | 24 |
| 1.4. Lignings- og kontrolopgaven | 26 |
| Ligningsfrist og ligningsplan | 27 |
| 1.5. Revisionsfristen (Omligningsfristen) | 30 |
| 1.6. Genoptagelser | 31 |
| 1.7. Klage og domstolsprøvelse | 31 |
| Kapitel 2. Forfatningsret og skatteforvaltningens placering i statsbilledet. Ombudsmanden. Retskilderne på skatteområdet | |
| 2.1. Magtens deling – legalitetsprincippet..... | 33 |
| Skærpet hjemmelskrav på skatteområdet | 34 |
| Skattemyndighederne | 35 |
| Skatteforvaltningens opgaver | 35 |
| 2.2. Folketingets Ombudsmand | 36 |
| Klage til ombudsmanden | 37 |
| Ombudsmandens konkrete beføjelser | 37 |
| Reaktion | 38 |
| 2.3. Retskilderne og disses fortolkning | 39 |
| 2.3.1. Retskilder | 39 |
| Lovgivning | 39 |
| Retskildemæssig betydning | 39 |
| EU-retskilder | 41 |
| Retskildemæssige betydning | 41 |

| | |
|--|----|
| Dobbeltbeskatningsoverenskomster | 43 |
| Retskildemæssig betydning | 43 |
| Loves forarbejder | 44 |
| Retskildemæssig betydning | 45 |
| Retskilder hidrørende fra skattemyndighederne | |
| – Administrativt fastsatte forskrifter | 46 |
| Anordningen | 46 |
| Den generelle tjenestebefaling | 47 |
| Borgerens mulighed for at støtte ret på cirkulærer | 49 |
| Praksis | 52 |
| Administrativ praksis | 52 |
| Retssædvane | 54 |
| 2.3.2. Fortolkning – den konkrete anvendelse af kilderne | 55 |
| Prognose teori – gældende ret..... | 55 |
| Omgåelse..... | 56 |
| Forvaltningsafgørelser bindende virkning | 56 |
| Tilsidesættelse af praksis og SSL § 35, stk. 1, nr. 7 | 58 |
| Skønsspørgsmål og praksis..... | 59 |
| Retsspørgsmål og praksis..... | 59 |
| Retsbeskyttede forventninger af individuel art..... | 59 |
| Kravene til tilkendegivelsens karakter | 62 |
| Indflydelse på skatteyderens dispositioner | 64 |
| Bristende forudsætninger for tilkendegivelsen..... | 65 |

Kapitel 3. Skattemyndighedernes opgaver og organisation

| | |
|--|----|
| 3.1. Indledning | 67 |
| 3.2. Oversigt over skattemyndighederne og deres indbyrdes relationer | 67 |
| 3.2.1. Skatteministeriet | 68 |
| 3.2.2. Klagesystem | 69 |
| Klageberettigelse | 69 |
| Klageorganer efter skattestyrelsesloven | 71 |
| Gebyr..... | 72 |
| 3.2.3. Plan-, tilsyns- og revisionsstruktur | 72 |
| 3.3. De kommunale skattemyndigheder | 73 |
| 3.3.1. Kommunalbestyrelsen | 73 |
| Opfølgning i planperioden | 74 |
| 3.3.2. Den kommunale skattemyndighed | 75 |
| Organisation | 75 |
| Fælleskommunal administration mv..... | 76 |
| Den kommunale skattemyndigheds hovedopgave | 79 |
| Formueansættelser | 80 |

| | |
|---|-----|
| Selskabsligning | 80 |
| Opgave og procedure | 80 |
| Agterskrivelsen | 81 |
| Ingen agter ved den blotte ændring af skatteberegning | 82 |
| Agterfrist | 83 |
| Fristregler (kompetenceafgrænsning i tid) | 86 |
| Kompetenceafgrænsning over for andre myndigheder | 86 |
| 3.3.3. Skatteankenævnet | 89 |
| Skatteankenævnets sammensætning | 90 |
| Møder i skatteankenævnet | 92 |
| Sekretariatsbistand | 94 |
| Selve klagebehandlingen | 96 |
| Særligt om sagsfremstillingen | 98 |
| Sagsfremstillingen udsendes til borgeren | 100 |
| Reformatio in pejus (ændring til skade) | 101 |
| Ændring til gunst | 103 |
| Sagens afgørelse | 103 |
| Overspringelsesreglen | 106 |
| Skatteankenævnets genoptagelse af egne afgørelser | 106 |
| Skatteankenævnets medvirken i Landsskatterets- og | |
| Ligningsrådssager | 107 |
| 3.4. De statslige skattemyndigheder | 108 |
| 3.4.1. Skatteministeriet, Departementet | 108 |
| 3.4.2. Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen | 110 |
| Idégrundlag | 111 |
| Direktionssekretariatet | 113 |
| Den centrale ligningsplan | 113 |
| Kontrol med skatteansættelserne | 116 |
| Øvrige opgaver efter Skattestyrelsesloven | 117 |
| SSL § 10, stk. 3 | 117 |
| Ligningsvejledningen, cirkulærer og offentliggørelse | |
| af afgørelser i Tidsskrift for Skatter og Afgifter..... | 117 |
| Sagsudlægning | 117 |
| Responderende virksomhed | 118 |
| 3.4.3. Departementet og Styrelsen | 118 |
| Opgaver med fælles grænseflader: | 119 |
| 3.4.4. Told- og Skatteregionerne..... | 121 |
| Organisation | 122 |
| Selskabsligning | 125 |
| Tilsynsopgaven (forudgående tilsyn) | 126 |
| Kontrolaktioner og Instruktionsmøder | 127 |

| | |
|---|-----|
| Responderende virksomhed..... | 127 |
| Kontrol og revision af skatteansættelser, vurderinger og forskudsregistreringer (efterfølgende tilsyn)..... | 127 |
| Sagsudlægningsbekendtgørelsen | 129 |
| Genoptagelsessager | 129 |
| Arbejdsgiverkontrol | 130 |
| Arbejdsmarkedsbidrag (AM-bidrag)..... | 130 |
| Moms og afgifter | 130 |
| Bindende forhåndsbesked i visse sager | 131 |
| Afgift af gaver | 131 |
| Dekoncitrerede opgaver | 131 |
| Skyldrådssekretariatet..... | 132 |
| Afvigende regler for København og Frederiksberg..... | 132 |
| Tilsyn- og kontrol/revisionsbeføjelsen | 133 |
| Informationsopgaven | 133 |
| Ansvarssager | 134 |
| Omkostningsdækning mv. | 134 |
| 3.4.5. Ligningsrådet | 135 |
| Ligningsrådets udnævnelse og sammensætning..... | 135 |
| Ligningsrådets møder | 136 |
| Afstemning..... | 137 |
| Protokol | 137 |
| Ligningsrådets opgaver og beføjelser..... | 138 |
| Ligningsplanen mv. | 138 |
| Forskudsregistreringen | 139 |
| Konkrete sager | 139 |
| Forhandling med Ligningsrådet..... | 140 |
| Delegation | 141 |
| Bødesager..... | 141 |
| Andet, herunder klagesager | 141 |
| Indstilling om selvangivelsesblanketten mv. | 141 |
| Bindende forhåndsbesked | 142 |
| Begrebet forhåndsbesked – påtænkte dispositioner..... | 142 |
| Sagsområder | 142 |
| Væsentlig interesse | 143 |
| Egne forhold/andres forhold | 143 |
| Anmodningen..... | 143 |
| Gebyret | 144 |
| Afvisning..... | 145 |
| Syn og skøn | 146 |
| Klage | 146 |

| | |
|---|-----|
| Domstolsprøvelse | 147 |
| Bindende virkning | 147 |
| 3.4.6. Landsskatteretten | 148 |
| Lovgrundlaget for Landsskatteretten | 148 |
| Landsskatterettens beslutningsdygtighed | 151 |
| Landsskatterettens saglige kompetence – hvilke sager kan påklages til Landsskatteretten..... | 152 |
| Klagegrunde | 154 |
| Hvem er klageberettiget..... | 156 |
| Klagefrist..... | 157 |
| Klagens indgivelse og udformning | 158 |
| Rekursudnyttelse | 160 |
| Klageafgift..... | 160 |
| Tilbagebetaling af klageafgift | 161 |
| Klageskrivelsens indhold | 164 |
| Sagens gang..... | 165 |
| Sagsindgang | 165 |
| Sagsforberedelsen | 165 |
| Sagens afgørelse | 167 |
| Sagens afslutning | 171 |
| Kendelsen..... | 171 |
| Klage over andre myndigheders nægtelse af genoptagelse | 172 |
| Genoptagelse af Landsskatterettens egne afgørelser | 173 |
| 3.5. Syn og skøn i Landsskatteretssager mv. | 175 |
| 3.5.1. Indledning | 175 |
| 3.5.2. Sagens gang..... | 176 |
| 3.5.3. Afgørelser om syn og skøn | 178 |
| 3.5.3.1. Betydningen af syn og skøn | 178 |
| 3.5.3.2. Omtvistede spørgsmål | 179 |
| 3.5.3.3. Spørgsmål om der overhovedet skal afholdes syn og skøn | 179 |
| 3.5.3.4. Udpegning af skønsmand | 180 |
| 3.5.3.5. Om skønsmændens materiale | 180 |
| 3.5.3.6. Habilitet og nyt syn og skøn | 181 |

Kapitel 4. Generelt om klagebehandling og domstolsprøvelse på skatteområdet

| | |
|---|-----|
| 4.1. Administrativ rekurs | 183 |
| 4.2. Fælles principper for klagebehandling | 184 |
| 4.2.1. Hvem er klageberettiget..... | 185 |
| 4.2.2. Klage til en forkert myndighed og tilbagekaldelse af klage | 186 |

| | |
|--|-----|
| 4.2.3. Har klage opsættende virkning | 187 |
| 4.2.4. Nye påstande og anbringender..... | 188 |
| 4.3. Domstolsprøvelse i skattesager | 189 |
| 4.3.1. De særlige frister på skatteområdet | 189 |
| 4.3.2. Skattemyndighedernes adgang til at anlægge sag om efterbetaling samt forholdet til straffesager | 192 |
| 4.3.3. Skal Skattestyrelseslovens rekursadgang altid være udnyttet | 194 |
| 4.3.4. Intensiteten i domstolsprøvelsen..... | 196 |
| 4.3.5. Særligt om prøvelsen af bevisskøn | 198 |
| 4.3.5.1. Kursansættelse af pantebreve og gældsbreve..... | 198 |
| 4.3.5.2. Andre typiske bevisskøn..... | 200 |
| 4.4. Omkostningsgodtgørelse i skattesager | 202 |

Kapitel 5. Sagsbehandlingsregler på skatteområdet

| | |
|--|-----|
| 5.1. Forvaltningslovens betydning på skatteområdet | 205 |
| 5.2. De enkelte sagsbehandlingsregler | 206 |
| 5.2.1. Inhabilitsregler og magtfordrejningslæren | 207 |
| 5.2.1.1. Kravene til almindelig habilitet | 207 |
| 5.2.1.2. Speciel inhabilitet | 209 |
| 5.2.2. Partshøring | 212 |
| 5.2.3. Begrundelse..... | 216 |
| 5.2.4. Klagevejledning og øvrige formelle krav til afgørelser..... | 221 |
| 5.2.5. Officialprincippet | 223 |
| 5.3. Ugyldighed ved sagsbehandlingsfejl..... | 225 |
| 5.3.1. Garantiforskrifter | 228 |
| 5.3.2. Ordensforskrifter | 236 |

Kapitel 6. Ansættelsesfrister på skatteområdet.

Generelt om forældelse

| | |
|---|-----|
| 6.1. Ansættelsesfrister og formueretlig forældelse | 239 |
| Fristreglerne | 239 |
| Skatteansættelsesbegrebet | 240 |
| Forældelsesreglerne | 241 |
| Systematik i gennemgangen..... | 241 |
| 6.2. Ordinære ansættelser – skattemyndighedernes initiativ..... | 241 |
| 6.2.1. Ligningsfristen (kommunale ligning)..... | 241 |
| Forhøjelsesfristen (Ordinært)..... | 244 |
| Hvilke organer..... | 244 |
| Varslingsfristen – SSL § 34, stk. 1 | 245 |
| Kontrollerede transaktioner (transfer pricing)..... | 245 |

| | |
|---|-----|
| Varsling følger agterreglen i SSL § 3, stk. 4 | 246 |
| Revideret agter | 246 |
| Ansættelsesfristen – SSL § 34, stk. 3..... | 248 |
| Lex specialis..... | 249 |
| Kontrolleret transaktion – SSL § 34, stk. 4 | 249 |
| 6.3. Ordinær genoptagelse – Skatteyderens initiativ..... | 250 |
| Nye fakta | 250 |
| 6.4. Ekstraordinære ansættelser (indkomstår fra og med 1997) | 252 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 1 (Ændringer i grundlaget for opgørelse af indkomst eller ejerboligværdi) | 253 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 2 (Ændringer i grundlaget for opgørelse af indkomst eller ejerboligværdi) | 254 |
| Skøn ctr. retsanvendelse..... | 254 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 3 (Konsekvensændringer samme skatteyder) | 256 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 4 (Konsekvensændringer samlevende ægtefælle) | 256 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 5 (Transfer Pricing Korresponderende korrektioner) | 257 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 6 (Suspensionsreglen)..... | 258 |
| Suspensionens ophør..... | 258 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 7 (Genoptagelse ved underkendt praksis) | 259 |
| Retskrav | 259 |
| Begrebet praksis | 260 |
| Hvor langt tilbage? | 261 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 8 (Udvidet statslig revision) | 262 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 9 (Myndighedsfejl) | 264 |
| SSL § 35, stk. 1, nr. 10 (Konsekvensændring vedr. ejendomsavance eller afskrivning) | 265 |
| Generelle kriterier | 265 |
| Bagatelregel – SSL § 35, stk. 2 | 265 |
| Reaktionsfrist (Lille-frist regel) – SSL § 35, stk. 3 | 266 |
| Afledede skatteberegning | 266 |
| Særlig kompetenceregulering, jf. SSL § 35, stk. 4 | 266 |
| 6.5. Genoptagelse for indkomstår fra og med 1990 til 1996 | 267 |
| 6.5.1. Ekstraordinær genoptagelse – nedsættelser | 267 |
| Kompetence | 267 |
| Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse | 268 |
| Konsekvensændringer | 270 |
| Samspillet med forældelsesreglerne | 270 |

| | |
|---|-----|
| 6.2.1. Skattemyndighedernes forhøjelser..... | 271 |
| Undtagelsen i den tidligere SSL § 35, stk. 2 | 271 |
| Undtagelsen i den tidligere SSL § 35, stk. 3 | 272 |
| Undtagelsen i den tidligere SSL § 35, stk. 4 | 272 |
| Undtagelsen i den tidligere SSL § 35, stk. 5 | 273 |
| 6.6. Kompetenceafgrænsninger myndighederne imellem | 274 |
| Kommunale skatteforvaltning over for andre skattemyndigheder .. | 274 |
| Skatteankenævn over for den statslige told- og skatteforvaltning .. | 275 |
| I ligningsrådet eller Landsskatteretten har taget stilling | 275 |
| Arbejdsgiverkontrol og kommunale skattemyndigheder | 276 |
| Klageorganerne ikke genoptage af egen drift | 276 |
| Ændring til skade i verserende klagesager | 277 |
| 6.7. De formueretlige forældelsesregler | 277 |
| Indledning | 277 |
| Kompetence | 278 |
| Forældelsesfristernes begyndelsestidspunkt..... | 279 |
| Afbrydelse af 1908-lovens 5-års frist..... | 280 |
| Erkendelse af gælden | 280 |
| Retslige skridt | 281 |
| Gældsbrief eller andet særligt retsgrundlag | 282 |
| Suspension | 283 |
| Uvidenhed om kravets eksistens..... | 283 |
| Uvidenhed om skyldnerens opholdssted | 284 |
| Ligningslovens § 32 F..... | 285 |
| 6.3. Forældelse af borgernes tilbagesøgningskrav | 286 |
| Begyndelsestidspunkt | 288 |
| Afbrydelse | 288 |
| Suspension | 289 |
| Særligt retsgrundlag | 290 |
| Kapitel 7. Aktindsigt og tavshedspligt | |
| Indledning | 291 |
| 7.1. Aktindsigt | 291 |
| Fælles krav efter forvaltningsloven og offentlighedsloven .. | 291 |
| Meroffentlighed | 292 |
| Kompetence til at træffe afgørelse | 293 |
| 7.1.1. Forvaltningsloven..... | 293 |
| Partsbegrebet | 293 |
| Afgørelsessager | 294 |
| Forholdet til tavshedspligt | 295 |

| | |
|--|-----|
| Omfang og undtagelser | 296 |
| Ekstrahering | 297 |
| 7.1.2. Ægtefæller – SSL § 37 A..... | 297 |
| 7.1.3. Offentlighedsloven | 297 |
| Forholdet til tavshedspligt | 298 |
| Omfang og undtagelser..... | 298 |
| 7.1.4. Persondataloven (oversigt)..... | 301 |
| 7.2. Tavshedspligt..... | 302 |
| 7.2.1. Almindelig tavshedspligt | 302 |
| 7.2.2. Særlig tavshedspligt – Skattestyrelseslovens § 37..... | 303 |
| Tavshedspligtens omfang | 304 |
| Rent private forhold | 304 |
| Andre fortrolige oplysninger | 305 |
| Videregivelse | 305 |
| Videregivelse efter anmodning ctr. af egen drift..... | 306 |
| Kompetence | 306 |
| Videregivelse af fortrolige oplysninger inden for samme myndighed..... | 307 |
| Fremgangsmåde ved videregivelse af fortrolige oplysninger .. | 307 |
| Klage over videregivelse af fortrolige oplysninger eller overtrædelse af tavshedspligten | 307 |
| Særlig tavshedspligt – skattekontrollovens 6 F | 308 |
| Omfattede oplysninger..... | 308 |
| Omfattede myndigheder | 308 |
| Tavshedspligtens omfang | 308 |
| Særlig tavshedspligt – Vurderingslovens § 29 A | 308 |

Kapitel 8. Skatteforbehold og omgørelse

| | |
|--|-----|
| 8.1. Skatteforbehold..... | 309 |
| 8.1.1. Oplysning om forbeholdet over for myndighederne | 310 |
| 8.1.2. Krav om skriftlighed | 310 |
| 8.1.3. Krav til skatteforbeholdet | 310 |
| 8.1.4. Uklare privatretlige konsekvenser | 311 |
| 8.1.5. Krav om god tro? | 312 |
| 8.1.6. Kompetence | 312 |
| 8.2. Omgørelse..... | 313 |
| 8.2.1. Betingelserne for omgørelse | 315 |
| 8.2.2. Kompetence og gebyr | 318 |

Indledning

Skatteprocessen blev udgivet i 1. udgaven i 1996 og var skrevet af P.E. Hjerdd Nielsen, Ruth Kjærskov, Knud Normann Nielsen og Neel Stakemann. Bogen afløste »Skatteproces i praksis«, hvor 2. udgaven var kommet i 1993.

Da der er sket en lang række lovgivningsmæssige ændringer siden 1996, herunder de vidtgående ændringer af skattestyrelsesloven i 1999, og afsagt en række væsentlige domme og kendelser siden dette tidspunkt, var der behov for en ajourføring af værket bl.a. til undervisningsformål. Bogen bruges således bl.a. på Forvaltningshøjskolen.

Da de hidtidige forfattere ikke ønskede at foretage denne ajourføring, blev opgaven overladt til Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen, der primo 2000 havde udgivet en kommenteret Skattestyrelseslov, og som i vidt omfang beskæftiger sig med samme emnekredse som nærværende bog. En vis overlapning mellem bøgerne har således ikke kunnet undgås, selvom sigtet med denne bog er et lidt andet end lovkommentarens.

Bogens oprindelige systematik og disponering er så vidt muligt opretholdt, dog er der tilføjet et nyt kapitel 8, der bl.a. indeholder en beskrivelse af reglerne om skatteforbehold og omgørelse, der blev indsat i skattestyrelsesloven i 1999. Dele af kapitlerne er nyskrevet.

Susanne Dahl er souschef i Landsskatterettens moms- og afgiftskontor.

Hans Henrik Bonde Eriksen er Tax Partner i skatteafdelingen hos KPMG C Jespersen, herudover er han tilknyttet Københavns Universitet som ekstern lektor.

Poul Bostrup er advokat med møderet for Højesteret og var i 1993-99 medlem af Advokatrådets skatteudvalg.

Forfatterne har i en årrække beskæftiget sig med skatteprocessuelle emner som led i deres arbejde og som undervisere, foredragsholdere og forfattere til artikler i fagtidsskrifter.

Hans Henrik Bonde Eriksen har opdateret/nyskrevet kapitel 1, 2, 3 (bortset fra 3.4.6), 6 og 7.

Susanne Dahl har opdateret/nyskrevet kapitel 3.4.6, 4.1, 4.2 og 5.

Poul Bostrup har opdateret/nyskrevet kapitel 3.5, 4.3, 4.4 og 8.

Redaktionen er afsluttet den 1. september 2001, og der er ikke medtaget materiale efter dette tidspunkt.

Hverken myndigheder eller rådgivere kan behandle skatte-sager uden at have kendskab til emnerne i denne bog. Borger-nes retssikkerhed er i vidt omfang afhængig af en korrekt anvendelse af de skatteprocessuelle regler.

Skatteproces

giver en grundlæggende gennemgang af

- Skattesystemet
- Retskilderne og deres fortolkning på skatteområdet
- Skattemyndighedernes opgaver og organisation
- Syn og skøn i Landsskatteretssager
- Klagebehandling og domstolsprøvelse på skatteområdet
- Sagsbehandlingsregler
- Ansættelses- og forældelsesfrister
- Aktindsigt og tavshedspligt
- Skatteforbehold og omgørelse

