

---

# Bevis for faktum i skattesager med fokus på bevisbyrdens placering

---



Nærværende artikel er den første af i alt tre artikler, der handler om bevis, herunder særligt bevisbyrdens placering i skattesager. I de to første artikler belyses spørgsmålet om bevisbyrdens placering i forhold til faktum. I den tredje artikel belyses spørgsmålet om bevisbyrdens placering i forhold til spørgsmålet, om der foreligger en given administrativ praksis, samt i forhold til, om en given disposition kan betegnes som værende en sædvanlig forretningsmæssig disposition, hvilket bl.a. har betydning i tilfælde, hvor der foreligger skattetænkning, og hvor spørgsmålet ofte er, om den tilsigtede skattemæssige fordel kan tilsidesættes.<sup>1</sup>



Af Torben Bagge, Partner,  
Advokat, Advokatformet  
Tommy V. Christiansen

## 1. Indledning – som udgangspunkt fri bevisbedømmelse og fri bevisførelse

Den reelle tvist i mange skattesager består i at fastlægge det for sagen korrekte faktum, og ikke i en nærmere fortolkning af skattelovgivningen.

I visse tilfælde er faktum objektivt konstaterbar, således at det ikke giver anledning til nærmere overvejelser hvilket faktum, der skal lægges til grund som det "rigtige" faktum. Det er typisk tilfældet i forhold til relativt entydige oplysninger som en persons cpr. nr., alder, statsborgerskab osv. I andre tilfælde er der enighed om hvilket faktum, der skal lægges til grund, således at der i forhold til disse dele af faktum ikke er behov for nærmere bevisførelse m.v.

Ofte vil der i praksis være en vis tvivl om, hvad der præcist er det korrekte faktum, således at dette forudsætter en nærmere stillingtagen til, hvad der skal anses for bevist.

I dansk ret gælder to grundprincipper for bevis<sup>2</sup>. For det første er der som udgangspunkt fri bevisbedømmelse, dvs. det beror på en helt konkret vurdering, baseret på samtlige foreliggende faktiske oplysninger, hvad der skal anses som værende det rigtige faktum. For det andet er der som udgangspunkt fri bevisførelse, dvs. det er som udgangspunkt ikke lovreguleret, hvad der kan benyttes som bevismiddel i en given sag.

Som udgangspunkt er det således ikke lovreguleret, hvor meget der skal til for, at et givent faktum anses for bevist, samt hvad der kan benyttes som bevismiddel. Som udgangspunkt er det heller ikke lovreguleret, hvem der har bevisbyrden.

På enkelte områder foreligger der dog positiv lovgivning, som har direkte betydning for bevisbedømmelsen.

Dette gælder eksempelvis i forhold til beskatning af fri bil, hvis der er tale om en bil, der ikke lovligt må bruges til privat kørsel. Med virkning fra 1. januar 2002 blev der i LL § 16, stk. 4, indsat et nyt 10. og 11. pkt. omhandlende gulpladebiler med afløftet moms, hvor der ikke er betalt privat benyttelsesafgift. I forhold til disse biler er det op til skattemyndighederne at bevise privat kørsel, også selvom bilen holder ved privatadressen. Udgangspunktet illustreres af en kendelse fra Landsskatteretten af den 19. august 2013 (j.nr. 12-0192125): "Når der ikke betales tillægsafgift for privat anvendelse, og når momsen af anskaffelsestallet er fratrukket, er dette en tilkendegivelse af, at bilen ikke anvendes privat, hvilket skattemyndighederne som udgangspunkt må lægge til grund."

---

Det er som udgangspunkt skatteyderen, der har bevisbyrden for berettigelsen af skattemæssige fradrag, som har bevisbyrden for ophør af skattepligt, som har bevisbyrden for at være omfattet af regler, der hjemler skattefrihed, samt bevisbyrden for, at han opfylder de faktiske betingelser i sager, hvori skatteyder har indgivet en ansøgning. På tilsvarende vis har skatteyder som udgangspunkt bevisbyrden i andre sager, hvor skatteyder påberåber sig et for ham gunstigt faktum.

---

Det er videre fastslået af Vestre Landsret i SKM2014.428.VL, at det følger af registreringsafgiftsloven, at der gælder et egentligt dokumentationskrav, for at få tilbagebetalt registreringsafgift ved eksport af biler, hvorfor det ikke er tilstrækkeligt, at det er overvejende sandsynligt, at bilerne ikke længere er i Danmark. Vestre Landsret anførte bl.a. følgende: *"... Det er i den henseende ikke tilstrækkeligt, at det søges sandsynliggjort, at en del af bilerne nu befinder sig uden for EU, eller at det efter omstændighederne i øvrigt ved driften af hans virksomhed sammenholdt med hans økonomiske dispositioner måtte være overvejende sandsynligt, at bilerne ikke længere er i Danmark. Betingelserne for godtgørelse af registreringsafgift eller for ikke at skulle tilbagebetale den allerede udbetalte afgiftsgodtgørelse er således ikke til stede, og landsretten tager herefter Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge for så vidt angår spørgsmålet om registreringsafgift."*<sup>3</sup>

Der kan også i lovforarbejder være udsagn, som kan få betydning for bevisbedømmelsen. Selvom der i lovforarbejder undtagelsesvis er anvisninger på, hvordan et givent bevis skal løftes, vil domstolene som udgangspunkt anvende almindelige bevisbetragtninger, herunder tage afsæt i grundprincipperne om fri bevisbedømmelse og fri bevisførelse, jf. eksempelvis SKM 2014.190.BR. Sagen handlede om, hvorvidt gavemodtager havde haft fælles bopæl med gave giver i de sidste to år før modtagelsen af gaverne, således at betingelserne for at være omfattet af boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d, var opfyldte. Til støtte for, at dette ikke var tilfældet, anførte Kammeradvokaten bl.a. følgende: *"... Såfremt retten måtte lægge til grund, at BA har udført arbejdet eller en del heraf, gøres det gældende, at sagsøgeren ikke opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d, idet hun ikke har godtgjort, at hun havde fælles bopæl med BA i de sidste 2 år før modtagelsen af gaverne, dvs. fra 2004. Boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra d, indeholder et tilsvarende bopælskrav, og af denne bestemmelses forarbejder fremgår følgende, jf. LFF 1994-1995.1.254, side 16:"*... Den fælles bopæl efter stk. 2, litra d og f, bør som hidtil i de fleste tilfælde kunne dokumenteres ved folkeregisterattester. I særlige tilfælde kan dokumentationen tilvejebringes ved mindst 2 uvildige personers erklæringer om forholdet, når erklæringerne underbygges af omstændighederne i øvrigt. ... Herefter er udgangspunktet, at samlivet ikke kan dokumenteres, såfremt der ikke foreligger folkeregisteroplysninger, der bekræfter samlivet og dets længde. Udgangspunktet fraviges kun i "særlige tilfælde", når der i øvrigt foreligger "mindst 2 uvildige personers erklæringer", som er underbygget af "omstændighederne i øvrigt". Der er således tre kumulative betingelser, der skal være opfyldt, før udgangspunktet helt undtagelsesvist kan fraviges..." Uanset det af Kammeradvokaten anførte fandt retten, at skatteyder havde løftet bevisbyrden baseret på de foreliggende oplysninger og afgivne forklaringer. Retten fandt således, at der – uanset det i forarbejderne anførte – skulle foretages en sædvanlig bevisbedømmelse, hvor samtlige foreliggende oplysninger og forklaringer skulle indgå i bevisbedømmelsen.

## 2. Bevismidler i skattesager

Som udgangspunkt gælder der ikke særlige regler om hvilke bevismidler, der er til rådighed i skattesager i forhold til andre civile sager. I praksis er de vigtigste bevismidler dokumenter, parts- og vidneforklaringer samt sagkyndige erklæringer, herunder skønserklæringer<sup>4</sup>. I visse tilfælde er det relevant at lade dem, der skal afgøre en given skattesag, foretage en besigtigelse. Det vil eksempelvis kunne være relevant, hvis tvisten handler om, hvorvidt en given bil er specialindrettet, jf. eksempelvis SKM2010.575.BR, hvor byretsdommeren under hovedforhandlingen af sagen selv besigtigede den i sagen omhandlede bil af pick-up-typen, og på dette grundlag konstaterede, at der var tale om et specialindrettet køretøj, jf. følgende uddrag fra præmisserne: *"... da køretøjet ved rettens besigtigelse generelt bar præg af en erhvervsmæssig anvendelse, der gør køretøjet uanvendelig til privat kørsel, finder retten, at køretøjet må karakteriseres som et specialindrettet køretøj og dermed undtaget fra beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 4."*

Det er ikke muligt med en egentlig vidneførelse under strafansvar, så længe sagen verserer hos skattemyndighederne. Vurderes udsagn fra tredjemænd at være af afgørende betydning, er der flere muligheder for at få disse til at blive en del af sagen hos ankenævn og Landskatteretten. Man vil kunne indhente en skriftlig erklæring fra vedkommende. Ofte vil det tillige være muligt at lade den pågældende deltage i mødet med ankenævnet eller i et retsmøde hos Landsskatteretten. Der er tillige mulighed for at indhente vidneudsagn, der afgives i den stedlige byret under strafansvar i henhold til retsplejelovens § 343.

## 3. Bevisværdien af givne oplysninger og forklaringer

Hvilken bevisværdi givne oplysninger og forklaringer skal tillægges, beror på en nærmere konkret vurdering. Som udgangspunkt tillægges oprindelige dokumenter størst bevisværdi, ligesom sagkyndige erklæringer, herunder skønserklæringer, ofte lægges til grund ved bevisbedømmelsen.<sup>5</sup>

I forhold til vidneforklaringer vil det ofte have stor betydning hvilket grundlag, den pågældende person har for at afgive de pågældende udsagn, herunder om der er tale om forhold, der ligger mange år tilbage i tid, samt i givet fald, hvorfor vedkommende evt. kan huske forholdene så klart.

I forhold til den bevisværdi, som vidneforklaringen tillægges, vil det endvidere ofte have stor betydning hvilken tilknytning, som vidnet har til sagens parter. Er der tale om familiemedlemmer, egne rådgivere, nære venner, ansatte m.v., vil deres forklaring, hvor de støtter det interesseforbundne subjekt, typisk blive tillagt en begrænset bevisbetydning. Afgiver de omvendt en forklaring, der er til skade for den person, de er interesseforbundet med, vil det ofte blive tillagt relativ stor bevisværdi. På tilsvarende vis er det relativt sjældent, at skatteydere egen forklaring tillægges stor bevisværdi til fordel for skatteyder, hvori hans forklaring ofte tillægges stor betydning, hvis skatteyder



I praksis er de vigtigste bevismidler dokumenter, parts- og vidneforklaringer samt sagkyndige erklæringer, herunder skønserklæringer. I visse tilfælde er det relevant at lade dem, der skal afgøre en given skattesag, foretage en besigtigelse.

---

Den omstændighed, at skatteyder helt eller delvis frifindes i en verserende straffesag, der kører parallelt med skattesagen, medfører ikke nødvendigvis, at skatteyder tillige opnår et tilsvarende gunstigt resultat i skattesagen, selvom denne afgøres efter straffesagen.

---

udtaler sig til skade for egen sag. I skattesager er det relativt sjældent, at Skatteministeriet indkalder vidner.

Ved fastlæggelsen af hvilke krav, der skal stilles, for at en given påstand anses for bevist, har det stor betydning, hvor nemt det umiddelbart burde være for vedkommende at bevise egen påstand.

Måden, hvorpå en part vælger at håndtere bevisførelsen i en skattesag, kan få betydning for bevisbedømmelsen. Det kan eksempelvis have betydning, om oplysninger først fremkommer i forbindelse med selve hovedforhandlingen, da dette reelt vil kunne føre til, at det ikke er muligt at efterprøve oplysningernes rigtighed. På tilsvarende vis kan det tillige have betydning for bevisbedømmelsen, hvis en procespart ikke har besvaret relevante opfordringer fra modparten, jf. retsplejelovens § 344, stk. 2, eller har valgt ikke at fremlægge relevante beviser eller indkalde relevante vidner.<sup>6</sup>

#### 4. Generelt om bevisbyrdens placering

I tilfælde, hvor det efter en nærmere bevisførelse er uklart hvilket faktum, der er det "rigtige", er bevisbyrdebetragninger afgørende for, hvem det skal komme bevismæssigt til skade, at der er omtalte uklarhed i forhold til, hvad der er det rigtige faktum.

Tilsvarende gælder i forhold til uklarhed om, hvorvidt der eksisterer en administrativ praksis på et givent område, samt i forhold til, om der foreligger en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Ved afgørelsen af, hvem der skal pålægges bevisbyrden, har det stor betydning, hvem der fremfører påstanden, idet udgangspunktet er, at den, der fremfører en given påstand, har bevisbyrden for rigtigheden heraf. Det har dog tillige stor betydning, hvem der er (var) nærmest til at tilvejebringe og sikre sig den relevante dokumentation. I en artikel offentliggjort i TfS 2003, 401 udtrykker nuværende højesteretsdommer Lars Apostoli det på følgende vis: *"Det følger af de almindelige bevisbyrde-regler, at den, der er nærmest til at tilvejebringe og sikre sig den relevante dokumentation, også bærer bevisbyrden. Refleksvirkningen af dette princip er, at det kommer den pågældende til skade, hvis den relevante dokumentation mangler eller er ufyldstgørende. Såfremt skatteyderen f.eks. hævder at have haft en fradragsberettiget udgift, påhviler det ham derfor at dokumentere sin påstand. Dokumentation er nødvendig – både for eksistensen af den fradragsberettigede udgift og for dens størrelse. Hvis han vælger at "læne sig op ad officialprincippet" i stedet for selv at bidrage med de nødvendige oplysninger og beviser, må skatteyderen påregne en skuffelse, jf. således også den i TfS 1984, 259 V citerede udtalelse fra Justitsministeriets lovfdeling, hvor det fastslås, at manglen på bevis kommer den skattepligtige, der ønsker fradraget, til skade."*

Det er som udgangspunkt skatteyderen, der har bevisbyrden for berettigelsen af skattemæssige fradrag, som har bevisbyrden for ophør af skattepligt, som har bevisbyrden for at være omfattet af regler, der hjemler skattefrihed, samt bevisbyrden for, at han opfylder de faktiske

betingelser i sager, hvori skatteyder har indgivet en ansøgning. På tilsvarende vis har skatteyder som udgangspunkt bevisbyrden i andre sager, hvor skatteyder påberåber sig et for ham gunstigt faktum. Dette er nærmere omtalt nedenfor i afsnit 5.

Det er som udgangspunkt Skatteministeriet, der har bevisbyrden for, at der foreligger yderligere skattepligtige indtægter end selvangivet, samt bevisbyrden for, at skattepligt er indtrådt. Tilsvarende gælder i andre tilfælde, hvor skattemyndighederne påberåber sig et givent faktum til støtte for at kunne rette et krav mod skatteyderen. Dette er nærmere omtalt i afsnit 6, som er i artikel nr. 2, der bringes i næste nummer af Revision og Regnskabsvæsen.

I mange skattesager vil bevisbyrden løbende skifte placering mellem parterne undervejs i procesforløbet.

Den omstændighed, at skatteyder helt eller delvis frifindes i en verserende straffesag, der kører parallelt med skattesagen, medfører ikke nødvendigvis, at skatteyder tillige opnår et tilsvarende gunstigt resultat i skattesagen, selvom denne afgøres efter straffesagen. Der foretages således ikke samme bevisvurdering i skattesager som i straffesager, idet der gælder en anden og skærpet bevisbyrde i straffesager i forhold til civile sager, og dommen i straffesagen er dermed ikke bindende for bevisvurderingen i skattesagen, jf. eksempelvis SKM2002.671. ØL, UfR 2011.1472 HR, UfR 2011.1458 HR og SKM2015.32.VL. Er skatteyder omvendt blevet dømt for noget i en forudgående straffesag, vil dette faktum alt andet lige blive lagt til grund i en efterfølgende skattesag. Til illustration kan der henvises til Landsskatterettens kendelse dateret den 20. december 2013 (j.nr. 09-0218727), hvor Landsskatteretten bl.a. anførte: *"... Det fremgår dog af dommen fra Retten i [by1], at klageren er blevet dømt for at have undladt at indeholde A-skat af et beløb på 1.029.506 kr., hvilket beløb dermed må anses for at udgøre lønudbetaling foretaget af klageren. På den baggrund anses det for godtgjort, at klageren har haft lønudgifter af den i dommen angivne størrelse, som er fradragsberettiget og dermed skal nedsætte forhøjelsen."* (Der var tale om en forudgående straffesag.)

Har domstolene derimod foretaget en bevisbedømmelse i en forudgående civil sag, vil denne bevisbedømmelse som udgangspunkt blive lagt til grund i den efterfølgende skattesag, jf. eksempelvis SKM2015.69.ØL, hvor byretten i sine forudgående præmisser bl.a. anførte, at: *"Ved Østre Landsrets dom af 24 januar 2006 foreligger en retskraftig afgørelse, hvorefter sagsøger er erstatningsansvarlig. Begrundelsen kan derfor ikke anfægtes under denne sag, der vedrører omfanget af sagsøgers skattepligt."*

I praksis er der på mange områder inden for skatteretten dannet en række udgangspunkter i forhold til, hvem der har bevisbyrden for hvad, og hvor meget der skal til for, at et givent faktum anses for bevist. I det følgende belyses en række af disse udgangspunkter.

## 5. Særligt om bevisbyrden i sager, hvor skatteyder påberåber sig et for ham gunstigt faktum, herunder sager om skattemæssige fradrag og ophør af skattepligt

Generelt har skatteyder som udgangspunkt bevisbyrden i sager, hvor skatteyder påberåber sig et for ham gunstigt faktum

En ledende dom på området for bevisvurderingen i fradragssager er UfR 2004.1516 HR, hvor Højesteret bl.a. anførte følgende: *"Den, der anser sig berettiget til et befodringsfradrag efter ligningslovens § 9 C, må således i fornødent omfang kunne dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at befodrning rent faktisk har fundet sted i det selvangivne omfang."*<sup>7</sup>.

Dommen tages i praksis til indtægt for, at Højesteret har fastslået, at det generelt er skatteyderen, der som udgangspunkt har bevisbyrden for berettigelsen af givne fradrag, herunder tabsfradrag<sup>8</sup> og afskrivninger, samt at det beror på en nærmere konkret vurdering, hvad der kræves for, at denne bevisbyrde er løftet.

Konkret fandt Højesteret, at det var tilstrækkeligt, hvis skatteyderen kunne *"sandsynliggøre at befodrning rent faktisk har fundet sted i det selvangivne omfang"*, hvilket formentlig skyldes, at det ofte vil være vanskeligere at dokumentere, at en given befodrning har fundet sted i forhold til, om man eksempelvis har afholdt en udgift, hvor man som udgangspunkt ofte vil (bør) kunne dokumentere dette via bilag og påviselige pengestrømme.

Er der tvist om, hvorvidt der har fundet betaling sted, vil det som udgangspunkt blive krævet, at skatteyderen dokumenterer dette, hvorfor det som udgangspunkt ikke er nok, at eksempelvis en leverandør oplyser, at han ikke har noget tilgodehavende, jf. eksempelvis SKM2013.20 BR.

På tilsvarende vis er det skatteyder, der har bevisbyrden for, at betingelserne for at medtage et givent beløb på fradagskontoen for kommanditister er opfyldt, eksempelvis at han i forhold til en kautionsforpligtelse har fraskrevet sig regresret, jf. eksempelvis UfR 2005.1282 HR og SKM2013.24.BR. På tilsvarende vis har skatteyder som udgangspunkt bevisbyrden for, at ikke fradragsberettigede og ikke afskrivningsberettigede udgifter – typisk udbyderhonorar – har resulteret i et aktiv af værdi, således at der ikke skal ske reduktion af fradragkontoen med disse beløb, jf. eksempelvis UfR 2012.2977 HR og SKM2013.24.BR.

For så vidt angår ophør af (fuld) skattepligt til Danmark er det på tilsvarende vis som i fradragssager udgangspunktet, at skatteyderen bærer bevisbyrden for, at skattepligten er ophørt. Til illustration kan der henvises til UfR 2001.1854 HR, hvor Højesteret indledte med at konstatere, at *"Ole Tougaard Jacobsen havde indtil 1980 bopæl i Danmark, og det påhviler derfor ham at godtgøre, at han havde opgivet bopælen i Danmark den 10. januar 1980 eller på et senere tidspunkt i løbet af indkomstårene 1980-1986."* Konkret fandt Højesteret ikke, at skatteyder havde *"... godtgjort, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark i indkomstårene 1980-1986."*<sup>9</sup>

På tilsvarende vis er det skatteyder, der har bevisbyrden for, at en ejendom er fraflyttet, så der ikke længere skal betales ejendomsværdiskat, jf. eksempelvis SKM2013.736.BR.

Skatteyder har som udgangspunkt også bevisbyrden i sager, der handler om, hvorvidt betingelserne for skattefrihed er opfyldte, jf. eksempelvis UfR 2006.178 HR, UfR 2007.1187/2.HR og UfR 2011.1114. HR, der handlede om, hvorvidt betingelsen om, at en ejendom skal have tjent til bolig for, at den kan sælges skattefrit i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, var opfyldt. Der kan videre henvises til SKM2014.190.BR, hvor skatteyder havde bevisbyrden for, at en gave alene var afgiftspligtig og ikke skattepligtig i henhold til boafgiftslovens § 23, jf. § 22, stk. 1, litra d, da han havde haft fælles bopæl med gaved giver i de sidste to år før modtagelsen af gaverne. I UfR 2014.1164 HR havde skatteyderen bevisbyrden for, at det på salgstidspunktet var påregneligt, at der ville være sket ekspropriation af ejendommen, såfremt der ikke var sket et frivilligt salg, således at han ikke skulle beskattes af den opnåede avance, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 11, 2. pkt.

På tilsvarende vis har skatteyder som udgangspunkt bevisbyrden for, at han opfylder de faktiske betingelser for at være berettiget til lempelse ved skatteberegningen.

I sager, der rejses af skatteyder ved indgivelse af ansøgninger – eksempelvis om omgørelse eller genoptagelse – er det som udgangspunkt skatteyder, der har bevisbyrden for, at de faktiske forhold er således, at betingelserne for at imødekomme ansøgningen er opfyldte. Til illustration af dette kan der henvises til SKM2013.136.BR, der handlede om, hvorvidt betingelserne for ordinær genoptagelse var opfyldt, samt SKM2013.133.BR, der handlede om omgørelse.

KSL § 69 fortolkes i retspraksis således, at den indeholdelsespligtige hæfter for manglende indeholdt / afregnet A-skat, medmindre den indeholdelsespligtige godtgør, at den manglende indeholdelse skyldes en undskyldelig misforståelse. At det er den indeholdelsespligtige, som har bevisbyrden for ikke at have handlet forsømmeligt, følger af UfR 2009.2487 HR. Denne bevisbyrde vil navnlig kunne anses for løftet, når der består en vis tvivl om, hvorvidt en given indkomst er A- eller B-indkomst, og den indeholdelsespligtige har haft en vis begrundet opfattelse af, at den omhandlede indkomst ikke var indeholdelsespligtig, f.eks. ved myndighedernes tilkendegivelse om dette. Højesterets dom i UfR 1999.1050 HR illustrerer ifølge professor og dr. jur. Jan Pedersen i SR-Skat 2012.390, side 1, at *"den foreliggende praksis stiller (derfor) meget høje – og i realiteten helt urealistiske – krav til den indeholdelsespligtiges viden om de nærmere grænser for indeholdelsespligten og dermed den vanskelige afgrænsning mellem A- og B-indkomst"*. I den forbindelse henvises til Vestre Landsrets dom i SKM2012.461.VL, i forhold til hvilken professor og dr. jur. Jan Pedersen bl.a. anfører: *"SKM 2012.461 VL er således udtryk for en objektivisering af hæftelsesansvaret hvor selv berettiget og reel tvivl om indeholdelsespligten ikke anses for undskyldelig"*. I sagen havde SKAT ved et forudgående kontrolbesøg

---

Skatteyder har også bevisbyrden for at have efterlevet de krav, der følger af lovgivningen, til at indgive en behørig og rettidig selvangivelse, jf. eksempelvis UfR 1927.771 ØL. Samme gælder i øvrige tilfælde, hvor der er tvist om, hvorvidt skatteyderen har indgivet behørig og rettidige skrivelser m.v. til skattemyndighederne, eksempelvis om en klage til Skatteankestyrelsen blev indgivet rettidig.

---

anført, at det udenlandske firma skulle momsregistreres, men intet nævnt om A-skat.

En skatteyder, som har modtaget indbetalinger på en konto tilhørende sig selv, har bevisbyrden for, at de omhandlede indsættelser ikke skal indgå ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst, jf. eksempelvis SKM2004.87.HR, UfR 2009.163 HR, SKM2009.348.BR, UfR 2010.415.HR, UfR 2012.443.HR, SKM2013.613.ØL og SKM2013.389.ØL<sup>10</sup>. Tilsvarende gælder i andre tilfælde, hvor det umiddelbart fremstår som om, at skatteyderen har realiseret en given skattepligtig indkomst.

Skatteyder har også bevisbyrden for at have efterlevet de krav, der følger af lovgivningen, til at indgive en behørig og rettidig selvangivelse, jf. eksempelvis UfR 1927.771 ØL. Samme gælder i øvrige tilfælde, hvor der er tvist om, hvorvidt skatteyderen har indgivet behørig og rettidige skrivelser m.v. til skattemyndighederne, eksempelvis om en klage til Skatteankestyrelsen blev indgivet rettidig.

Særlige forhold kan bevirke, at bevisbyrden lempes eller skærpes.

### 5.1 Særligt om skærpelse af bevisbyrden

Ved dispositioner mellem interesseforbundne parter vil der normalt blive opstillet skærpede beviskrav, jf. eksempelvis UfR 1990.448 HR og UfR 2007.2379 HR, herunder ofte krav om behørig skriftlig dokumentation, jf. UfR 1998.1098 HR. Som et nyere eksempel på dette kan der henvises til Østre Landsrets dom af 16. januar 2015 (SKM2015.137.Ø), hvor bl.a. følgende fremgår af landsrettens præmisser: *"Bestemmelsen forstås således, at det er en betingelse for fradrag, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten, og bevisbyrden herfor påhviler – i overensstemmelse med hvad der generelt gælder for skattemæssige fradrag – som udgangspunkt skatteyderen. I denne sag, hvor der er tale om at bedømme en udgift, som er afholdt til et interesseforbundet selskab, findes der at påhvile skatteyderen en skærpet bevisbyrde."*

*Der gælder tillige som udgangspunkt et skærpet beviskrav for, at der foreligger et reelt gældsforhold med en retlig forpligtigelse til at betale renter, når der foreligger interessefællesskab mellem debitor og kreditor, jf. eksempelvis SKM2005.229.ØL, SKM2007.390.ØL, UfR 2009.2325 HR og SKM2012.586.ØL.<sup>11</sup>*

Også i andre sammenhænge vil eksistensen af et interessefællesskab som udgangspunkt føre til et skærpet beviskrav, jf. eksempelvis SKM2015.73.ØL, der drejede sig om, hvorvidt betingelserne for udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse var opfyldte for en skatteyder, som var eneanpartshaver i det udbetalende selskab. Østre Landsret anførte bl.a. følgende: *"S er eneanpartshaver i B ApS. Der må som følge af dette interessefællesskab stilles skærpede krav til dokumentationen for, at betingelserne for at udbetale befodringsgodtgørelsen skattefrit var opfyldt."*

*Konstateres der uregelmæssigheder i et selskabs bogføring, som skatteyder er ansvarlig for, vil bevisbyrden normalt blive skærpet, jf. eksempelvis UfR 2002.2633 HR, hvor Højesteret bl.a. anførte følgende: "Under de*

*foreliggende omstændigheder, hvor der er konstateret betydelige uregelmæssigheder i selskabets bogførings- og regnskabsforhold, som A var ansvarlig for, tiltræder Højesteret, at A må føre et sikkert bevis for, at han selv har afholdt udgifterne til kost og logi under sine udlandsophold eller har refunderet selskabets udgifter hertil. Heller ikke efter bevisførelsen for Højesteret har A ført et sådant bevis."*

Som et yderligere eksempel på en situation, hvor bevisbyrden normalt skærpes, kan nævnes skatteydere skiftende forklaringer til skattemyndighederne eller andre offentlige myndigheder. Har skatteyder selv eller nogen på dennes vegne således tidligere oplyst et andet faktum til en offentlig myndighed, herunder skattemyndighederne, vil der som udgangspunkt påhvile skatteyder en meget tung bevisbyrde for, at disse oplysninger ikke er rigtige, hvis han efterfølgende vil søge af fragå de afgivne oplysninger. Oplysninger og erklæringer afgivet af skatteyder eller nogen på hans vegne til offentlige myndigheder tillægges således ofte afgørende vægt ved bevisvurderingen, således at det efterfølgende er meget vanskeligt for skatteyder at løfte bevisbyrden for, at disse oplysninger ikke er korrekte, jf. eksempelvis UfR 1988.906/2 HR, UfR 2007.1492 HR, UfR 2011.1114 HR, SKM.2012.601.ØL og SKM2013.572.VL. Det klare udgangspunkt er således, at skatteyderen ikke kan opnå en bedre skattemæssig position, end hvad der følger af (tidligere) afgivne oplysninger.

Det forhold, at en given oplysning først fremkommer sent i procesforløbet, vil som udgangspunkt bevirke, at der stilles skærpede krav til rigtigheden af oplysningen i tilfælde, hvor det ville have været naturligt, at oplysningen var fremkommet på et tidligere tidspunkt. Til illustration heraf kan henvises til SKM2013.389.ØL.

Jo mere usandsynlig en faktumpåstand umiddelbart forekommer at være, alt andet lige jo større krav stilles der som udgangspunkt til beviset for, at faktum forholder sig som påstået. Er afstanden mellem den sædvanlige bopæl og arbejdspladsen eksempelvis usædvanlig lang, stilles der normalt skærpede krav til skatteyderens dokumentation eller sandsynliggørelse af, at befodrningen rent faktisk er foretaget, herunder at godtgøre omfanget af befodrningen, jf. eksempelvis UfR 2004.1516 HR, hvor Højesteret bl.a. udtaler følgende: *"Den, der anser sig berettiget til et befodringsfradrag efter ligningslovens § 9 C, må således i fornødent omfang kunne dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at befodrning rent faktisk har fundet sted i det selvangivne omfang. Beviskravet vil typisk blive skærpet i tilfælde, hvor der foreligger omstændigheder, der kan tale imod, at befodrningen har fundet sted i det selvangivne omfang, eksempelvis meget betydelige daglige rejsetider"*. Tilsvarende retsanvendelse i UfR 1998.898 HR.<sup>12</sup>

I praksis vil der ofte påhvile skatteyder en tung bevisbyrde for, at der er sket betaling af et større beløb, når skatteyder gør gældende, at dette er sket ved kontant betaling. Til illustration heraf kan der henvises til Landsskatterettens afgørelse af 10. september 2014 (j.nr. 14-0377599). Landsskatteretten anførte følgende: *"Skatteydere kan fradrage driftsomkostninger, det vil sige, de udgifter, der i årets løb er*



Er skatteyder næringsdrivende med handel med fast ejendom på det tidspunkt, hvor han erhverver en ejendom af samme type, som dem han handler med, har skatteyder som udgangspunkt en meget tung bevisbyrde for, at ejendommen alene blev erhvervet i anlægsøjemed og ikke tillige af hensyn til muligheden for at opnå fortjeneste ved salg på et senere tidspunkt, jf. eksempelvis UfR 2001.2481.HR og UfR 2003.1257.HR.



---

Det forhold, at en given oplysning først fremkommer sent i procesforløbet, vil som udgangspunkt bevirke, at der stilles skærpede krav til rigtigheden af oplysningen i tilfælde, hvor det ville have været naturligt, at oplysningen var fremkommet på et tidligere tidspunkt.

---

anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det fremgår af statsskattelovens § 6a, stk. 1, litra a. Udgiften skal være direkte knyttet til indkomsten, og den skal ligge inden for virksomhedens naturlige rammer. I dit bilagsmateriale foreligger en række fakturaer vedrørende de fratrukne udgifter til fremmed arbejde på i alt 379.880 kr. inkl. moms. Af dine bankkontospecifikationer fremgår, at du i 2010 har foretaget uspecificerede hævninger på i alt 369.500 kr. Hævningerne er foretaget med mellem 600 kr. og 15.000 kr. pr. hævning og kan ikke afstemmes med de fremlagte fakturaer/afregningsbilag. Der er alene dokumentation for, at der er hævet større beløb i den omhandlede periode, men det er ikke dokumenteret, at hævningerne vedrører betaling af fremmed arbejde, som påstået. Det anses for usædvanligt at betale så væsentlige beløb kontant, hvorfor der kan stilles skærpede beviskrav til godtgørelse af, at udgifterne er afholdt og har haft den fornødne virkning til driften af virksomheden. På denne baggrund anser vi det ikke for tilstrækkeligt dokumenteret, at du har haft fradragsberettigede udgifter til fremmed arbejde på 303.904 kr.”

Er der tale om en situation, hvor skattemyndighederne er bemyndiget til at udøve et værdiskøn, og er dette udøvet af personer, der anses for særligt kvalificerede som følge af særlig sagkundskab, vil dette som udgangspunkt bevirke, at skatteyder har en meget tung bevisbyrde, hvis han søger at anfægte rigtigheden af det udøvede værdiskøn<sup>13</sup>. Til illustration kan henvises til SKM2013.477.BR, der handlede om efterprøvelse af et værdiskøn udøvet af motormyndighederne. Tilsvarende gælder i sager om efterprøvelse af vurderingsmyndighedernes værdiskøn. Der er således en udstrakt tilbøjelighed til at fastholde vurderingsmyndighedernes værdiskøn uanset, at der foreligger en skønserklæring, der når til et andet resultat, end vurderingsmyndighedernes værdiskøn. Til illustration kan der eksempelvis henvises til højesteretsdommene offentliggjort i UfR 2004.2431 HR og UfR 2005.1164 HR. I SKM2006.292.VL lykkedes det delvist at få tilsidesat vurderingsmyndighedernes værdiskøn efter afholdelse af syn og skøn.

Er skatteyder næringsdrivende med handel med fast ejendom på det tidspunkt, hvor han erhverver en ejendom af samme type, som dem han handler med, har skatteyder som udgangspunkt en meget tung bevisbyrde for, at ejendommen alene blev erhvervet i anlægsøjemed og ikke tillige af hensyn til muligheden for at opnå fortjeneste ved salg på et senere tidspunkt, jf. eksempelvis UfR 2001.2481.HR og UfR 2003.1257.HR. Tilsvarende gælder som udgangspunkt i andre tilfælde, hvor en næringsdrivende skatteyder under tilsvarende omstændigheder påstår, at et givent aktiv skal anses som et anlægsaktiv med den effekt, at avancen ved afståelsen af aktivet er enten skattefri eller beskattes lempeligere, end hvis salget henføres som et næringssalg.

Som nærmere omtalt i afsnit 7, som er i artikel nr. 2, der bringes i næste nummer af Revision og Regnskabsvæsen, har skatteyder som udgangspunkt tillige en meget tung bevisbyrde, hvis han i en sag om en skønsmæssig indkomstforhøjelse gør gældende, at han har haft

skattefrie indtægter eller optaget lån, og dette er forklaringen på et lavt eller negativt privatforbrug.

Er der tale om, at skatteyderen søger at opnå skattemæssige fordele, som er utilsigtet af lovgiver, vil dette som udgangspunkt føre til en intensiv efterprøvelse af, om de faktiske forhold er som hævdet af skatteyder, og skatteyder vil i den forbindelse som udgangspunkt blive pålagt en skærpet bevisbedømmelse.

## 5.2. Særligt om lempelse af bevisbyrden

Er der forsvundet relevant bilagsmateriale på et tidspunkt, hvor materialet har været i skattemyndighedernes varetægt, vil det kunne få betydning for bevisbedømmelsen, jf. eksempelvis SKM2011.518.BR, hvor byretten bl.a. anførte følgende: *”Med hensyn til det, Skatteministeriet har anført om dokumentation for indtægter og udgifter og udgiftsbilag udstedt til A personligt bemærkes for det første, at det bevismæssigt må komme Skatteministeriet til skade, at selskabets bogføringsmateriale for de omhandlede indkomstår er bortkommet hos skattemyndighederne.”* Tilsvarende retsanvendelse genfindes i SKM2014.232.ØL, hvor landsretten henviste til at *”... tvivlen om indholdet af det bortkomne bilagsmateriale og om tidspunktet for bortkomsten heraf må komme Skatteministeriet bevismæssigt til skade...”*

Er det derimod skatteyder selv eller dennes ansatte/rådgivere m.v., der er skyld i, at relevant regnskabsmateriale ikke længere er tilgængeligt, må skatteyder som udgangspunkt selv bære risikoen herfor, jf. eksempelvis SKM2002.100.HR. Er relevant regnskabsmateriale bortkommet under omstændigheder, hvor skatteyderen er uden skyld heri, og hvor skatteyderen ikke kan bebrejdes ikke at have kopi af materialet, vil man i praksis ofte tage hensyn hertil, således at det reelt fører til en vis lempelse af skatteydernes bevisbyrde.

Skattemyndighedernes forudgående tilkendegivelser og adfærd kan tillige få fordelagtig betydning for skatteyder i en senere bevisbedømmelse I en ikke offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten af den 8. november 2006 (j.nr. 2-1-1907-1129) indledte Landsskatteretten med at konstatere, at det som udgangspunkt påhvilede skatteyderen som hovedanpartshaver i selskabet at afkræfte en formodning om, at selskabets biler havde stået til rådighed for hans private brug. Videre konstateredes det, at der var fremlagt et kørselsregnskab for indkomståret 2002, hvoraf brugen af selskabets Mercedes Benz personbil fremgik. I forlængelse heraf anførte Landsskatteretten bl.a. følgende: *”Regnskabet kan ikke i sig selv anses for fyldestgørende, men han har ført regnskabet på samme måde i adskillige år, og skattemyndigheden har gennemgået flere af regnskaberne uden at have påtalt eventuelle mangler. Sammenholdt med sagens øvrige oplysninger, samt redegørelsen for de konstaterede uoverensstemmelser, anses han herefter for på tilstrækkelig vis at have dokumenteret eller sandsynliggjort, at selskabets bil ikke har været stillet til rådighed for privat kørsel.”*

I Landsskatterettens kendelse af den 22. november 2012 (j.nr. 11-

0301787) blev SKATs manglende medvirken til sagens oplysning sammenholdt med skatteyderens troværdige forklaring afgørende for, at sagen blev afgjort til skatteyderens fordel. Landsskatteretten anførte følgende: "Det af klageren troværdigt oplyste sammenholdt med, at SKAT efter omstændighederne ikke i fornødent omfang har medvirket til oplysning af forholdet vedrørende den fratrukne moms på den omhandlede bil, jf. bl.a. princippet i FOB 1999.384, må medføre, at klageren tilstrækkeligt har godtgjort, at der var fratrukket moms på bilen. Da klageren ikke har været antruffet direkte i den omhandlede bil, har SKAT ikke godtgjort, at der var hjemmel til beskatning af klageren i henhold til ligningslovens § 16, stk. 4."

Viser det sig, at skattemyndighederne har administreret lovgivningen på en måde, som der ikke er hjemmel til, og giver dette grundlag for, at der kan ske genoptagelse og ændring tilbage i tid, vil dette kunne medføre, at der ikke kan stilles samme krav til skatteyderens bevis for givne faktiske forhold, som ville have været tilfældet, hvis ikke det skyldtes skattemyndighedernes forhold, at der nu skal træffes afgørelse om faktiske forhold tilbage i tid. Til illustration kan der henvises til Landsskatterettens kendelse af den 13. juni 2014 (j.nr. 12-0205242). Landsskatteretten anførte bl.a. følgende: "... Det bemærkes, at styresignaler, herunder SKM2011.829.SKAT og SKM2010.622.SKAT, gengiver SKATs opfattelse. Det bemærkes endvi-



**KUN**  
15 kr.  
pr. lønseddel

**NYHED!**  
Administrator-  
adgang

**VIL DU KØRE LØN NEMT OG BILLIGT**

Danløn gør det hurtigt, nemt og billigt at køre løn. Også når du administrerer løn for flere virksomheder – og med den nye funktion administratoradgang kan du nemt få et samlet overblik over dine kunder og håndtere lønopgaverne.

 **Prøv Danløn gratis på danlon.dk**

Danske Lønssystemer A/S • Gydevang 46 • 3450 Allerød

**danløn**

dere, at det følger af bogføringslovens § 10, stk. 1, og momsbekendtgørelsens § 66, stk. 1, at virksomheder alene er forpligtet til at opbevare regnskabsmateriale i 5 år. Genoptagelsesperioden for momsfradrag vedrørende bespisning af forretningsforbindelser og ansatte rækker langt ud over denne opbevaringsperiode. Selskabet har således ikke fuldt ud fyldstgørende regnskabsmateriale for hele genoptagelsesperioden, herunder vedrørende den påklagede periode, 1. oktober 1994 – 31. december 2004. Spørgsmålet er herefter, hvorvidt de omhandlede udgifter til bespisning kan anses for sandsynliggjort eller dokumenteret og dermed anses for omfattet af momslovens § 37. Selskabet har ved opgørelsen af kravet for perioden 1. oktober 1994 – 31. december 2004 taget udgangspunkt i kontoudtog samt specifikationer til regnskaberne for hele genoptagelsesperioden, således også for perioden 1. januar 2005 til 31. december 2010, hvor der foreligger fuld dokumentation i form af råbalancer, kontoudtræk, bilagsmateriale m.v. og for hvilken periode SKAT har imødekommet anmodningen. Af specifikationerne fremgår posten "Fortæring på tegnestuen". Denne post er grundlaget for det samlede krav for hele perioden, således både for perioden 1. oktober 1994 – 31. december 2004 og perioden 1. januar 2005 til 31. december 2010. Kravet for den i klagen aktuelle periode, 1. oktober 1994 til og med 31. december 2004, er opgjort på baggrund af en forholdsmæssig andel, svarende til fordeling mellem udgifter relateret til møder i egne lokaler og de samlede udgifter på kontoen "Fortæring på tegnestuen" for årene 2005 til 2007. Denne forholdsmæssige andel er herefter anvendt på posten "Fortæring på tegnestuen" for perioden 1. oktober 1994 til 31. december 2004. Landsskatteretten finder det herefter sandsynliggjort, herunder efter en konkret vurdering af selskabets aktivitet i genoptagelsesperioden, at selskabet har afholdt udgifter af den omhandlede karakter i den påklagede periode. Retten finder endvidere, at størrelsen af kravet i tilstrækkelig grad er sandsynliggjort. Der er herved henset til, at selskabet har taget hensyn til aktivitetsniveauet i den omhandlede periode. Selskabet har således ved opgørelsen af kravet foretaget et realistisk skøn."

## Noter

- De tre artikler baserer sig på forfatterens indlæg til Nordisk Arbejdssymposium om prøvelse af skattesager ud fra retssikkerhedsmæssige perspektiver, afholdt i Aarhus den 6. og 7. marts 2015, arrangeret af Danmarks Skatteadvokater.
- Nærmere om bevisførelse i dansk ret se eksempelvis "Bevisførelse i retssager", 1. udgave, 2012, af fhv. landsdommer Jørgen Jochimsen med henvisninger til øvrig litteratur.
- Sagen er anket til Højesteret.
- Set med nutidens øje er det bemærkelsesværdigt, at det først i 1968 blev muligt at benytte syn og skøn i skattesager, jf. UFR 1968.227 HK.
- I TFS 2003, 401 anfører nuværende Højesteretsdommer Lars Apostoli: "Uanset om sagen verserer for skattemyndighederne eller for domstolene, vil syns- og skønserklæringens bevisværdi dog netop afhænge af dens kvalitet. Såvel den skattepligtige som skattemyndighederne har derfor også en naturlig interesse i at sikre, at de processuelle spilleregler omkring optagelsen af syn og skøn overholdes. Det giver nemlig den bedste sikkerhed for, at resultatet også bliver en god og brugbar syns- og skønserklæring. Parterne har således en fælles interesse i at udvise omhu og omtanke såvel i forbindelse med valget af syns- og skønsmænd som i forbindelse med udformningen af syns- og skønstemået. For at undgå fejl og misforståelser bør begge parter tillige deltage i selve syns- og skønforretningen og sikre sig, at syns- og skønsmænd benytter en korrekt fremgangsmåde, og at han har forstået opgavens karakter. Det er naturligvis bedre helt at undgå fejl end at have i en situation, hvor den ene af parterne efterfølgende gør gældende, at syns- og skønserklæringen er uden bevisværdi, fordi den er fuld af fejl, og fordi der er begået fejl i forbindelse med gennemførelsen af det pågældende syn og skøn, jf. herved de nedenfor i afsnit 5 omtalte domme TFS 2000, 183 H og TFS 2001, 80 Ø, hvor syns- og skønserklæringer af dårlig kvalitet ikke fik nogen betydning." I bl.a. følgende domme blev der set bort fra skønsmændens opfattelse, da retten fandt, at grundlaget herfor ikke var betryggende: UFR 2000.1071 HR, SKM 2001.64 ØL, UFR 2005.3071 HR, SKM 2010.474 ØL og SKM2014.392.BR.
- I SKM2013.171.ØL anfører landsretten bl.a. "Den mundtlige bevisførelse har på dette punkt omfattet A og revisorens forklaringer. Hverken IJ eller TM har afgivet forklaring under sagen. Landsretten finder på denne baggrund, at A ikke har godtgjort, ..." I SKM2014.402.BR indleder byretten sine præmisser med at anføre følgende: "Indledningsvist bemærkes, at sagsøgerne ikke gav møde under hovedforhandlingen og ikke på noget stadium af skattesagens behandling har bidraget til sagens oplysning..."
- Tilsvarende anføres i bl.a. UFR 2007.2379 HR.
- Skatteyder har således blandt andet bevisbyrden for hvilke udgifter, der kan medtages ved opgørelsen af et fradragsberettiget tab, jf. eksempelvis retsansværelsen i UFR 2014.1193 HR. Højesteret anfører bl.a. følgende: "... Det er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at de omkostninger til egne rådgivere, der ønskes medregnet i anskaffelsessummen ved opgørelsen af gældens værdi efter kursgevinstlovens § 26, stk. 4, angår bistand af en sådan art, at de kan medregnes. Det samme gælder opdeling af rådgiveromkostninger på bistand, der kan medregnes, og bistand, der ikke kan, i tilfælde hvor omkostningen omfatter begge elementer..."
- Som yderligere eksempler på, at det er skatteyder, der har bevisbyrden for, at skattepligten til Danmark er ophørt, kan der henvises til UFR 2001.1459.HR, SKM2008.432.ØLR, SKM2009.482.VLR samt SKM2011.438.BR.
- I disse sager vil skatteyder ofte blive pålagt en skærpet bevisbyrde. Nærmere om skærpet bevisbyrde straks nedenfor.
- Dommene er kommenteret af lektor, ph.d. Liselotte Madsen i SR-SKAT 2012.360, side 3-5.
- I sager der handler om, hvorvidt en given aktivitet opfylder rentabilitetskravet for at være erhvervs-mæssig, vil kravet til, at der er udsigt til fremtidigt overskud, blive skærpet jo flere år med underskud, og jo større underskud, der har været, jf. eksempelvis UFR 2000.313 HR. og SKM2013.745.ØL
- Nærmere om bevisbyrdereglerne, når skattemyndighederne gør brug af værdiskøn, se afsnit 8, som er i artikel nr. 2, der bringes i næste nummer af Revision og Regnskabsvæsen.