

---

# Bevis for faktum i skattesager med fokus på bevisbyrdens placering

---



Nærværende artikel er den anden 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, (H) Advokatformet  
Tommy V. Christiansen

## 6. Særligt om bevisbyrden i sager, hvor skattemyndighederne påberåber sig et givent faktum til støtte for et skattekrav, herunder at der foreligger skattepligtig indkomst samt indtræden af skattepligt

Generelt har skattemyndighederne som udgangspunkt bevisbyrden i sager, hvor skattemyndighederne påberåber sig et givent faktum til støtte for et skattekrav. Som udgangspunkt er det derfor Skatteministeriet, der har bevisbyrden for, at der foreligger yderligere skattepligtige indtægter end selvangivet.

Til illustration af dette udgangspunkt kan der henvises til SKM2014.616.BR, der bl.a. drejede sig om, hvorvidt to nærmere specificerede beløb blev anvendt til køb af aktiver, som senere blev solgt med skattepligtig avance til følge. Efter en konkret bevisvurdering fandt byretten ikke, at beløbene blev anvendt til køb af aktiver, som senere blev solgt med en skattepligtig avance, hvorfor skatteyderens indkomst og momstilsvar følgelig blev nedsat. Fra byrettens præmisser skal følgende uddrag fremhæves: *"Retten finder derfor ikke, at det alene på grundlag af disse oplysninger kan lægges til grund, at de omtvistede beløb blev anvendt til køb af træpiller og værktøj, som senere blev solgt med skattepligtig avance til følge. Uanset den atypiske karakter af pengetransaktionerne mellem T og S, finder retten herefter ikke, at der er fornødent grundlag for at lægge til grund, at de to beløb blev anvendt til køb af aktiver, som senere blev solgt med skattepligtig avance til følge."*

Heller ikke i Landsskatterettens afgørelse dateret den 27. januar 2014 (j.nr. 13-0095164), fandtes bevisbyrden løftet fra SKATs side. I den pågældende sag forelå der en anmeldelse om sort arbejde, og SKAT havde ved en stikprøvekontrol i en uge observeret, at skatteyderen befandt sig på privatadresser på tidspunkter, der var i overensstemmelse med de i anmeldelsen angivne tider og steder. Dette var imidlertid ikke tilstrækkelig til at gennemføre en skønsmæssig indkomstforhøjelse ifølge Landsskatteretten, der bl.a. anførte følgende: *"... Der foreligger en anmeldelse om sort arbejde vedrørende klageren i februar 2012. SKAT har ved en stikprøvekontrol observeret, at klageren har befundet sig på*

---

Er der tvivl om, hvorvidt givne faktiske forudsætninger for at rejse et skattekrav er opfyldte, er det som udgangspunkt skattemyndighederne, der har bevisbyrden for dette.

---

*privatadresser på tidspunkter, der er i overensstemmelse med de i anmeldelsen angivne tider og steder. Ud fra en opgørelse af klagerens selvangivne indtægter og afholdte udgifter kan det desuden fastslås, at klageren har haft 56.986 kr. i 2010, svarende til 4.749 kr. pr. måned, til rådighed efter afholdelse af faste udgifter. SKAT har forhøjet klageren med 30.000 kr. i yderligere lønindtægt. Dette svarer til, at klageren har haft ca. 7.000 kr. om måneden til dækning af ikke faste udgifter. SKATs stikprøvekontrol har alene omfattet én uge, og SKAT har forhøjet klagerens skattepligtige indkomst med halvdelen af det beløb, som er angivet i anmeldelsen. Der er herefter ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at der foretages sort arbejde hver uge, svarende til en yderligere lønindtægt for klageren på 30.000 kr. Det kan desuden ikke afvises, at klageren har levet for ca. 4.700 kr. om måneden. Landsskatteretten nedsætter derfor klagerens skattepligtige indkomst med 30.000 kr.”*

Har Skatteministeriet løftet bevisbyrden for, at skatteyderen angiveligt har opnået en given økonomisk fordel, eksempelvis fået overdraget et givent aktiv, er det op til skatteyderen at bevise, at der ikke foreligger en sådan skattepligtig fordel, eksempelvis fordi han har erlagt en behørig modydelse, så der reelt ikke er opnået en økonomisk fordel. Til illustration kan henvises til SKM2012.174.VL.

Såfremt skattemyndighederne beviser, at der er fragået et hovedaktionærselskab økonomiske værdier uden, at dette umiddelbart er kommet selskabet til gode, er det som udgangspunkt op til hovedaktionæren – den, som har haft rådighed over selskabets midler; typisk ene-ejer, der tillige er direktør – at bevise, at der ikke er tilflydt ham en økonomisk fordel, jf. eksempelvis SKM2007.719.VL og SKM2013.390.ØL. Kan denne bevisbyrde ikke løftes, vil der typisk være grundlag for at beskatte vedkommende af løn eller udbytte. I disse tilfælde vil skatteyderen ofte blive pålagt en tung bevisbyrde, da der typisk tillige er rod i regnskabet.<sup>2</sup>

Bevisbyrden for, at der er indtrådt (fuld) skattepligt til Danmark, påhviler skattemyndighederne. Det er eksempelvis op til skattemyndighederne at godtgøre, at den pågældende skatteydere ophold her i landet ikke sker i forbindelse med ferie eller lignende, jf. kildeskattelovens § 7. Som et nyere eksempel herpå kan der henvises til SKM2014.717.LSR, hvor Landsskatteretten bl.a. anførte: *“Det er rettens opfattelse, at SKAT ikke har løftet denne bevisbyrde, idet klagerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under ophold her i landet ikke kan anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde.”*<sup>3</sup>

Er der tvivl om, hvorvidt givne faktiske forudsætninger for at rejse et skattekrav er opfyldte, er det som udgangspunkt skattemyndighederne, der har bevisbyrden for dette. Dette gælder eksempelvis i forhold til, om fristreglerne i skatteforvaltningsloven er overholdt, og om man har fulgt gældende sagsbehandlingsregler. Det forhold, at skattemyndighederne ikke har fulgt gældende sagsbehandlingsregler, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at skattemyndighedernes afgørelse tilsidesættes som ugyldig. Afgørende herfor er typisk, om

skattemyndighederne kan løfte bevisbyrden for, at sagsbehandlingsmanglen er konkret uvæsentlig derved, at den ikke har påvirket afgørelsens indhold. Er dette tilfældet, vil skattemyndighedernes afgørelse som udgangspunkt blive opretholdt som værende gyldig.<sup>4</sup>

Det er tillige skattemyndighederne, der har bevisbyrden for at have ydet behørig vejledning i tilfælde, hvor skattemyndighederne har pligt til dette. Dette gælder eksempelvis i forhold til skatteydere mulighed for at gøre brug af betalingskorrektion i henhold til ligningslovens § 2,





Det er som udgangspunkt skattemyndighederne, der har bevisbyrden for, at givne skrivelser, herunder afgørelser, er sendt og kommet frem til skatteyder, hvilket typisk har betydning for, om gældende fristregler er overholdt, og for, om skatteyderens efterfølgende klage/stævning er rettidig.

stk. 5. Konsekvensen af, at sådan behørig vejledning ikke er givet, vil typisk være, at givne frister for skatteydere anses for suspenderet.

Det er som udgangspunkt også skattemyndighederne, der har bevisbyrden for, at givne skrivelser, herunder afgørelser, er sendt og kommet frem<sup>5</sup> til skatteyder, hvilket typisk har betydning for, om gældende fristregler er overholdt, og for, om skatteyderens efterfølgende klage/stævning er rettidig. Til illustration heraf kan eksempelvis hen-

vises til Københavns Byrets dom af 19. december 2014 (j.nr. BS 45C-2493/2014)<sup>6</sup>, hvor retten anførte følgende: "Udgangspunktet er, at sagsøgte har bevisbyrden for, at ejendomsvurderingen er sendt til sagsøger. Der har under sagen ikke været bevisførelse om, hvorvidt der har været konstateret fejl i forbindelse med masseudsendelsen og kuverteringen hos KMD. På den baggrund finder retten ikke, at sagsøgte har løftet sin bevisbyrde for, at skrivelserne er sendt til sagsøger. Det forhold, at vurderingen var tilgængelig på SKAT's hjemmeside, kan ikke sidestilles med frem-

---

I praksis er det således reelt op til skattemyndigheden at anfægte rigtigheden af skattemyndighedernes skønresultat, og i praksis skal der meget til for, at domstolene tilsidesætter skønnet.

---

*sendelse af skrivelser til sagsøger. Retten lægger herefter på baggrund af advokat A's forklaring til grund, at sagsøger ikke har modtaget afgørelsen. Retten finder herefter, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at der må ses bort fra fristoverskridelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 35, stk. 6.<sup>7</sup>*

Også i andre tilfælde, hvor skattemyndighederne påberåber sig et givent faktum til støtte for at kunne rette et krav mod skattemyndigheden, er det som udgangspunkt skattemyndighederne, der har bevisbyrden for de påberåbte faktiske forhold. Til illustration kan henvises til SKM2013.97ØL, der handlede om, hvorvidt formueretlig forældelse af skattekravet var afbrudt ved, at skattemyndigheden havde indgivet en ansøgning om henstand. Østre Landsret anførte bl.a.: *"... I relation til krav nr. 5 og 6 er parterne er enige om den ordinære forældelsesfrist for restskatten for 1992 og 1993 løb i 5 år fra 20. september, 20. oktober og 20. november 1993 henholdsvis samme datoer i 1994. Kravene på 68.053 kr. og 27.381 kr. bortfaldt dermed som udgangspunkt som forældede i efteråret 1998 og 1999. Den henstand, som ifølge SKAT har udsendt forfaldsdatoen for kravene på restskat for 1992 og 1993, fremgår alene af registreringer i SKATs elektroniske systemer. Da SKAT ikke har kunnet fremlægge en anmodning om henstand fra A, kan henstanden ikke anses for at have afbrudt forældelsen. Disse krav var således forældede i efteråret 1998 henholdsvis 1999, og kunne dermed ikke medtages ved opgørelsen af de krav, som kunne danne grundlag for udlæg."*

## 7. Særligt om skønsmæssige indkomstforhøjelser

Den ovenfor omtalte dom SKM2014.616.BR viser, at der først er grundlag for at udøve et bevisskøn i forhold til at skønne yderligere skattepligtige indtægter end selvangivet, når skattemyndighederne har løftet bevisbyrden for, at der er yderligere skattepligtigt indkomst. I praksis vil dette kunne ske derved, at skattemyndighederne beviser, at der ikke foreligger et behørigt regnskab/selvangivelse<sup>8</sup>, eller påviser et uantageligt lavt eller negativt privatforbrug<sup>9</sup>, eller påviser yderligere indtægtskilde(r).

Som anført i afsnit 5.2, som er i artikel nr. 1, der blev bragt i forrige nummer af Revision og Regnskabsvæsen, er det som udgangspunkt skattemyndigheden, der bærer risikoen for fremlæggelsen af regnskab med dokumentation samt eventuel bortkomst heraf, jf. SKM2002.100.HR. Det ændrer således ikke på, at betingelserne for skønsmæssig ansættelse er opfyldte, selvom den skattepligtige ikke selv er skyld i, at regnskabsmaterialet er blevet væk, jf. således f.eks. UfR 2007.1007 HR og TFS 1992, 449 VL. Tilsvarende er det uden betydning, om det er revisors ansvar, at regnskabet er fejlbehæftet i et omfang, så det ikke kan lægges til grund. Som undtagelse hertil gælder, hvis det beror på skattemyndighedernes forhold, at materialet er bortkommet. I givet fald vil det blive tillagt bevisbetydning til fordel for skattemyndigheden.

Hvis grundlaget for den skønsmæssige indkomstforhøjelse er manglende behørigt regnskab/selvangivelse eller uantageligt lavt eller nega-

tivt privatforbrug, behøver skattemyndighederne ikke påvise konkrete udeholdte indtægter til støtte for den skønsmæssige indkomstforhøjelse, jf. eksempelvis UfR 2007.1007 HR. Skattemyndighederne skal dog selvagt altid kunne begrunde en skønsmæssig ansættelse, der er højere end den selvangivne indkomst. I højesteretsdommen UfR 1980.746 HR blev det således statueret, at skattemyndighederne havde været berettigede til skønsmæssig ansættelse af indtægten for en hyrevognsejer med mangelfuld regnskabsførelse, men at den skønsmæssige forhøjelse ikke var tilstrækkeligt begrundet, idet der blot var tale om en henvisning til omfanget af vognmandens skønnede andel i tomkørsel ved privatkørsel.

Har skattemyndighederne med rette udøvet et bevisskøn i forhold til at skønne yderligere skattepligtigt indkomst, er det herefter op til skattemyndigheden at føre bevis for, at bevisskønnet skal tilsidesættes.<sup>10</sup>

Som udgangspunkt kræver dette, at skattemyndigheden beviser, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag eller fører til et klart forkert<sup>11</sup> / (åbenbart) urimeligt resultat<sup>12</sup>, jf. eksempelvis UfR 2009.476/2.HR, UfR 2010.2537.HR og UfR 2011.1458 HR.

Der fremgår bl.a. følgende af forarbejderne til SKL § 5, stk. 3, L. 104, 1995/96 1. samling (lov nr. 1104 af 20. december 1995): *"Efter de almindelige principper for bevisførelse påhviler det i sådanne tilfælde (hvor SKAT fastsætter indkomsten skønsmæssigt som følge af manglende behørigt regnskab/selvangivelse) som udgangspunkt skattemyndigheden at sandsynliggøre; at den skønnede opgørelse ikke er mindre sandsynlig end andre opgørelser, set i lyset af de oplysninger som skattemyndighederne er i besiddelse af. Det bemærkes i denne forbindelse at skattemyndighederne i en situation som denne som udgangspunkt ikke har pligt til at gøre brug af de særlige kontrolbeføjelser skattemyndighederne er tillagt til at indhente oplysninger fra tredjemand, det være sig fra en anden offentlig myndighed eller fra en privat virksomhed. Skattemyndighederne kan umiddelbart basere skønnet på de oplysninger som skattemyndighederne er i besiddelse af vedrørende det pågældende og tidligere indkomstår".* I praksis er det meget sjældent, at det er et tema i efterprøvelsen af skønsmæssige indkomstforhøjelser hos domstolene, hvorvidt *"den skønnede opgørelse (ikke) er mindre sandsynlig end andre opgørelser, set i lyset af de oplysninger som skattemyndighederne er i besiddelse af."*

I praksis er det således reelt op til skattemyndigheden at anfægte rigtigheden af skattemyndighedernes skønresultat, og i praksis skal der meget til for, at domstolene tilsidesætter skønnet, hvilket i SKM2012.666.BR tilkendegives på følgende vis *"... Skattemyndighederne har efter sagens karakter en betydelig frihed ved udøvelsen af dette skøn..."*<sup>13</sup>

*Hvis skattemyndigheden efterfølgende søger at anfægte en skønsmæssig indkomstforhøjelse med henvisning til, at han har haft skattefrie indtægter eller har optaget lån m.v., vil der ofte blive stillet et skærpet bevisskøn, således at der som udgangspunkt vil blive krævet objektiv dokumentation for, at det forholder sig som anført af skattemyndigheden, jf. eksempelvis UfR 2009.476/2 HR, TFS 2004, 193 ØL og TFS 2005, 253 VL. I forhold til påståede skattefrie spillegevinster kan skattemyndighederne stille krav*



I højesteretsdommen UfR 1980.746 HR blev det statueret, at skattemyndighederne havde været berettigede til skønsmæssig ansættelse af indtægten for en hyrevognsejer med mangelfuld regnskabsførelse, men at den skønsmæssige forhøjelse ikke var tilstrækkeligt begrundet, idet der blot var tale om en henvisning til omfanget af vognmandens skønnede anpart i tomkørsel ved privatkørsel.

om, at der er udarbejdet egentligt regnskab for spillene, hvori også tabsgivende spil skal indgå, jf. TfS 2010, 394 ØL. Praksis på dette område er meget righoldig.

Påviser skatteyderen, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag, vil dette som udgangspunkt blive tilsidesat af domstolene, medmindre der alene er tale om en såkaldt bagatelrettelse, hvilket skattemyndighederne har bevisbyrden for er tilfældet. I disse tilfælde kan Skatteministeriet dog undgå, at bevisskønnet tilsidesættes, hvis Skatteministeriet løfter bevisbyrden for, at den eller de pågældende fejl i skøngrundlaget er konkret uvæsentlige, da *skønresultatet* kan nås med afsæt i det faktum, som retten finder, er korrekt.<sup>14</sup> Retten skal i den forbindelse foretage en selvstændig bevisvurdering, der foretages med afsæt i alle de oplysninger, der er forelagt retten, herunder også selvom det er nye oplysninger i forhold til, hvad skattemyndighederne havde kendskab til, da de foretog deres bevisskøn jf. UfR 2005.3167 HR.

## 8. Særligt om skattemyndighedernes muligheder for at tilsidesætte en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling

For at skattemyndighederne kan tilsidesætte en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling, og erstatte værdien/prisen/værdifordelingen med et af skattemyndighederne udøvet bevisskøn (værdiskøn), med deraf følgende yderligere beskætning, herunder reduceret fradragsret, kræves det som udgangspunkt, at skattemyndighederne løfter bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi/pris eller den aftalte/selvangivne værdifordeling kan tilsidesættes. Herudover skal der være tale om en vis værdirettelse mellem den aftalte/selvangivne værdi og den "rigtige værdi"<sup>15</sup>, og der må ikke foreligge en situation, hvor skatteyder kan (og vil) støtte ret på en intern værdiregel opstillet af skattemyndighederne.<sup>16</sup>

Måtte der undtagelsesvis være kendskab til den objektivt korrekte værdi, kan skattemyndighederne tilsidesætte en aftalt/selvangiven værdi/

---

Det følger positivt af lovgivningen, at det i visse tilfælde er op til skattemyndighederne at foretage et værdiskøn.

---

pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling, og erstatte værdien/prisen/værdifordelingen med den objektivt konstaterbare værdi/pris. I denne situation, hvor der ikke vurderes at være nogen usikkerhed om, hvad der er den rigtige værdi/pris – da denne anses for objektivt konstaterbar – er der ikke behov for, at skattemyndighederne foretager et værdiskøn, hvorfor der i denne særlige situation ikke er et krav om en vis værdiretelse for, at skattemyndighederne kan tilsidesætte den aftalte/selvangivne værdi/pris eller tilsidesætte den aftalte/selvangivne værdifordeling.<sup>17</sup>

Skattemyndighederne har altså som udgangspunkt bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi/pris eller værdifordeling kan tilsidesættes. Dette forudsætter som udgangspunkt, at skattemyndighederne godtgør, at en anden pris/værdi/værdifordeling er mere sandsynlig end den aftalte pris/værdi/værdifordeling, samt at der er tale om en vis værdiretelse mellem den aftalte/selvangivne værdi og den af skattemyndighederne skønnede værdi. Dette gælder som udgangspunkt også, selvom parterne er interesseforbundne, jf. eksempelvis UfR 1988.527 HR, TfS 1999, 730 VL, TfS 2002, 821 ØL og TfS 2002, 336 VL.

I SKM2002.466.ØL, der drejede sig om værdiansættelse af en ubebygget grund, anførte Østre Landsret bl.a. følgende: "... Det påhviler sagsøgte (Skatteministeriet) at godtgøre, at der har været grundlag for at korrigerer værdiansættelsen på ca. 1,8 millioner kr. ved overdragelsen af grunden den 27. december 1995... Efter en vurdering af det samlede hændelsesforløb, og når henses til at muligheden for ekspropriation først blev omtalt af F1 A/S i 1996, finder landsretten ikke, at sagsøgte har bevist, at sagsøgerens direktion og hovedaktionærer på tidspunktet for hovedaktionærernes overtagelse af grunden den 27. december 1995 har haft en i særlig grad underbygget forventning og formodning om, at grunden efterfølgende ville kunne overdrages til F1 A/S for 4,5 millioner kr..."

Tilsvarende fremgår af forarbejderne til LL § 2 og SKL § 3 B.<sup>18</sup>

I TfS 2003, 401 anfører nuværende højesteretsdommer Lars Apostoli bl.a. følgende: "Når der er tale om overdragelse mellem interesseforbundne parter, vil der som regel ikke være grundlag for nogen indsigelse om, at et skatteskøn er uberettiget. Selve den omstændighed, at parterne er interesseforbundne, gør det berettiget, at skattemyndighederne skønner over værdien af det overdragne aktiv med henblik på sammenligning med den pris, som parterne har aftalt, jf. f.eks. den ovenfor nævnte højesteretsdom TfS 1999, 463 H"

Dette udsagn synes ikke dækkende for reststillingen og præmisserne i omtalte højesteretsdom, og skal antageligvis ses i lyset af, at der var tale om overdragelse af en fast ejendom, hvor der mellem interesseforbundne parter blev aftalt en pris, der afveg fra den offentlige ejendomsvurdering, således at det var eksistensen af den offentlige ejendomsvurdering, der bevirkede, at bevisbyrden for, at den aftalte pris var rigtig, umiddelbart påhvilede skattheyderne.<sup>19</sup>

Særlige forhold kan bevirke, at bevisbyrden vendes rundt, således at det bliver op til skattheyder at godtgøre rigtigheden af den aftalte/selvangivne værdi/værdifordeling. Dette vil typisk skyldes andre handler eller eksistensen af en intern bevisregel, herunder værdiregel.

Forudgående eller efterfølgende køb og salg kan medføre, at den aftalte pris/prisfordeling helt umiddelbart forekommer at være forkert. I så fald har skattheyder bevisbyrden for, at den aftalte pris/prisfordeling er korrekt, jf. eksempelvis UfR 2005.1176/2 HR, hvor der blev gennemført køb og salg af de samme aktier samme dag til vidt forskellige priser, og hvor skattheyder reelt havde bestemmende indflydelse i det købende og det sælgende selskab. Østre Landsret anførte bl.a. følgende, der blev tiltrådt af Højesteret: "Henset til at der er tale om interesseforbundne parter, sammenholdt med den store forskel på Anders Jensens købs- og salgspris – trods de enslydende aftaler – findes Anders Jensen at måtte godtgøre, at aktiernes værdi alene udgjorde 150.000 kr. ved købet".

Fra nyere praksis på området kan der henvises til SKM2015.88.SR. I denne sag anførte SKAT bl.a. følgende, der blev tiltrådt af Skatterådet: "... Det bemærkes endvidere, at der ikke er holdepunkter for at antage, at vindmøllerne skulle være steget ca. € 500.000 i værdi tidsrummet på ca. 1 år fra H Energis erhvervelse heraf og videresalget til spørger. Det må i øvrigt være op til spørger at godtgøre en sådan værdistigning, jf. SKM2014.650.HR. Forskelsbeløbet på ca. € 500.000 må på denne baggrund anses for vederlag for den overordnede strukturering og tilrettelæggelse af investeringsprojektet, og kan derfor ikke indgå i spørgers skattemæssige afskrivningsgrundlag. Spørger vil alene kunne afskrive på grundlag af det beløb, DKK 46.247.597, som H Energi A/S erhvervede vindmøllerne til i december 2008..."

Som det fremgår, fastslår Skatterådet, at det følger af Højesterets dom i UfR 2014.2921 HR (SKM2014.650.HR)<sup>20</sup>, at det er skattheyder, der har bevisbyrden for, at aktivet er steget i værdi i perioden fra sælgers eget køb og frem til, at skattheyder køber aktivet af sælger, når disse handler er nært tidsmæssigt forbundet.

I praksis kan eksistensen af en intern bevisregel, herunder værdiregel, de facto føre til, at skattheyderen har bevisbyrden for rigtigheden af den aftalte/selvangivne værdi/værdifordeling. I sager, der handler om værdiansættelse af fast ejendom, ses det ofte, at domstolene tager afsæt i, at handelsværdien svarer til skattemyndighedernes interne regel, hvorfor man som udgangspunkt tager afsæt i den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, når man skal fastlægge en ejendoms handelsværdi, eksempelvis i forbindelse med overdragelse fra selskab til hovedaktionær. I praksis vil det derfor ofte være skattheyder, der har bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi er korrekt, hvis man ved overdragelse af en fast ejendom fra selskab til hovedaktionær har anvendt en anden værdi end den senest offentliggjorte ejendomsvurdering. Til illustration kan henvises til rets anvendelsen i SKM2010.477.BR, hvor skattheyder havde købt en fast ejendom af sit eget selskab for et beløb, der var væsentligt lavere end den offentlige ejendomsvurdering.

I sidste ende beror det også på dette område på en helt konkret vurdering, når det skal afgøres, hvad der skal til for, at SKAT kan tilsidesætte en aftalt/selvangivne værdi/pris. Det har i den forbindelse stor betydning, hvor umiddelbart forkert, den aftalte/selvangivne pris/værdi eller værdifordeling forekommer.

Såfremt skattemyndighederne med rette har tilsidesat en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling, og erstattet værdien/prisen/værdifordelingen med et af skattemyndighederne udøvet beviskøn (værdiskøn), er det herefter op til skatteyderen at løfte bevisbyrden for, at skattemyndighedernes værdiskøn skal tilsidesættes. Her gælder som udgangspunkt samme retsprincipper, som når domstolene efterprøver en skønsmæssig indkomstforhøjelse, hvorfor det i retspraksis er op til skatteyderen at føre bevis for, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag<sup>21</sup>, eller fører til et klart forkert / (åbenbart) urimeligt resultat.

I disse tilfælde vil berettiget tvivl om, hvorvidt bevisskønnet er udøvet på et korrekt grundlag, kunne føre til, at ansættelsen hjemvises til fornyet behandling hos SKAT, således at denne tvivl kan afklares i forbindelse med, at SKAT skal foretage et fornyet bevisskøn. Dette var således tilfældet i Tfs 1996, 303 VL, hvor Vestre Landsret bl.a. anførte: *"Efter ordlyden af skyldrådets indstilling til Landsskatteretten kan det ikke udelukkes at disse instansers afgørelser bygger på en urigtig antagelse om at en del af arealet på 2.369 m<sup>2</sup> vil kunne bebygges efter detailplankægnings af området"*. Tilsvarende i SKM2013.847.ØL. I sager om skønsmæssige indkomstforhøjelser fører en sådan tvivl som udgangspunkt ikke til, at skattemyndighedernes skøn tilsidesættes, jf. eksempelvis SKM2014.558.BR.

For at skatteyder kan løfte bevisbyrden for, at selve værdiskønnet er urimeligt, så det skal tilsidesættes, vil det som alt overvejende udgangspunkt kræve, at skatteyder har støtte herfor i en behørig kvalificeret skønssrapport. I Tfs 2003, 401 anfører nuværende højesteretsdommer Lars Apostoli: *"I sager om prøvelse af værdiskøn i forbindelse med køb og salg viser en gennemgang af retspraksis, at tilsidesættelse af skatteskønnet nærmest undtagelsesfrit forudsætter, at der foreligger en syns- og skønserklæring, der væsentligt afviger fra skattemyndighedernes skøn. Uden en sådan syns- og skønserklæring er det i praksis næppe muligt at løfte bevisbyrden for en indsigelse om, at myndighedernes værdiskøn er åbenbart urimeligt, jf. herved også Tfs 1999, 463 H, hvor den pågældende havde forsøgt at anfægte skattemyndighedernes skøn over en ejendoms værdi uden syn og skøn. Det lykkedes ikke, og i dommens præmisser er det netop fremhævet, at han ikke havde ønsket syn og skøn, jf. tilsvarende Tfs 1999, 970 Ø. Som eksempler på domme, hvor skattemyndighedernes værdiskøn i sager om køb og salg med held er blevet anfægtet ved domstolene med støtte i en syns- og skønserklæring, kan nævnes UfR 1978, s. 37 H, UfR 1978, s. 660 H og UfR 1981, s. 1030 V."*

Påviser skatteyderen, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag, vil dette som udgangspunkt blive tilsidesat af domstolene. I disse tilfælde kan Skatteministeriet dog undgå, at bevisskønnet tilsidesættes, hvis Skatteministeriet løfter bevisbyrden for, at den eller de pågældende fejl i skøngrundlaget er konkret uvæsentlige, da skønresultatet kan nås med afsæt i det faktum, som retten finder er korrekt<sup>22</sup>, eller hvis Skatteministeriet løfter bevisbyrden for, at den eller de pågældende fejl i skøngrundlaget alene giver grundlag for en bagatelrettelse af skønresultatet.<sup>23</sup> Dette alt sammen efter samme

retsprincipper som i sager, der handler om skønsmæssige indkomstforhøjelser.<sup>24</sup>

I sager om transfer pricing gælder tilsvarende principper. Foreligger der således behørigt TP-dokumentation, så kan skattemyndighederne kun tilsidesætte prisaftalen, hvis skattemyndighederne sandsynliggør, at en anden pris er mere sandsynlig end den aftalte pris. Skattemyndighederne kan dog ikke tilsidesætte den aftalte pris, hvis der alene er tale om en bagatelagtig afvigelse mellem den aftalte pris og den pris, som (skattemyndighederne mener) er korrekt. Er forholdet omvendt det, at den foreliggende TP-dokumentation ikke er behørig, vil skattemyndighederne kunne erstatte de aftalte priser med de priser, som skattemyndighederne skønner er markedsprisen, medmindre dette alene fører til bagatelrettelse i forhold til det selvangivne. Vil skatteyderen efterfølgende søge at få dette værdiskøn tilsidesat hos domstolene, gælder der som udgangspunkt de samme bevisbyrderegler som i andre sager, hvor skattemyndighederne med rette har tilsidesat en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling, og erstattet værdien/prisen/værdifordelingen med et af skattemyndighederne udøvet beviskøn (værdiskøn).

Det følger positivt af lovgivningen, at det i visse tilfælde er op til skattemyndighederne at foretage et værdiskøn<sup>25</sup>. Vil skatteyderen i disse tilfælde efterfølgende søge at få dette værdiskøn tilsidesat hos domstolene, gælder der de samme bevisbyrderegler, som netop beskrevet ovenfor vedrørende sager, hvor skattemyndighederne med rette har tilsidesat en aftalt/selvangiven værdi/pris eller aftalt/selvangiven værdifordeling, og erstattet værdien/prisen/værdifordelingen med et af skattemyndighederne udøvet beviskøn (værdiskøn).

## 9. Særligt om tilfælde, hvor skattemyndighederne benytter interne værdiregler

Når der er hjemmel til at udøve et bevisskøn/værdiskøn, kan skattemyndighederne som udgangspunkt anvende interne bevisregler (interne retningslinjer).<sup>26</sup>

Skattemyndighederne må dog ikke anvende en intern bevisregel, herunder værdiregel, hvis dette konkret fører til et resultat, der er mindre sandsynlig end andre resultater i forhold til de oplysninger, som den pågældende skattemyndighed er i besiddelse af på det tidspunkt, hvor der skal træffes afgørelse, og brug af den interne bevisregel sker til skade for skatteyder. Det er i praksis op til skatteyder at løfte bevisbyrden for, at skattemyndighederne ikke var berettigede til at anvende en i øvrigt relevant værdiregel på det tidspunkt, hvor skattemyndighederne foretog værdiskønnet, når skattemyndighederne i øvrigt er berettigede til at foretage et bevisskøn/værdiskøn.

Er det med rette, at skattemyndighederne har anvendt en intern værdiregel, vil domstolene efterfølgende opretholde skattemyndighedernes skønresultat, når bevisreglen bygger på realistiske forudsætninger, som konkret skal være relevante/fyldestgørende, og når bevis-



reglen ikke fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde. Det er i praksis op til skatteyderen at løfte bevisbyrden for, at bevisreglen ikke bygger på realistiske forudsætninger, som konkret er relevante/fyldestgørende, eller føre bevis for, at bevisreglen fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde. Der gælder således samme bevisbyrde-regler som i tilfælde, hvor skattemyndighederne i øvrigt har udøvet et bevisskøn/værdiskøn, jf. ovenfor i afsnit 8.

Hvis skatteyderen kan løfte bevisbyrden for, at der på det tidspunkt, hvor skattemyndighederne traf afgørelse, forelå oplysninger hos skattemyndigheden, der bevirker, at brug af den interne bevisregel konkret har ført til et resultat, der er mindre sandsynligt end andre resultater, vil domstolene tilsidesætte skattemyndighedernes skønresultat, da skattemyndighedernes brug af den interne bevisregel er sket med urette. I praksis kan dette bl.a. forekomme i tilfælde, hvor et ankenævnet eller Landsskatteretten har valgt at se bort fra en given syns- og skønrapport, der forelå på det tidspunkt, hvor ankenævnet eller Landsskatteretten traf afgørelse i sagen, og hvor domstolene efterfølgende giver skatteyderen medhold i, at skønrapporten skal lægges til grund ved afgørelsen af sagen. I disse tilfælde vil domstolene tilsidesætte skattemyndighedernes skønresultat, selvom dette baserer sig på en intern bevisregel, der bygger på realistiske forudsætninger, som konkret er relevante/fyldestgørende. Dette selvom brug af bevisreglen ikke har ført til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde.

Skyldes det derimod nye oplysninger, som skattemyndighederne – typisk ankenævnet/Landsskatteretten – ikke var bekendt med på tidspunktet for afgørelsen i sagen, at domstolene finder, at skattemyndighedernes værdiskøn er mindre sandsynligt end den værdi, domstolene mener, er den rigtige, vil domstolene som udgangspunkt opretholde skattemyndighedens afgørelse. Dette gælder også, når skattemyndighederne har baseret deres værdiskøn på en intern bevis-/værdiregel, såfremt bevisreglen bygger på realistiske forudsætninger, som konkret skal være relevante/fyldestgørende, under forudsætning af, at bevisreglen ikke fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde.

Af det anførte følger, at det kan have stor betydning, hvornår der fremkommer en skønrapport i sagen, såfremt domstolene i øvrigt mener, at man skal basere afgørelsen på skønrapporten. Foreligger skønrapporten før skattemyndighederne – typisk ankenævnet/Landsskatteretten – træffer afgørelse i sagen, vil domstolene i den situation, hvor de mener, at værdien skal fastsættes i henhold til skønrapporten, tilsidesætte skattemyndighedernes værdiskøn, hvis det ikke resultatmæssigt svarer til indholdet i skønrapporten. Dette gælder også, når skattemyndighederne har baseret deres værdiskøn på en intern bevis-/værdiregel.

*Er der derimod først udmeldt syn og skøn hos domstolene – altså efter, at skattemyndighederne traf afgørelse i sagen – vil domstolene, uanset de mener, at man skal basere afgørelsen på skønrapporten, alligevel kun tilsidesætte skattemyndighedernes bevisskøn, hvis dette resultatmæssigt er "klart forkert" eller (åbenbart) urimeligt.<sup>27</sup> Dette gælder også, når*

skattemyndighederne har baseret deres værdiskøn på en intern bevis-/værdiregel, såfremt bevisreglen bygger på realistiske forudsætninger, som konkret skal være relevante/fyldestgørende, under forudsætning af, at bevisreglen ikke fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde.

Det er i praksis fastslået, at skatteyderen kan støtte ret på skattemyndighedernes interne bevisregler, herunder værdiregler, såfremt det konkrete forhold er omfattet af bevisreglen, og såfremt bevisreglen bygger på realistiske forudsætninger, som konkret skal være relevante og fyldestgørende, og brug af bevisreglen ikke fører til et klart forkert resultat i det konkrete tilfælde. I mange sager er spørgsmålet, om skatteyder opfylder betingelserne for at støtte ret på skattemyndighedernes værdiansættelsesregel, herunder særligt om værdiansættelsesreglen finder anvendelse i den konkrete situation, eller om en af undtagelserne i værdiansættelsesreglen finder anvendelse, således at værdiansættelsesreglen ikke gælder i den konkrete situation. Dette afhænger af en nærmere fortolkning af den enkelte værdiansættelsesregel.<sup>28</sup> Det er op til den skatteyder, der ønsker at påberåbe sig en given intern bevisregel, herunder værdiregel, at løfte bevisbyrden for, at de faktiske forhold er således, at der kan gøres brug af bevisreglen.

## 10. Sammenfatning

Udgangspunktet er, at bevisbyrden for faktum påhviler den, der påstår rigtigheden af et givent faktum, med den effekt, at det kommer vedkommende til skade, hvis retten ikke mener, at der foreligger behørigt og tilstrækkeligt bevis for den pågældende faktumpåstand. Det har dog tillige stor betydning for bevisbyrdens placering, hvem der er (var) nærmest til at tilvejebringe og sikre sig den relevante dokumentation.

Det er som udgangspunkt skatteyderen, der har bevisbyrden for berettigelsen af skattemæssige fradrag, som har bevisbyrden for opførelse 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 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.

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

En række forhold kan føre til henholdsvis en lempelse og skærpelse af beviskravene.

I sidste ende beror det på en helt konkret vurdering i den enkelte sag, når det skal afgøres, både hvad der skal til for, at noget er bevist

som udtryk for det "rigtige" faktum, samt hvem der har bevisbyrden med den effekt, at relevant bevistvivl kommer vedkommende til skade, når der skal træffes afgørelse i sagen.

## Noter

- 1 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.
- 2 Konstateres det, at et hovedaktionærselskab har afholdt udgifter, der ikke skattemæssigt er fradragsberettigede, vil der som udgangspunkt være en formodning for, at hovedaktionæren skal beskattes af et tilsvarende beløb som maskeret udlodning eller løn, hvorfor det i disse tilfælde er op til hovedaktionæren at afkræfte denne formodning. Dette lykkedes for hovedaktionæren i bl.a. SKM2011.518.BR, og delvist i SKM2014.232.ØL. I SKM2014.823.ØL fandt landsretten, at skatteyderen ikke skulle beskattes, da han havde "godtgjort", at selskabets midler var anvendt til betaling af sorte lønninger, så uanset selskabet ikke kunne fradrage udgiften, skulle hovedaktionæren ikke beskattes. Modsat resultat i SKM 2015.32 VL
- 3 Omvendt fandtes bevisbyrden løftet for skattemyndighedernes vedkommende i henholdsvis SKM2014.624.BR samt SKM2014.605.ØL (anket), hvor domstolene på baggrund af den konkrete bevisførelse konstaterede, at den fulde skattepligt til Danmark var genindtrådt.
- 4 Et markant eksempel på dette er UFR 2007.225/2 HR, hvor der forelå en grov høringsmangel. Dommen er kommenteret af professor og dr. jur. Jan Pedersen i RR. SM. 2007.37, hvor det fremhæves, at sagen handlede om et skattearrangement.
- 5 Som udgangspunkt anses skattemyndighederne for at have løftet bevisbyrden for dette, hvis myndigheden selv er i besiddelse af en dateret kopi af skrivelsen, og hvis myndigheden redegør for, at der er en forsvarlig procedure, der følges, når der sendes post fra myndigheden. Efter omstændighederne kræves det tillige, at skattemyndigheden belyser, om der har været uregelmæssigheder i postbesørgelsen i den relevante periode.
- 6 Der kan tillige henvises til UFR 1952.1078 HR, UFR 1953.242 HR, UFR 1962.263 HR, UFR 2014.1430 HR og SKM2015.108.BR.
- 7 Emnet er beskrevet af Kurt Siggaard i SR-Skat 2014.156.
- 8 Nuværende højesteretsdommer Lars Apostoli har i TFS 2003, 401, "Det skatteretlige skøn", anført følgende vedrørende SKL § 5, stk. 3, og tilsidesættelse af et regnskab: "Det skal dog i den forbindelse bemærkes, at påvisningen af fejl i regnskabsgrundlaget ikke altid fører til tilsidesættelse af hele regnskabet og selvangivelsen. Er der alene tale om uvæsentlige fejl, som er uden betydning for regnskabets og selvangivelsens generelle troværdighed, vil selvangivelsen kunne anses for behørig på trods af disse fejl. I disse tilfælde vil det være tilstrækkeligt at korrigere de konkrete poster i regnskabet og selvangivelsen, hvor fejlen er konstateret. Det afgørende er, om regnskabsmanglerne er så alvorlige, at regnskabet ikke udgør et troværdigt grundlag for indkomstansættelsen."
- 9 Se eksempelvis UFR 1967.635 HR og UFR 2002.530/1 HR. Samme i UFR 2000.537 HR vedrørende kørselsregnskab. Det er klart, at selvangivelsen under alle omstændigheder er utroværdig, hvis den fører til et negativt privatforbrug, jf. eksempelvis Højesterets domme: UFR 1999.2020/1 HR, UFR 2002.530/1 HR, UFR 2005.2779 HR, UFR 2008.2177 HR og UFR 2009.476/2 H.
- 10 Lykkes det at løfte denne bevisbyrde, er det klare udgangspunkt, at skatteansættelsen hjemvises til fornyet behandling hos skattemyndighederne, medmindre parterne er enige om en anden domskonklusion. Det klare udgangspunkt er således, at domstolene ikke selv foretager et skatteretligt bevisskøn. Der ses ikke at foreligge domme fra Højesteret, hvor der sker rettelse fremfor hjemvisning. Derimod er der få domme fra byret og landsret, hvor der foretages rettelse fremfor hjemvisning. Som et nyere eksempel på, at domstolene selv foretager bevisskønnet, kan henvises til SKM 2014.678 BR, hvor byretten valgte selv at udøve skønnet med følgende begrundelse: "... Når henses til de meget små beløb, der er tale om, og det meget lange forløb, der har været i sagen, har retten fundet undtagelsesvis at burde undlade at hjemvise sagen og fastsætte det fradragsberettigede beløb, der fastsættes til 3.000 kr. om måneden..." . Der kan videre henvises til SKM 2013.616.BR, hvor byretten valgte selv at fastlægge markedsløjen for en given ejendom med afsæt i en under sagen indhentet skønrapport.
- 11 Om terminologien på dette område se lektor, ph.d. Malene Kerzel i SR-SKAT 2013.232.
- 12 Det er meget sjældent, at skatteyderen kan løfte denne bevisbyrde. Som et eksempel på en nyere dom, hvor det lykkedes skatteyderen at få tilsidesat skattemyndighedernes bevisskøn i en sag om skønnet indkomstforhøjelse med henvisning til resultatet af selve skønnet, kan henvises til SKM2014.612.BR. Som andre eksempler på tilfælde, hvor det er lykkedes at få tilsidesat skattemyndighedernes bevisskøn som følge af, at selve skønnet gik ud over de tilladelige rammer, kan henvises til: TFS 1989, 439 VL ("gået udover grænserne for et rimeligt skøn"), TFS 1999, 724 ØL ("væsentligt lavere, end de af ligningsmyndighederne ansatte"), UFR 1999.793/3 HR ("forskellen mellem handelsværdien og ejendomsvurderingen fandtes at være så betydelig, at ansættelsen ikke kunne ses at opfylde kravet i vurderingslovens § 6 om vurdering på grundlag af værdien i handel og vandel"), UFR 2005.658/2 HR ("urimeligt resultat") og SKM2013.268.BR ("...A har løftet sin bevisbyrde for, at skattemyndighederne både har foretaget et urimeligt skøn, og at skønnet er baseret på et i det mindste ufuldstændigt grundlag".)
- 13 En gennemgang af praksis viser, at jo ringere regnskabsgrundlag m.v., jo større handlefrihed har skattemyndighederne i forhold til, hvordan de vil foretage skønnet. Forholdet er jo det, at jo ringere regnskabsgrundlag, des større usikkerhed er der om, hvad der er det rigtige resultat, og dermed jo større handlefrihed for skattemyndighedernes skønudøvelse
- 14 Et markant eksempel på dette er SKM2013.525.ØL. Uanset, at Skatteministeriet erkendte fejl i privatforbrugsopgørelsen i skatteydernes disfavør på samlet 344.470 kr., fandt retten ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte det af Landsskatteretten foretagne skøn
- 15 Kravet til denne værdirettelse er afhængig af, om der foreligger et skattemæssigt interessefællesskab eller ej. Er parterne i skattemæssig henseende interesseforbundne, kan den aftalte værdi tilsidesættes, medmindre der er tale om en bagatelrettelse, jf. eksempelvis TFS 1996, 52 ØL, UFR 1996.1148 HR samt UFR 1996.1160 HR. Foreligger der ikke et skattemæssigt interessefællesskab, er kravet, at den anvendte værdi er åbenbart forkert". Se eksempelvis SKM2009.610.VL.

- 16 Nærmere om skattemyndighedernes interne værdiregler nedenfor i afsnit 9.
- 17 Det kunne eksempelvis være tilfældet, hvor en post børsnoterede aktier overdrages mellem interesseforbundne parter til en kurs, der afviger fra børskursen, og hvor der ikke er grundlag for at stille spørgsmålstegn ved, at børskursen er udtryk for handelsværdien, da der ikke foreligger illikviditet eller lignende.
- 18 I bilag 6 til L 84 1997-98, 1. samling, anføres bl.a. følgende: *"Det er korrekt, at bevisbyrdereglerne for transaktioner omfattet af lovforslaget principielt ikke skal adskille sig fra andre tilfælde på skatterettens område. Der er således ikke tale om indførelse af omvendt bevisbyrde... Der gælder ingen forhåndsformodning for, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængde vilkåret, ... Det understreges, at der netop ikke forslås omvendt bevisbyrde..."*
- 19 Se nærmere herom Torben Bagge i Revision & Regnskab 2013 nr. 3 og 4.
- 20 I UFR 2014.2921 HR fastslog Højesteret, at skatteyder ikke havde godtgjort, at "... ejendommens værdi var steget med de ca. 5 mio. kr. i det forholdsvis korte tidsrum, der forløb mellem I/S Ejendomsinvests erhvervelse af ejendommen i juli 2004 for ca. 86 mio. kr. og investorenes køb af ejendommen i november 2004 for ca. 92 mio. kr."
- 21 Der er mangler i grundlaget for et værdiskøn, hvis der er en eller flere faktiske fejl i skønsgrundlaget af betydning for værdiansættelsen, eller der er relevante faktiske forhold, som ikke er inddraget i værdiskønnet, eller ikke inddraget med fornøden vægt. Dette kan evt. skyldes en fejlforklaring af hvilket vurderingsgrundlag, der skal anvendes, jf. eksempelvis UFR 2000.2039 HR.
- 22 Det var eksempelvis tilfældet i SKM2013.147.BR.
- 23 Som anført i afsnit 5.1 som er i artikel nr. 1, der blev bragt i forrige nummer af Revision og Regnskabsvæsen, er det i praksis særligt vanskeligt at få tilsidesat værdiskøn udøvet af vurderingsmyndighederne og motormyndighederne. På disse områder vil domstolene som udgangspunkt kræve, at der skal være tale

om en større fejl i grundlaget for skønnet, for at anse fejlen som værende mere end bagatelagtig. Til illustration kan henvises til UFR2000.1071 HR, hvor Højesteret i forhold til efterprøvelse af en ejendomsvurdering ikke fandt, at "fejlen" havde *"væsentlig betydning for værdiansættelsen"*, hvorfor vurderingsmyndighedernes værdiskøn blev opretholdt trods de konstaterede fejl i grundlaget herfor.

- 24 Se afsnit 5.2, som er i artikel nr. 1, der blev bragt i forrige nummer af Revision og Regnskabsvæsen.
- 25 Der er bl.a. positiv hjemmel til, at skattemyndighederne kan foretage sådanne bevisskøn i motorsager og i ejendomsvurderingssager, ligesom der er hjemmel hertil i SKL § 5, stk. 3, når der ikke foreligger en behørig selvangivelse. Tilsvarende i SKL § 3 B, stk. 9, hvis der ikke er behørig TP-dokumentation.
- 26 Som eksempler på sådanne i praksis ofte anvendte interne bevisregler vedrørende værdiskøn kan henvises til Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberregning (værdiansættelsescirkulæret – Ophævet for så vidt angår formueskatte-kursen ved Cirkulære nr. 9054 af 4. februar 2015), TSS-cirkulære nr. 2000-9 om værdiansættelse af aktier og anparter, TSS-cirkulære nr. 2000-10 om værdiansættelse af goodwill, SKATs vejledning E nr. 238 "Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse", v.1.2 af 15. januar 2013 og Den Juridiske Vejledning 2015-1 afsnit C.B.3.5.4.3 "Fast ejendom".
- 27 Dette medmindre skatteyderen løfter bevisbyrden for, at der er relevante fejl eller mangler ved selve grundlaget for skattemyndighedernes værdiskøn.
- 28 Domstolene bruger som udgangspunkt almindelige fortolkningsprincipper ved fortolkningen af bevisregler, jf. tidl. Højesteretspræsident Niels Pontoppidan i UFR 1987B.291, hvor Højesterets dom offentliggjort i UFR 1987.300 HR kommenteres.

## Revisors opklaring af besvigelser - Læren af praksis

Af Maria Bloch Christensen, Rikke Holmslykke Kristensen og Bent Warming-Rasmussen

Besvigelser i form af misbrug af aktiver og regnskabsmanipulation er et fænomen, som alle organisationer er potentielt sårbare overfor. Når ansatte "tager af kassen", kan det skyldes svagheder i den interne kontrol, i systemer og procedurer – eller svagheder i menneskers etik, adfærd og moral.

Pris: kr. 216,- ekskl. moms

Der tages forbehold for trykfejl og udsolgte varer.



Bestil bogen  
i onlinebutikken på  
karnovgroup.dk

Bestil i vores onlinebutik: [www.karnovgroup.dk](http://www.karnovgroup.dk)  
eller på mail: [post.dk@karnovgroup.com](mailto:post.dk@karnovgroup.com)

**KARNOV**  
GROUP

Bestil bogen  
i onlinebutikken på  
[karnovgroup.dk](http://karnovgroup.dk)

# Incentives og bonusordninger

Af Morten Langer og Nicole Offendal

En praktisk fremstilling af reglerne vedrørende incitaments- og bonusordninger – set fra et HR-retligt perspektiv

Bogen indeholder adskillige eksempler på forskellige incitaments- og bonusordninger, og forfatterne gennemgår relevante spørgsmål inden for HR, ansættelsesret, selskabsret og skatteret. Der er bl.a. fokus på følgende emner:

- Hvornår er det relevant at yde andet end fast løn
- Valget mellem forskellige aflønningsformer
- Implementering af incitaments- og bonusordninger
- Ændring/afvikling af løbende ordninger
- Særlige forhold i fratrædelsessituationen

Desuden er der medtaget adskillige eksempler fra retspraksis, som er vigtige for den retlige vurdering af ordningerne.



Der tages forbehold for trykfejl og udsolgte varer.



Fås også i en online version



Bestillingsnr: 61936998

Sider: 366

Udgave: 2/2015

Pris: kr. 640,- ekskl. moms

Bestil i vores onlinebutik: [www.karnovgroup.dk](http://www.karnovgroup.dk)  
eller på mail: [post.dk@karnovgroup.com](mailto:post.dk@karnovgroup.com)

**KARNOV**  
GROUP