

# Appelbegrænsning

**Redegørelse om  
appelbegrænsning for det offentlige  
i skattesager**

*Afgivet af arbejdsgruppen om appelbegrænsning  
for det offentlige i skattesager*



**Betænkning nr. 1105**

**Skattedepartementet maj 1987**



ISBN 87-503-6752-8

Fi 03-28-bet.  
Eloni Tryk, Kbh.

	<u>Indholdsfortegnelse</u>	<u>Side</u>
<u>1. Indledning</u>		7
1.1.	Arbejdsgruppens opgave	7
1.2.	Arbejdsgruppens sammensætning	7
<u>2. Beskrivelse af det gældende klagesystem.</u>		9
2.1.	Det administrative klagesystem	10
2.1.1.	Klage til ligningskommissionen	10
2.1.2.	Klage til skatterådet	11
2.1.3.	Amtsligningsrådet og amtsskatteinspektoratet.	13
2.1.4.	Ligningsrådet og Statsskattedirektoratet	14
2.1.5.	Klage til Landsskatteretten	14
2.1.6.	"Det alternative klagesystem" (bevillingsmæssig genoptagelse)	18
2.2.	Domstolsprøvelse af skattemyndighedernes afgørelser	20
2.2.1.	Den skattepligtiges indbringelse af landskatteretskendelser for landsretten	20
2.2.2.	Adgang til indbringelse af andre afgørelser for landsretten	21
2.2.3.	Indbringelse for landsretten af sager, som Landsskatteretten har afvist	21
2.2.4.	Skatteadministrationens indbringelse af afgørelser for landsretten	22
2.2.5.	Kompetencespørgsmål	22
2.2.6.	Appel til Højesteret	25
2.3.	Antal klagesager ved de forskellige instanser ....	26
<u>3. Argumenter for og imod det synspunkt, at det offentlige skal have adgang til domstolsprøvelse i skattesager</u>		35
3.1.	Forhold der taler imod, at det offentlige skal have adgang til domstolsprøvelse	35
3.1.1.	Hensynet til borgeren	36
3.1.2.	Hensynet til domstolene	39

	<u>Side</u>
3.2. Forhold, der taler for, at det offentlige skal have adgang til domstolsprøvelse .....	39
3.2.1. Præjudikatsvirkning .....	39
3.2.1.1. Teorien på skatteområdet .....	41
3.2.1.2. Myndighedernes praksis i præjudikats- spørgsmålet .....	45
3.2.1.3. Arbejdsgruppens vurdering af præjudikatsvær- dien .....	47
3.2.2. Afledede virkninger for skattelovgivningen...	49
3.2.3. Hensynet til domstolssystemet .....	52
3.2.4. Risikoen for retstab for andre borgere .....	53
4. <u>Arbejdsgruppens overvejelser om begrænsning i skattemyndig- hedernes hidtidige appelpraksis</u> .....	55
4.1. Fuldstændig appelbegrænsning .....	55
4.2. Delvis appelbegrænsning .....	56
4.2.1. Sagstyper .....	57
4.2.2. Hvem træffer afgørelsen om, hvorvidt en kon- kret sag bør appelleres? .....	59
4.2.2.1. Justitsministeriet .....	60
4.2.2.2. Særligt nævn .....	61
4.2.2.2.1. Sæmmensætning .....	61
4.2.2.2.2. Frister .....	62
4.2.2.3. Ministeriet for Skatter og Afgifter .....	63
4.3. Ankeproceduren .....	64
4.3.1. Kan eksekutionsfristen overholdes? .....	66
4.3.2. Kan ankefristen overholdes? .....	67
4.4. Kan Kammeradvokaten forsynes med en generel forligs- fuldmagt? .....	68
5. <u>Arbejdsgruppens vurderinger</u> .....	70
5.1. Afvejning af fuldstændig eller delvis appelbegrænsning. 70	
5.1.1. Konklusion vedrørende fuldstændig appelbe- grænsning .....	70

5.1.2.	Forslag om delvis appelbegrænsning	70
5.2.	Forslag til ændret procedure ved iværksættelse af anke.	71
5.2.1.	Sager, hvor eksekutionsfristen kan overholdes	71
5.2.2.	Sager, hvor eksekutionsfristen nødvendigvis må overholdes	72
5.2.3.	Sager, hvor eksekutionsfristen ikke overholdes	73
5.2.3.1.	Risiko for tab	73
5.2.3.2.	Renteproblemer	74
5.2.4.	Konklusion - forslag til fremgangsmåde	77
6.	<u>Afgrænsning af sagstyper</u>	78
6.1.	Skatteområdet	78
6.2.	Overvejelser om eventuelle konsekvenser for andre områder, hvor det offentlige er part i retssager	79
7.	<u>Udkast til lovforslag</u>	80

Bilag

<u>Bilag 1.</u>	Forskellige typer af sager om skatter og afgifter inden for Skattedepartementets og Statsskattedirektoratets ressort	81
<u>Bilag 2.</u>	Udkast til lovforslag med bemærkninger	94



## 1. Indledning.

### 1.1. Arbejdsgruppens opgave.

Arbejdsgruppen blev nedsat af Ministeren for Skatter og Afgifter i juli måned 1986 med følgende kommissorium:

"Ministeren for Skatter og Afgifter ønsker undersøgt, om retssikkerheden på skatteområdet kan forbedres ved regler om, at skattemyndighederne afskæres fra at appellere landsrettens afgørelser til Højesteret, eller at sådan appeladgang begrænses til at omfatte afgørelser, der er af utvivlsom principiel karakter eller evt. af meget vidtrækkende fiskal betydning.

Endvidere ønskes undersøgt, om tilsvarende fordele kan opnås ved at ophæve Skatteministeriets adgang til at indbringe landsskatteretskendelser for domstolene eller begrænse denne adgang til kun at omfatte visse særligt betydningsfulde sager.

Arbejdsgruppen anmodes om at afgive et foreløbigt svar på spørgsmål om appelbegrænsning inden 1. oktober 1986 og må iøvrigt tilrettelægge sit arbejde med henblik på at afslutte dette inden udgangen af 1986."

### 1.2. Arbejdsgruppens sammensætning.

Arbejdsgruppen har ved afgivelsen af denne redegørelse haft følgende sammensætning:

Konsulent Kaj Lotz, Skattedepartementet, (formand)

Konsulent Karsten Hagel-Sørensen, Justitsministeriet

Vicedirektør Niels Lauesen, Statsskattedirektoratet.

Kontorchef Jesper Pålsson, Skattedepartementet.

Kontorchef Erik Hansen, Skattedepartementet.

Sekretariatsfunktionerne er blevet varetaget af fuldmægtig Merete Helle Hansen og fuldmægtig Tony Gønge Nielsen.

Arbejdsgruppen har holdt 6 møder. Ifølge kommissoriet skulle arbejdsgruppen have afsluttet 1.del af sit arbejde inden den 1. oktober 1986. Arbejdet med særligt hastende lovgivning i efteråret 1986 har udskudt afgivelsen af denne redegørelse.

K. Hagel-Sørensen

Erik Hansen

Niels Lauesen

Kaj Lotz  
(formand)

Jesper Pålsson

/Merete Helle Hansen    Tony Gønge Nielsen



## 2. Beskrivelse af det gældende klagesystem.

Den sædvanlige klageadgang vedrørende skatteansættelser er ifølge skattestyrelsesloven, at ligningskommissionens afgørelser kan påklages først til ligningskommissionen selv og derefter videre til skatteråd, Landsskatteretten og endelig til sidst indbringes for domstolene.

Nedenfor skal denne klagevej beskrives nærmere. For at få et fuldstændigt billede af klageordningen vil også amtsligningsrådenes og Ligningsrådets opgaver kort blive beskrevet. Inden afsnittet om domstolsprøvelse af skattemyndighedernes afgørelser vil "det alternative klagesystem" blive gennemgået. Afsnittet angår skattemyndighedernes mulighed for bevillingsmæssig genoptagelse af tidligere foretagne skatteansættelser.

Endelig er der i afsnit 2.3. optrykt en skematisk oversigt over klageantallet ved de forskellige skattemyndigheder og domstolene samt gengivet et statistisk materiale vedrørende Landsskatterettens og domstolenes afgørelser.

For så vidt angår det administrative klagesystem i andre typer af skattesager uden for Skattestyrelseslovens område henvises til bilag 1.

De **paragrafhenvisninger**, der er angivet i det følgende, gælder Skattestyrelsesloven.

## 2.1. Det administrative klagesystem.

### 2.1.1. Klage til ligningskommissionen.

Ligningskompetencen ligger i første instans hos ligningskommissionen, der vælges af kommunalbestyrelsen (§ 1, stk. 1). Kommissionen skal have foretaget en skatteansættelse inden udløbet af ligningsfristen, den 31. marts i det andet kalenderår efter det indkomstår, som ansættelsen vedrører (§ 3, stk. 5).

Den kommunale skatteadministration yder sekretariatsbistand til ligningskommissionen. Skatteadministrationen udarbejder forslag til alle ligningskommissionens afgørelser (§ 2).

Ligningskommissionens afgørelse til skatteyderen skal være begrundet og indeholde oplysning om klageadgang, klagefrist og klagemyndighed, når ansættelsen afviger fra det selvangivne, og skatteyderen har benyttet sig af sin adgang til at ytre sig forud for ansættelsen, eller når ansættelsen foretages, uden at der foreligger behørig selvangivelse. Hvor ansættelsen afviger fra det selvangivne, og skatteyderen ikke har benyttet sig af sin adgang til at ytre sig, eller hvor ansættelsen er i overensstemmelse med selvangivelsen, får skatteyderen underretning om ansættelsen i form af årsopgørelsen (§ 3, stk. 1 og 2). Årsopgørelsesblanketten indeholder en klagevejledning, hvorefter skatteyderen i de tilfælde, hvor der ikke tidligere er modtaget særskilt underretning om skatteansættelsen, kan påklage ansættelsen efter fristerne i Skattestyrelsesloven.

For at begrænse antallet af klagesager til skatterådene og Landsskatteretten skal skatteyderen indgive sin klage over ligningskommissionens første ansættelse eller over administrationens ansættelse i henhold til bemyndigelse til ligningskommissionen selv, således at kommissionen derved får mulighed for at korrigere den første ansættelse, hvor denne er truffet på et forkert grundlag. Skatteyderen skal indsende sin klage til lig-

ningskommissionen inden for en frist på 4 uger. Ligningskommissionen kan bortse fra skatteyderens overskridelse af klagefristen, hvis der skønnes at foreligge undskyldende omstændigheder (§ 4).

Hvis ligningskommissionens klagebehandling strækker sig længere end 3 måneder og ligningsfristen er overskredet, kan skatteyderen forlange sagen indbragt for skatterådet, selvom ligningskommissionen ikke har truffet afgørelse i sagen (§ 4, stk. 3).

Ligningskommissionen er tillagt beføjelser til på visse nærmere angivne betingelser at tage en tidligere foretagen ansættelse op til fornyet behandling og eventuel ændring inden for en frist af 5 år fra udløbet af det pågældende indkomstår (§ 15, stk. 2 og bekendtgørelse nr. 318 af 13. juni 1984). Hvis en genoptagelse resulterer i en ændret ansættelse, vil ligningskommissionens afgørelse kunne påklages af skatteyderen på sædvanlig måde (§ 15, stk. 4), jfr. i øvrigt om genoptagelse under punkt 2.1.6.

#### 2.1.2. Klage til skatterådet.

Skatteyderen kan påklage ligningskommissionens ansættelse til skatterådet inden 4 uger efter, at der er givet ham underretning om den påklagede afgørelse (§§ 7 og 9).

Landet er opdelt i 32 skattekredse. I hver skattekreds skal der være et skatteråd bestående af 5-7 medlemmer samt stedfortrædere, som beskikkes af Ministeren for Skatter og Afgifter (§ 8, stk 1 og 2).

Selv om skatterådet efter Skattestyrelsesloven udelukkende er en klageinstans, er rådet samtidig en ligningsmyndighed, som er undergivet Ligningsrådets og Statsskattedirektoratets tilsyns- og revisionsmyndighed, således at skatterådet skal følge de af Ligningsrådet godkendte anvisninger (§ 11 og § 14, stk. 1).

Uanset hvilke klagepunkter skatteyderen gør gældende, er skatterådet berettiget til at optage den påkla-

gede ansættelse i sin helhed til kendelse. Dette er en undtagelse fra hovedprincippet om, at skatterådet er et rent klageorgan, men begrundelsen for reglen er et ønske om at afskære enhver tvivl om, hvorvidt skatterådet er gået uden for det påklagede spørgsmål (§ 9, stk. 3).

Hvis skatteyderen ikke har indsendt sin klage rettidigt, kan skatterådet se bort fra en eventuel fristoverskridelse, såfremt rådet skønner, at der foreligger undskyldende omstændigheder (§ 9, stk. 1).

Er der forløbet mere end 6 måneder efter, at skatteyderen har indbragt sagen for skatterådet, kan sagen indbringes for Landsskatteretten, selv om skatterådet ikke har påkendt sagen (§ 9, stk. 4).

Skatteyderen kan påklage skatterådets kendelser videre til Landsskatteretten (§ 21).

Skatteyderen kan anmode skatterådet om at genoptage en tidligere afgjort sag. Skatterådet kan imødekomme anmodningen, såfremt skatteyderen forelægger rådet faktiske oplysninger, som ikke tidligere har været fremme under sagen, og rådet skønner, at disse oplysninger, om de havde foreligget tidligere, ville have medført et væsentligt ændret udfald af sagen (§ 10, stk. 1). Det kan f.eks. være tilfældet, hvor skatteyderen fremkommer med nye bevisligheder.

Skatteyderen kan endvidere få en tidligere afgjort sag genoptaget efter anmodning, selv om betingelserne ovenfor ikke er opfyldt, hvis skatterådet skønner, at særlige omstændigheder taler afgørende derfor (§ 10, stk. 2). Denne bestemmelse anvendes sjældent, da skatteyderen i stedet normalt vil anmode skattemyndighederne om bevillingsmæssig genoptagelse, jfr. nedenfor under punkt 2.1.6, og eventuelt gøre brug af den i afsnittet beskrevne klagevej.

Hvis skatterådet genoptager en tidligere afgjort sag, behandles den på samme måde som sædvanlige klagesa-

ger og med klageadgang til Landsskatteretten.

Skatterådet får sekretariatsbistand af amtsskatteinspektoratet, jfr. straks nedenfor.

### 2.1.3. Amtsligningsrådet og amtsskatteinspektoratet.

Amtsligningsrådene blev ved gennemførelsen af Skat-testyrelsesloven oprettet for at varetage statslige tilsyns- og revisionsopgaver på lokalt plan. Amtsligningsrådene blev tillagt ligningskompetence, således at rådene kan ændre ansættelser, som ligningskommissionerne eller skatterådene inden for amtsskattekredsen har foretaget.

Foruden amtsligningsrådene har Ligningsrådet, som det fremgår nedenfor under punkt 2.1.4., adgang til at foretage ansættelsesændringer. Muligheden for amtsligningsrådene og Ligningsrådet for at gribe ind og ændre afgørelser, der træffes af ligningskommissionerne og skatterådene, medfører ikke, at de centrale skattemyndigheder opnår en slags partsstatus på linje med skatteyderen. Der er i det væsentlige tale om en revisionsbeføjelse, der skal sikre ensartet ligning.

Finder Statsskattedirektoratet eller amtsskatteinspektoratet, at en ansættelse, som er foretaget af en ligningskommission eller et skatteråd inden for amtsskattekredsen, bør ændres, forelægger det sagen for amtsligningsrådet med indstilling om ændringen. Amtsligningsrådet kan herefter ændre ansættelsen, i det omfang Landsskatteretten eller Ligningsrådet ikke ved kendelse har taget stilling til den pågældende ansættelse (§ 18, stk. 4).

Amtsligningsrådets afgørelse træffes ved en kendelse, der skal indeholde en begrundelse og vejledning om skatteyderens mulighed for at indbringe afgørelsen for Landsskatteretten (§ 18, stk. 5).

Der er i landet oprettet 14 amtsligningsråd. Amtsligningsrådets område, amtsskattekredsen, skal som regel være et amt (§ 18, stk. 1). Hvert amtsligningsråd be-

står af 5 medlemmer og stedfortrædere, som beskikkes af Ministeren for Skatter og Afgifter (§ 18, stk. 2).

Amtsskatteinspektoratet yder sekretariatsbistand såvel til amtsligningsrådet som til skatterådet og er organisatorisk opdelt i to afdelinger under amtsskatteinspektøren. I hvert amt oprettes mindst ét amtsskatteinspektorat (§ 19).

#### 2.1.4. Ligningsrådet og Statsskattedirektoratet.

Ligningsrådet **udgør** i forening med Statsskattedirektoratet den øverste ligningsmyndighed. Direktoratet og rådet skal føre tilsyn med amtsligningsrådenes, skatterådenes og ligningskommissionernes arbejde og foretage revision af ansættelser foretaget af disse myndigheder (§ 11). Når Statsskattedirektoratet finder, at en ansættelse, foretaget af et amtsligningsråd, et skatteråd eller en ligningskommission, er urigtig, forelægger det sagen for Ligningsrådet, som så kan ændre ansættelsen, medmindre Landsskatteretten ved kendelse har taget stilling til ansættelsen (§ 15, stk. 1).

Når Ligningsrådet træffer sin afgørelse, skal skattemynderen underrettes om muligheden for at indbringe afgørelsen for Landsskatteretten (§ 23).

Ligningsrådet består af 15 medlemmer. Statsskattedirektøren er formand for rådet; 6 medlemmer vælges af Folketinget og 8 af Ministeren for Skatter og Afgifter. Af de medlemmer, der vælges af ministeren, skal 4 medlemmer være repræsentanter for landbruget, industrien eller håndværket, handelen og lønmodtagerne (§ 12, **stk.** 1).

Statsskattedirektoratet yder sekretariatsbistand til ligningsrådet.

#### 2.1.5. Klage til Landsskatteretten.

Skattemynderen kan indbringe en ansættelse foretaget af et skatteråd, et amtsligningsråd eller Ligningsrådet for Landsskatteretten inden en frist på 8 uger (§ 23).

Der findes særlige fristbestemmelser i Sømandsskatteloven, hvor klagefristerne er 3 måneder, samt i lov om bindende forhåndsbesked, hvor klagefristen er 2 måneder.

Landsskatteretten består af en retspræsident, 5 retsformænd samt 24 andre medlemmer. Af de sidstnævnte udnævnes 13 af Ministeren for Skatter og Afgifter, medens de øvrige 11 vælges af Folketinget.

Landsskatterettens præsident, dens retsformænd samt mindst 5 af de af Ministeren for Skatter og Afgifter udnævnte medlemmer skal opfylde de almindelige betingelser for at kunne blive landsdommer. Blandt de af Ministeren for Skatter og Afgifter udnævnte medlemmer skal endvidere landbruget, industrien, håndværket og handelen være repræsenteret med hver 1 medlem og lønmodtagerne med 2 medlemmer (§ 22, stk. 1 og 3).

Når retten træffer en afgørelse, skal mindst 3 medlemmer deltage i denne. Af de deltagende skal mindst 1 være retspræsident eller retsformand og mindst 2 være udnævnt af ministeren eller valgt af Folketinget (§ 22, stk. 4).

Det er typisk skatterådets afgørelse, som skatteyderen påklager til Landsskatteretten, men også amtsligningsrådenes og Ligningsrådets ansættelser kan skatteyderen påklage som nævnt ovenfor (§ 24). Ligeledes kan ligningskommissionens kendelser indbringes i de tilfælde, hvor skatterådet ikke har truffet afgørelse i tide, (§ 9, stk. 4).

Skatteyderen kan påklage disse afgørelser, når han mener,

- at han efter reglerne i lovgivningen om indkomst- og formueskat til staten ikke er skattepligtig,
- at der ved hans ansættelse er begået sådanne formelle fejl, som kan gøre den ugyldig,
- at hans indkomst eller formue er urigtigt ansat,

- at hans indkomst- eller formueskat er urigtigt beregnet (§ 24, stk. 1).

Endvidere kan der klages til Landsskatteretten over skattemyndighedernes værdiansættelser i dødsboer, fastsættelse af afgiftspligtige værdier ved beregning af gaveafgift, samt over forhåndsbesked og beregning af passivposter i dødsboer (§ 25). Der kan endelig klages til Landsskatteretten over afgørelser truffet i henhold til forskellige andre love. Her kan nævnes loven om beskatning af pensionsordninger m.v., lov om sømandsskat, lov om frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom, lov om skatten af indkomst i forbindelse med kulbrinteindvinning i Danmark og lov om bindende forhåndsbesked om skattespørgsmål m.v.

Landsskatteretten kan bortse fra en fristoverskridelse, når der foreligger særlige undskyldende omstændigheder (§ 28, nr. 2).

I anledning af en klage over en afgørelse truffet af et amtsligningsråd, et skatteråd eller et skyldråd anmoder Landsskatteretten det pågældende råd om at udarbejde en skriftlig sagsfremstilling og forelægge den for klageren til bemærkninger. Sagsfremstillingen og klagerens eventuelle bemærkninger indsendes herefter til Landsskatteretten med det øvrige materiale, som har dannet grundlag for rådets afgørelse (Landsskatterettens forretningsorden § 3, stk. 1). Denne forelæggelse af rådets bemærkninger for klageren kan ses som udtryk for, at Landsskatteretten tilstræber kontradiktion i sin sagsbehandling.

I anledning af en klage over en afgørelse, som Ligningsrådet har truffet, anmodes rådet om en udtalelse, som tilsendes retten (forretningsordenens § 3, stk. 2).

Den videre behandling af klagen foretages af rettens kontorer, der udarbejder en skriftlig redegørelse med et motiveret forslag til klagens afgørelse (forretningsordenens § 4).



Skønner retten, at det er nødvendigt for sagens behandling at indhente yderligere oplysninger, foranlediger kontoret sådanne oplysninger fremskaffet (forretningsordenens § 4, stk. 2).

Fremkommer der nye oplysninger, der kan være af betydning for sagen, gøres klageren bekendt hermed (forretningsordenens § 4, stk. 3).

Fremsætter klageren anmodning om personlig forhandling, eller gør hensynet til sagens oplysning det ønskeligt at afholde en sådan forhandling, afholdes møde mellem klageren og en af rettens sagsbehandlere. Repræsentanter for de pågældende ligningsmyndigheder kan indkaldes til dette møde (forretningsordenens § 5, stk. 1 og 2).

Klageren kan også anmode om personlig forhandling med selve retten. Retten kan dog afslå anmodningen, når en sådan forhandling efter forholdene må anses for åbenbart overflødig (Skattestyrelseslovens § 27, stk. 1).

Når den kontormæssige behandling er afsluttet, indhentes en udtalelse fra Statsskattedirektoratet i tilfælde, hvor det er Ligningsrådets afgørelse der påklages, eller direktoratet fremsætter ønske herom, samt i tilfælde, hvor klageren tilsiges til et retsmøde eller retten selv ønsker en sådan høring (forretningsordenens § 7, stk. 1).

Uanset, hvad der klages over, er retten berettiget til at optage ansættelsen i sin helhed til kendelse (§ 33, stk. 1).

Klageren kan anmode Landsskatteretten om at genoptage en af retten tidligere afgjort sag. Retten kan tage denne sag op, når der forelægges retten oplysninger, som, uden at det kan lægges klageren til last, ikke tidligere har været fremme under sagen, og det skønnes antageligt, at disse oplysninger, om de havde foreligget tidligere, ville have medført et væsentligt andet udfald af sagen (§ 34, stk. 1).

Retten kan endvidere imødekomme en ansøgning om genoptagelse, selv om ovennævnte betingelser ikke er opfyldt, hvis retten skønner, at særlige omstændigheder taler afgørende derfor (§ 34, stk. 2).

Landsskatteretten anvender § 34 f.eks. i tilfælde, hvor klageren, efter at Landsskatteretten har afsagt sin kendelse, gør gældende, at han har fremsat begæring om mundtlig forhandling, men hvor det ikke er fremgået med en sådan tydelighed, at Landsskatteretten har været opmærksom herpå. Landsskatteretten **vil** ligeledes genoptage i tilfælde, hvor domstolene tilsidesætter en hidtidig landsskatteretspraksis. Ved vurderingen af, hvorvidt genoptagelse bør tillades, sonderer Landsskatteretten ikke strikte mellem om tilfældet falder ind under stk. 1 eller stk. 2.

#### 2.1.6. "Det alternative klagesystem" (Bevillingsmæssig genoptagelse).

Ved siden af det almindelige klagesystem har skatteyderen mulighed for at gøre brug af et andet "klagesystem", hvis han har oversiddet fristerne for at klage; skatteyderen har mulighed for at få sin ansættelse ændret, såfremt han over for skattemyndighederne fremsætter begæring om bevillingsmæssig genoptagelse.

Såfremt skatteyderen fremsætter en sådan begæring inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, vil skattemyndighederne ifølge fast administrativ praksis genoptage ansættelsen, hvis en ligningsmæssig vurdering taler herfor, eller hvis det konstateres, at der i forbindelse med ansættelsen har været begået formelle fejl.

Skattemyndighedernes praksis på området støtter sig på bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 29, stk. 4, hvorefter sager, som Landsskatteretten har afvist, kan indbringes for domstolene inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår jfr. nedenfor under punkt 2.2.3. Da skatteyderen ifølge bestemmelsen blot skal

søge en afvisningskendelse fra Landsskatteretten inden 5 år fra indkomstårets udløb for at kunne få sin ansættelse prøvet ved domstolene, har man fra administrativ side fundet det rigtigst at imødekomme begæringer om genoptagelse i disse situationer.

Fristen i skattestyrelseslovens § 29 var tidligere 3 år, men blev ved en lovændring i 1983 ændret til 5 år efter indstilling fra et af ministeren nedsat retssikkerhedsudvalg. Baggrunden for udvalgets indstilling var, at man fandt det stødende, at skattemyndighederne til egen fordel og med henvisning til 1908-lovens forældelsesfrister kunne genoptage en skatteansættelse 5 år tilbage, medens genoptagelse på skatteyderens begæring i almindelighed kun kunne ske for så vidt angik ansættelser, der ikke lå mere end 3 år tilbage.

Skatteyderen kan fremsætte sin begæring om genoptagelse over for ligningskommissionen. Vil ligningskommissionen ikke imødekomme begæringen, kan skatteyderen klage til amtsskatteinspektoratet, hvis afgørelse kan indbringes for Statsskattedirektoratet. Såfremt Statsskattedirektoratet heller ikke finder at kunne imødekomme skatteyderens begæring, kan skatteyderen indbringe direktoratets afgørelse for domstolene, hvis han inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår indbringer sagen for Landsskatteretten, og retten afviser sagen.

Hvis genoptagelsesansøgningen støtter sig på en landsskatteretskendelse eller en dom, som har underkendt en hidtil af ligningsmyndighederne fulgt lovfortolkning eller praksis, skal ligningskommissionen eller amtsskatteinspektoratet videresende ansøgningen til Statsskattedirektoratet, medmindre direktoratet allerede i et cirkulære har præciseret, hvorledes afgørelsen skal tages i betragtning ved skatteansættelsen, herunder ved genoptagelse af allerede foretagne ansættelser, jfr. nærmere herom under punkt 3.2.1.2.

Hvis skatteyderen fremsætter sin begæring efter

5-års-fristen, vil han ikke kunne få ansættelsen prøvet ved domstolene, og skattemyndighederne vil i konsekvens heraf som hovedregel afslå skatteyderens genoptagelses-anmodning.

Såfremt Statsskattedirektoratet - som behandler disse genoptagelsesansmodninger som 1. instans - finder at kunne imødekomme skatteyderens anmodning, indstilles dette til Skattedepartementet, som har den endelige kompetence på området.

Hvis Statsskattedirektoratet eller Skattedepartementet undtagelsesvis imødekommer skatteyderens genoptagelsesansmodning, fordi der foreligger særlige grunde, foranlediger direktoratet, at ansættelsen optages til fornyet prøvelse, hvilket normalt vil ske ved det stedlige amtsligningsråd. Amtsligningsrådets afgørelse kan herefter på normal vis påklages til Landsskatteretten.

Landsskatterettens kendelse kan herefter igen indbringes for domstolene, ligeledes på normal måde.

## 2.2. Domstolsprøvelse af skattemyndighedernes afgørelser.

2.2.1. Den skattepligtige kan få Landsskatterettens kendelser vedrørende indkomst-og formueansættelser efterprøvet ved de ordinære domstole i 2 instanser.

Retssager skal anlægges inden 6 måneder efter afsigelsen af Landsskatterettens kendelse (§ 29, stk. 2). Fristen er dog 3 måneder i gaveafgiftssager og dødsbo-skattesager (§ 29, stk. 3), samt i sager om bindende forhåndsbesked (forhåndsbeskedsloven, § 5 stk. 2).

Da domstolene normalt ikke ex officio påser, at 6 måneders fristen er overholdt, har Skattedepartementet haft mulighed for at udvikle en administrativ "dispensationsordning", idet departementet over for de pågældende kan give tilsagn om, at man ikke vil påråbe sig fristoverskridelsen, såfremt sag er anlagt inden en

angiven (senere) dato.

Denne mulighed benyttes f.eks. i tilfælde, hvor en sag er indbragt for Landsskatteretten med anmodning om genoptagelse, og det skønnes hensigtsmæssigt at afvente en afgørelse derfra.

#### 2.2.2. Adgang til indbringelse af andre afgørelser for landsretten.

Såfremt Landsskatteretten ikke har truffet afgørelse i en sag inden for en frist på 6 måneder fra sagens indbringelse for Landsskatteretten, har skatteyderen (fakultativ) adgang til straks at anlægge retssag med den virkning, at sagsbehandlingen ved Landsskatteretten slutter uden afsigelse af kendelse (§ 29, stk. 1).

På denne måde kan domstolene komme ud for at pådømme kendelser fra skatteråd og amtsligningsråd (2. trin i det ordinære klagesystem), og, da der gælder en tilsvarende tidsfrist for skatterådenes behandling af sagerne (§ 9, stk. 4), endog ligningskommissionskendelser (1. trin i det ordinære klagesystem).

#### 2.2.3. Indbringelse for landsretten af sager som Landsskatteretten har afvist.

Sager, der er afvist af Landsskatteretten, (f.eks. p.g.a. overskridelse af klagefristen), kan indbringes for domstolene inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Afviser Landsskatteretten sagen efter udløbet af 5 årsfristen, løber en ny 3 måneders frist for sagsanlæg. (§ 29, stk. 4).

Denne regel må nok ses i sammenhæng med reglerne i forældelsesloven af 1908, hvorefter krav på skat er undergivet 5-årig forældelse. Spørgsmålet om den rigtige opgørelse af skattekravet bør således ikke uden videre afskæres af de administrative klagefrister.

#### 2.2.4. Skatteadministrationens indbringelse af afgørelser for landsretten.

Skatteadministrationen kan få Landsskatteretskendelser prøvet ved domstolene inden for den samme 6 respektive 3 måneders frist, som gælder for skatteyderens sagsanlæg (§ 33 stk. 4).

På lavere administrative niveauer er der ingen mulighed for at "udtage" sager af den ordinære behandling og indbringe dem for domstolene.

Dette skal ses i sammenhæng med de revisions- og kontrolbeføjelser, som er henlagt til Ligningsrådet og amtsligningsrådene, jfr. ovenfor, under afsnit 2.1.3. og 2.1.4.

#### 2.2.5. Kompetencespørgsmål.

Uanset den administrative sagsbehandlings stadium anlægges retssager om spørgsmål, som Landsskatteretten kan påkende, ved landsret som første instans (§ 31).

Sagen anlægges ved den landsret, i hvis kreds skatteyderen har hjemting, uanset om det er skatteyderen eller skatteadministrationen, som anlægger sagen.

Sagerne anlægges altid mod eller af skattedepartementet på ligningsmyndighedernes vegne.

Dette er en følge af den statslige administrations opbygning på skatteområdet:

Statsskattedirektoratet og Landsskatteretten er organisatorisk ligestillede.

Hverken Statsskattedirektoratet eller de underordnede ligningsmyndigheder har således mulighed for at indbringe en landsskatteretskendelse, som er gået ligningsmyndighederne imod, for domstolene. Beslutning herom tages af departementet. Det er dog almindeligt, at beslutningen tages på grundlag af en indstilling fra **Statsskattedirektoratet** herom.

Omvendt har skatteyderen, såfremt han er utilfreds med Landsskatterettens afgørelse, ingen mulighed for at anlægge retssag mod den myndighed, som har truffet **afgø-**

reisen. Sagsanlægget må rettes mod Skattedepartementet. Dette skyldes, at Landsskatteretten må anses for uafhængig af ligningsmyndighederne, hvorfor det offentlige har samme partsstatus for Landsskatteretten som skatteyderen.

De sager, som således anlægges af eller mod departementet, er processuelt ganske sædvanlige civile søgsmål ved landsret som 1. instans. Der gælder således ikke de begrænsninger for ændringer af påstande og inddragelse af nye anbringender og beviser (nova), som karakteriserer ankesager.

Sagerne er som altovervejende hovedregel formuleret som anerkendelsessøgsmål. Den processuelt mest konkrete formulering af påstand fra sagsøgerens side er, at "sagsøgte bør anerkende, at "NN<sup>1</sup>s" skattepligtige indkomst for år 19XX udgør kr. X".

Andre versioner forekommer, for eksempel, at "Skattedepartementet tilpligtes at anerkende, at NN er berettiget til fradrag for——i år 19XX".

Det bør her understreges, at de sager, der anlægges mod departementet, er fundamentalt forskellige fra de sager, der anlægges af departementet i medfør af skattestyrelseslovens § 33 stk. 4.

I sager, der anlægges mod departementet, har departementet som udgangspunkt ingen mulighed for at gribe ind i sagsbehandlingen. Det skyldes, at departementet ikke har nogen plads i ligningssystemet. Øverste ligningsmyndighed er Ligningsrådet, og øverste klageinstans er Landsskatteretten. Når en skatteyder anlægger retssag for at få ændret en landsskatteretskendelse, der er gået ham imod, er den administrative ligning afsluttet med landsskatteretskendelsen. Det ville stride imod Landsskatterettens stilling som suveræn, øverste administrative klageinstans, såfremt departementet alene på grundlag af en stævning fra skatteyderen skulle gribe ind i sagsforløbet og f.eks. afslutte sagen ved at tage bekræftende til genmæle ovenfor skatteyderens påstand.

I disse sager sker der derfor ved modtagelsen i departementet blot det, at sagen registreres, og den originale stævning tilsendes Kammeradvokaten med anmodning om, at han skal varetage statskassens interesser i sagen. Desuden underrettes Statsskattedirektoratet og Landsskatteretten om, at der er modtaget en stævning.

Hvis der under sagens forberedelse ved landsretten fremkommer nye oplysninger, som efter Kammeradvokatens vurdering afgørende ændrer sagsbilledet, kan Kammeradvokaten underrette departementet om sagsforløbet og f.eks. indstille, at der tages bekræftende til genmæle. I sådanne tilfælde hører Skattedepartementet Statsskattedirektoratet og, hvis Landsskatteretten har påkendt sagen i realiteten, tillige Landsskatteretten. Departementet træffer herefter selv afgørelsen.

Tilsvarende handlingsforløb udspiller sig, hvor landsretten fremkommer med en tilkendegivelse til sagens parter om, hvordan en dom vil falde ud. Kammeradvokaten sender da underretning til skattedepartementet, ledsaget af sin indstilling til tilkendegivelsen, og der høres som ovenfor beskrevet.

Kammeradvokaten har dog stående bemyndigelse til at forlige sager, hvor tilkendegivelsen går ud på, at Skattedepartementet vil få fuldstændigt medhold.

Hvad derimod angår sager, der anlægges af departementet, har departementet lejlighed til at foretage en selvstændig vurdering af det mulige og ønskelige i at vinde den pågældende sag ved domstolene. Overvejelserne om, hvorvidt der skal anlægges sag, vil typisk ske på grundlag af en indstilling fra Statsskattedirektoratet. Landsskatteretten får lejlighed til at udtale sig om Statsskattedirektoratets indstilling, men afgørelsen træffes af departementet. Departementet anmoder Kammeradvokaten om at udtage stævning og underretter **Stats**skattedirektoratet og Landsskatteretten om sagsanlægget.



Denne forskel på Skattedepartementets stilling som sagsøger og som sagsøgt afspejler sig i sagsantallet. Som det fremgår af punkt 2.3. nedenfor er Skattedepartementet sagsøgt i mere end 90% af de skattesager, som verserer ved landsretten, og antallet af sager, der anlægges af departementet, kan i de fleste år tælles på een hånd.

På grund af det meget lave sagsantal er det vanskeligt at bedømme, hvor stor en del af de sager, hvor Skattedepartementet overvejer sagsanlæg, der faktisk fører til sagsanlæg. Det drejer sig skønsmæssigt om under halvdelen af sagerne.

#### 2.2.6. Appel til Højesteret.

Landsretternes domme i skattesager er undergivet den samme appeladgang som andre landsretsdomme inden for den civile retspleje. Det gælder såvel anke- som kæreadgang. Ankefristen fra landsret til Højesteret er 8 uger (retsplejelovens § 372, stk. 1). Eksekutionsfristen er 14 dage, medmindre andet undtagelsesvis besluttet af landsretten (retsplejelovens § 480). Imidlertid regnes eksekutionsfristen altid fra domsafsigelsen. Der kan gå op til 1 uge (af og til endog mere,) fra domsafsigelsen, til en udskrift af dommen er Kammeradvokaten i hænde. Dette beror bl.a. på ekspeditionstiden i landsretternes skrivestuer og på, at helligdage medregnes til eksekutionsfristen.

Kammeradvokaten har til arbejdsgruppen oplyst, at det ikke er muligt at udfærdige en ankeindstilling, før dommen foreligger i skriftlig form, da man først herved får kendskab til dommens præmisser, i hvert fald for så vidt angår detaljerne i disse. Det er derfor praktisk taget umuligt at udarbejde en ankeindstilling, før eksekutionsfristens udløb.

Som følge heraf er det fast praksis, at Kammeradvokaten ex tuto anker næsten alle landsretsdomme, som ikke giver Skattedepartementet fuldt medhold. Denne ex

tuto-anke sker inden eksekutionsfristens udløb. Herefter fremkommer en "ankeindstilling" fra Kammeradvokaten, som behandles i Skattedepartementet efter høring af Statsskattedirektoratet og tillige Landsskatteretten, såfremt sidstnævnte har haft sagen til behandling. I Skattedepartementet behandles sagen af vedkommende fagkontor, hvis indstilling passerer retssikkerhedskonsulenten.

Det hører til undtagelserne, at ovenstående sagsbehandling er tilendebragt indenfor de 8 uger, som svarer til ankefristen. Normalt vil der - også i sager, hvor anken senere hæves - have været afholdt et antal forberedende retsmøder i Højesteret.

### 2.3. Antal klagesager ved de forskellige instanser.

I planchen på side 24a er opgjort klagetallene i kalenderåret 1985 med henblik på at give en oversigt over den omtrentlige relative størrelsesorden for klager afgjort ved de enkelte instanser.

Tallene angår sager vedrørende ansættelse af indkomst og formue, herunder ansættelse af særlig indkomst, og omfatter både skattepligtige personer og selskaber.

Tallene angiver som nævnt klagetotal for kalenderåret 1985. Det betyder, at klagerne til ligningskommissionen i vidt omfang vedrører indkomståret 1984, medens klagerne til de efterfølgende instanser i vidt omfang vedrører tidligere indkomstår.

Angivelserne må ses på baggrund af, at der i 1985 var godt 4,4 millioner skattepligtige, og at der i 1985 af de kommunale ligningsmyndigheder i første instans blev gennemført ca. 579.000 ansættelsesændringer (heraf ca. 378.000 forhøjelser).

I kalenderårene 1983 og 1984 var der tilsvarende tale om henholdsvis ca. 747.000 og ca. 696.000 ansættelsesændringer (heraf henholdsvis ca. 628.000 og ca. 573.000 forhøjelser).

Tabel 3. Sagsafslutning ved landsretten.

Sager, anlagt af skatteydere.

Ar	Uden ken- delse fra lsr.	Med ken- delse fra lsr'en	Afvist	Hævet	Bekræften- de til gen- mæle	Vundet	Tabt	Forlig	Hjemvist
1979	7	104	1	28	6	20	35	11	3
1980	13	110	-	41	8	17	29	14	1
1981	16	176	-	64	28	21	39	18	6
1982	9	195	2	68	30	19	51	19	6
1983	12	176	1	72	24	15	42	20	2
1984	1	183	1	70	19	24	50	14	5
	58	944	5	343	115	116	246	96	23

Sager, anlagt af ministeriet.

1979	2					2			
1980	6			1		3	2		
1981	7					4	3		
1982	2			1			1		
1983	1					1			
1984	7			1	1	4	1		
		25		3	1	14	7		

det antal på 68, der er angivet i planchen på side 24a for kalenderåret 1985.

Tabel 4 viser alle afgørelser i 1979-84 incl. truffet af Højesteret i skattesager, uanset om sagen tidligere har været påkendt af Landsskatteretten.

Af de ialt 93 domme har ministeriet fået medhold i  $17 + 51 = 68$ , svarende til ca. 73%.

Højesteret er i  $17 + 14 = 31$  sager, svarende til ca. 33%, kommet til andet resultat end landsretten.

Der er i Højesteret afgivet dissens i 28 sager, svarende til ca. 30%.

Det samlede antal højesteretsdomme i perioden, 93, svarer til et gennemsnit på 15,5 om året eller noget lavere end de 22, der fremgår for 1985 af planchen side 24a.

Tabel 4. Sager afgjort ved Højesteret.

År	Anket af min.et			Anket af sk.yder			Ialt	Heraf dissens
	vundet	tabt		vundet	tabt			
1979	7	4	3	2	1	1	9	3
1980	10	6	4	11	3	8	21	7
1981	3	2	1	5	1	4	8	3
1982	2	2		16	4	12	18	5
1983	1		1	10	4	6	11	4
1984	5	3	2	21	1	20	26	6
	28	17	11	65	14	51	93	28

For årene 1985 og 1986 kan der på baggrund af materiale fra Statsskattedirektoratet opgøres følgende tal om afgørelser af skattesager ved domstolene.

Det bemærkes herved, at opgørelsen i forhold til Landsskatterettens opgørelse i tabel 3 og 4 ikke omfatter landsretsdomme i sager, der er anket til Højesteret, medens materialet omvendt omfatter alle landsretsafgø-

reiser uden hensyn til om Landsskatteretten har truffet afgørelse i sagen:

Tabel 5 Anlagt i kalenderåret af

	sk.yder	Ministeriet
1985	150	3
1986	<u>165</u>	<u>11</u>
	315	14

Resultat af sager i kalenderåret

	hævet af sk.yder	Min.	vundet af sk.yder	Forlig/hjemv.
1985	60	57	52	16
1986	<u>48</u>	<u>39</u>	<u>40</u>	<u>21</u>
	108	96	92	37

lait hævet eller tabt af skatteyder 204 = ca. 61 pct.

Ministeriet tabt sagen 92 = ca. 28 pct.

Forlig eller hjemvisning 37 = ca. 11 pct.

333 100 pct.

I planchen på side 24a er det angivet, at landsretterne i 1985 har afsagt dom i 68 skattesager, hvoraf 66 var anlagt af skatteydere, medens 2 var anlagt af ministeriet. Af tabel 2 og 5 fremgår det, at der i 1979-86 incl. er indbragt ialt 1.523 skattesager. Det svarer i gennemsnit til ca. 190 om året. Af disse sager er ialt 40 anlagt af Ministeriet for Skatter og Afgifter svarende til et gennemsnit på 5 om året.

Antallet af iværksatte anker til Højesteret kan på baggrund af oplysninger fra en undersøgelse, Retsplejerådet har foretaget, antages at være 52 for 1985. Heraf blev 20-25 indbragt af skattedepartementet og 25-30 af skatteydere. Som det fremgår af planchen side 24a, blev 22 gennemført til dom.

I øvrigt kan det til planchen på side 24a oplyses, at der i 1985 blev indbragt ialt 227 skattesager for landsretterne ligeligt fordelt med 113 sager ved Østre Landsret og 114 sager ved Vestre Landsret. De nævnte 68 landsretsdomme i 1985 fordeler sig også ligeligt med 32

domme ved Østre Landsret og 36 domme ved Vestre Landsret.

Om de 22 Højesteretsafgørelser i 1985 kan det oplyses, at af de 9 sager, som ministeriet havde anket, fik ministeriet helt eller delvis medhold i de 7. Af de 13 sager, som skatteyderne ankede, er de 11 sluttet med stadfæstelse af landsrettens dom.

### 3. Argumenter for og imod det synspunkt, at det offentlige skal have adgang til domstolsprøvelse i skattesager.

Som det fremgår af arbejdsgruppens kommissorium, er arbejdsgruppen blevet bedt om at se på, hvorvidt en eller anden form for appelbegrænsning kan forbedre borgernes retssikkerhed på skatteområdet.

Forinden arbejdsgruppen beskriver sine overvejelser om dette spørgsmål under afsnit 4, har arbejdsgruppen imidlertid fundet behov for at behandle spørgsmålet i en bredere sammenhæng. Man har herved ønsket at undersøge, hvilke forhold, der henholdsvis taler for og imod, at det offentlige i det hele taget skal have adgang til at gå domstolsvejen i skattesager.

Da arbejdsgruppens hovedopgave forudsætter en kritisk stillingtagen til skattesagernes behandling ved domstolene, har man fundet det rigtigst først at beskrive de synspunkter, som efter arbejdsgruppens opfattelse taler imod, at det offentlige skal have adgang til domstolsprøvelse.

#### 3.1. Forhold, der taler imod, at det offentlige skal have adgang til domstolsprøvelse.

Den argumentation, der i det følgende skal føres imod, at det offentlige har adgang til at gå domstolsvejen, må naturligt tage udgangspunkt i hensynet til den skatteyder, der er involveret i den konkrete skattesag. Herudover vil også hensynet til domstolene blive berørt.

### 3.1.1. Hensynet til borgeren.

Den situation, der skal betragtes, er situationen, hvor borgeren står med en landsretsdom, som (helt eller delvis) har givet ham medhold.

Hvis sagen har fulgt den ordinære vej gennem det administrative klagesystem, kan den allerede på dette tidspunkt have medført betydelige omkostninger for skatteyderen, både af økonomisk art, tidsmæssigt, og - ikke mindst - psykologisk.

For at behandle de ikke-økonomiske aspekter først, har sagen som det fremgår af afsnit 2. ovenfor, været behandlet op til 5 gange (skatteforvaltning, ligningskommission, skatteråd, Landsskatteret og landsret).

Skatteyderen har stedse selv måttet tage initiativet for at holde sagen igang, og har enten selv eller via en antaget hjælper (revisor, regnskabskonsulent, advokat) måttet henvende sig til ligningsmyndighederne et stort antal gange.

Skatteyderen har typisk:

reageret på "agterskrivelse" fra skatteforvaltningen,

indbragt skatteforvaltningens afgørelse for ligningskommissionen,

**påklaget** ligningskommissionens kendelse til skatterådet (ved indgivelse af skriftlig klage til ligningskommissionen),

**påklaget** skatterådets kendelse til Landsskatteretten,

indbragt Landsskatterettens kendelse for landsretten ved udtagelse af stævning, og iøvrigt deltaget i skriftveksling og sagsforberedelse.

Skatteyderen har haft mulighed for fysisk at blive konfronteret med "modparten":

ved møde i skatteforvaltningen,

ved fremmøde for ligningskommissionen,



ved fremmøde for skatterådet,  
ved fremmøde for Landsskatteretten,  
ved domsforhandling i landsretten.

Selv hvis skatteyderen har antaget professionel bistand, har det således krævet betydelig aktivitet fra hans side at bringe sagen så vidt. Har han ikke haft bistand, har ikke mindst de mange skriftlige henvendelser stillet betydelige krav til hans formuleringsevne og krævet en stor arbejdsindsats. Deltagelse i møder har typisk medført, at skatteyderen indtil flere gange har måttet forsømme sit arbejde i dagtimerne.

Ser man på det tidsmæssige aspekt i sagsbehandlingen, har sagen været undervejs i et antal år - ikke sjældent 5 år eller mere. Hvis skatteyderen benytter sig af mulighederne for at "springe nogle instanser over", jfr. herom i punkt 2.2.2., kan behandlingstiden nedsættes noget, men den vil formentlig altid være af års varighed.

Hvis skatteyderen har fået medhold ved landsretten, men ministeriet appellerer landsrettens dom til Højesteret, må der normalt påregnes mindst 1 til 2 års yderligere behandlingstid, før den endelige afgørelse i sagen foreligger.

Økonomisk har sagen typisk også været en belastning for skatteyderen.

Omkostningerne i forbindelse med landsretssagen kan skatteyderen ganske vist få delvis refunderet efter lov om omkostningsdækning i det omfang, de ikke dækkes af tilkendte sagsomkostninger, men omkostningerne til sagkyndig bistand under den administrative klagebehandling må han selv afholde, medmindre han kan få dem dækket andetsteds (fagforening, interesseorganisation, skattesagsfonden etc.). Dette forhold har formentlig større betydning for skatteyderens valg af fremgangsmåde, jo mindre sagsgenstanden er. Er sagsgenstanden lil-

le, vil skatteyderen enten opgive på et tidligt stadium eller selv forsøge at "føre" sagen - eventuelt helt frem til domsforhandlingen i landsretten - ofte med den virkning, at de forskellige instanser i klagesystemet træffer afgørelse på et ikke ganske tilstrækkeligt grundlag.

Ser man på de omtalte forhold under eet, kan de nok tale med betydelig vægt for, at skatteyderene ikke skal kunne komme ud for, at sagen på ministeriets foranledning indbringes for landsretten, eller skal risikere endnu en domstolsbehandling af sagen med yderligere forbrug af tid og penge til følge.

Det har i den forbindelse været fremhævet, at 4 til 5 grundige behandlinger af sagen må være tilstrækkelig garanti for skattemyndighederne for, at sagen nu er afgjort korrekt, således at en femte eller sjette behandling ikke er nødvendig. Dette forudsætter dog, at sagens spørgsmål har været det samme gennem samtlige instanser, hvilket ikke altid er tilfældet.

Det må her indskydes, at det ikke er faldet indenfor arbejdsgruppens kommissorium at behandle spørgsmålet, om skatteyderen bør afskæres fra at anke til højere instans, når rettens dom er gået ham imod. Der er forudsætningsvis ingen planer om at fjerne denne grundlæggende retssikkerhedsgaranti for skatteyderen.

I de tilfælde, hvor det ikke er skatteyderen, men Skattedepartementet, som har indbragt sagen for landsretten, og hvor landsretten kommer til samme resultat som Landsskatteretten, kan der siges at være særlig grund til, at Skattedepartementet skulle være afskåret fra at anke til Højesteret. Her står skatteyderen med 2 afgørelser (både Landsskatterettens og landsrettens), som giver ham medhold, og han vil nok ofte opfatte det som unødigt rethaverisk, hvis skattemyndighederne desuagtet tvinger ham igennem en tredje behandling.

### 3.1.2. Hensynet til domstolene.

Højesteret og landsretterne er de bedst kvalificerede fora for bedømmelsen af en sags juridisk aspekter, og hensynet til domstolenes begrænsede ressourcer kunne formentlig tale for, at ministeriet ikke i samme omfang som i dag belastede domstolene med sager af mindre principiel betydning. Dette gælder i særlig grad Højesteret.

Til denne kategori hører formentlig sager, som ikke indeholder noget juridisk problem, men som udelukkende skal afgøres på en bevisvurdering. (Som et eksempel kunne nævnes sager om næringsbeskatning af fortjeningen ved salg af fast ejendom).

### 3.2. Forhold, der taler for, at det offentlige skal have adgang til domstolsprøvelse.

Det stærkeste argument for, at det offentlige bør bevare adgangen til domstolsprøvelse, er den betydning, som hidtil har været tillagt domstolenes afgørelser i konkrete skattesager.

Dernæst finder arbejdsgruppen, at det må undersøges, om en afskaffelse af prøvelsesadgangen ville få afledede virkninger - dels for skatteadministrationens arbejde, dels for skattelovgivningen og dermed for Folketingets arbejdsbyrde.

#### 3.2.1. Præjudikatsvirkning.

De afgørelser, som træffes af de forskellige klageinstanser, får virkning for senere sager indenfor samme eller beslægtede emner på den måde, at de ældre afgørelser benyttes som vejledning eller efter omstændighederne endda opfattes som bindende for afgørelsen af den nye sag. Dette er en følge af, at "gældende ret" er de regler, der må antages at blive lagt til grund ved sagens endelige afgørelse.

Hvor stærk denne præjudikatsvirkning er, må bero på, hvilken instans der har truffet afgørelsen, hvor

konkret begrundet, den tidligere afgørelse er, og endelig på, hvor lang tid, der er gået siden den tidligere afgørelse.

De gængse betragtninger er formentlig,  
 at præjudikatsværdien er større, jo højere oppe i systemet afgørelsen er truffet,  
 at præjudikatsværdien er større, jo mere generelt begrundelsen for resultatet er formuleret. Meget konkret formulerede afgørelser kan kun tænkes at få præjudikatsvirkning for meget få sager, og endelig  
 at de reale grunde kan have ændret sig i tidens løb.

For at kunne vurdere, hvilken virkning en begrænsning af Skattedepartementets appelmuligheder må antages at få, har arbejdsgruppen valgt først at give en kort fremstilling af teoriens behandling af problemet, hvilket har stor praktisk interesse, fordi såvel skatteyderne og deres professionelle rådgivere som de underordnede ligningsmyndigheder ofte påberåber sig de mest gængse teoretiske fremstillinger af skatteretten til støtte for ueres standpunkter.

Dernæst har arbejdsgruppen set på, hvorledes Statskattedirektoratet opfatter præjudikatsværdien af domstolsafgørelser, og hvordan man meddeler sin opfattelse heraf til de underordnede ligningsmyndigheder. Dette spørgsmål skal ses i sammenhæng med et problem, der er af betydning både for teori og praksis, nemlig spørgsmålet, om en domstolsafgørelse, der ændrer ligningsmyndighedernes praksis, bør give anledning til, at tidligere afsluttede sager genoptages.

I det afsluttende afsnit giver arbejdsgruppen sin vurdering af, hvorvidt en ændring af appelpraksis vil ændre præjudikatsværdien af de afsagte domme.

### 3.2.1.1. Teorien på skatteområdet.

Som udgangspunkt er der generel enighed i teorien om, at **højesteretsdomme** har præjudikatsvirkning, ikke alene hvor det er underordnede instanser, der skal træffe en ny afgørelse, men også til en vis grad, hvor det er Højesteret selv.

Der er tilsvarende enighed om, at landsretsdomme har præjudikatsvirkning for administrationen, således f.eks. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, 1965, s. 31.

Også utrykte landsretsdomme har naturligvis præjudikatsvirkning, og dette har givet anledning til visse praktiske problemer, som dog vil blive mindre efter fremkomsten af Tidsskrift for Skatteret (udkommer siden 1984), som bl.a. tilsigter at indeholde alle landsretsdomme i skattesager.

Det følger for så vidt allerede af systemets opbygning, at landsretsdomme har en ringere præjudikatsværdi end højesteretsdomme, fordi Højesteret anser sig for frit stillet ved afgørelsen af, om man vil følge en landsretsdom. Her tænkes naturligvis ikke på den konkrete appellerede afgørelse, men på eventuelle landsretsdomme i ældre sager, jfr. herved W.E. von Eybens artikel i TfR 1954, s. 484-536, navnlig s. 524-25. von Eybens betragtninger er fulgt op i Juridisk Grundbog (1975-udgaven: bind III, s. 710-53).

Landsretsdommes præjudikatsværdi svækkes, i det omfang de 2 landsretter - eller for den sags skyld 2 afdelinger af samme landsret - anlægger forskellige bedømmelser af parallelle sager. Von Eyben nævner samstedts, s. 525-26, nogle eksempler på, at det er hændt - dog ikke hentet fra skatterettens område.

De fremførte forhold ændrer imidlertid ikke den omstændighed, at landsretsdomme har præjudikatsværdi i ordets almindelige betydning.

Med hensyn til præjudikatsværdien af landsskatte-  
retskendelser er meningene delte.

Bjørn, Hulgaard & Michelsen anfører i "Lærebog om  
indkomstskat", 5. udg., 1985, s. 29 følgende:

"Det er en funktion af Landsskatterettens placering  
som et særligt klageorgan uden for det skatteforvalt-  
ningsretlige hierarki, at også Landsskatterettens kendel-  
ser om principielle retsspørgsmål er bindende for lig-  
ningsmyndighederne, herunder Statsskattedirektoratet og  
ligningsrådet. En radikal ændring af forholdene kan i  
særlige tilfælde legitimere en ændring eller justering  
af praksis. Den adækvate reaktion fra skatteadministra-  
tionen imod en landsskatteretskendelse, hvis resultat  
man ikke er enig i, er imidlertid at indbringe sagen  
for domstolene i medfør af SSL § 33, stk. 3.

Har skatteadministrationen ved en fejltagelse ikke  
fået indbragt en kendelse for domstolene, må man normalt  
affinde sig hermed eller søge retsstillingen ændret ved  
lov. Til illustration af det hensigtsmæssige og rigtige  
i at respektere en landsskatteretskendelse kan nævnes  
LSR 1958.129 om fradrag for feriepenge. Som følge af at  
ligningsmyndighederne ikke ville acceptere Landsskatte-  
rettens kendelse var det i næsten 20 år uklart, hvad  
der var gældende dansk ret med hensyn til fradrag for  
feriepenge. Først med U 1977.1039 0 kom der en afkla-  
ring, -".

Hvis dette synspunkt anerkendes, er det klart, at  
en afskæring af det offentliges adgang til domstolsprø-  
velse vil få vidtrækkende følger, idet de underordnede  
ligningsmyndigheder vil få pligt til at ændre praksis i  
overensstemmelse med Landsskatterettens kendelser.

Det må her indskydes, at den altovervejende del af  
Landsskatterettens ca. 4.000 årlige kendelser aldrig  
offentliggøres. Landsskatteretten foretager selv en  
udvælgelse af de kendelser, som anses for at have prin-  
cipiel interesse, og disse kendelser (ca. 200 om året)  
offentliggøres løbende i bladet "Skat" (der har afløst

bl.a. "Meddelelser fra Landsskatteretten") og gøres til genstand for omtale i forskellige andre tidsskrifter. De øvrige landsskatteretskendelser når sjældent ud til en videre kreds.

Det er den almindelige erfaring fra ligningsarbejdet, at revisorer og andre skatterådgivere procederer i ligningskommissioner og skatteråd under påberåbelse af offentliggjorte landsskatteretskendelser og domspraksis, og det vil være vanskeligt for en sagsbehandler eller en ligningskommission at begrunde - eller vinde borgernes forståelse og accept af - en afgørelse, der fraviger en tidligere landsskatteretskendelse.

I den forstand har Bjørn, Hulgaard & Michelsen nok ret i, at landsskatteretskendelser har præjudikatsværdi, hvorimod det ikke kan antages at være rigtigt, at skattemyndighederne må søge lovgivningen ændret, hvis man ikke har indbragt en kendelse for domstolene. Der gælder utvivlsomt et opportunitetsprincip med hensyn til hvilke sager, man fra Skattedepartementets side vil gå videre med, og man kan på et hvilket som helst senere tidspunkt vælge at gå videre med en ny sag, der har fået samme udfald ved Landsskatteret eller landsret. Hvis også dette opportunitetsprincip opgives, vil præjudikatsværdien af Landsskatterettens kendelser kunne blive meget markant.

Hvis opportunitetsprincippet opgives, vil det også indebære, at Landsskatterettens position i forhold til de underordnede ligningsmyndigheder ændres betydeligt. Som situationen er idag, ligger kompetencen til direkte at instruere de underordnede ligningsmyndigheder hos Statsskattedirektoratet, altså netop ikke hos Landsskatteretten, der er placeret i en af de øvrige instanser uafhængig position, jfr. citatet ovenfor. Statsskattedirektoratets instruktionsform er beskrevet nedenfor i punkt 3.2.1.2., og der er intet til hinder for, at cirkulæreudstedelse iværksættes på grundlag af en lands-

skatteretskendelse i stedet for - som beskrevet nedenfor under 3.2.1.2. - en dom.

Der er ikke i domspraksis eksempler på, at landskatteretskendelser er blevet tillagt præjudikatsværdi. En anden sag er, at Højesteret i flere tilfælde har lagt vægt på Landsskatterettens praksis; det fremgår f.eks. af højesteretsdommer P. Spleths kommentarer til dommene i UfR 1965, s. 399, 444 og 648; kommentarerne findes i UfR 1965 B, s. 250-54 og s. 268-70. Men det fremgår netop af kommentarerne, at det, Højesteret lagde vægt på, var fast, langvarig praksis i Landsskatteretten.

Her er netop ikke tale om præjudikatsværdi (af enkeltafgørelser), men om et forvaltningsretligt princip: Langvarig administrativ praksis kan ikke vilkårligt tilsidesættes overfor den enkelte, fordi dette ville stride imod lighedsprincippet borgerne imellem.

Der kan efter arbejdsgruppens vurdering ikke være tvivl om, at der knytter sig en meget stor præjudikatsvirkning til alle afgørelser, der træffes af Højesteret, landsretterne og Landsskatteretten. Såvel de underordnede ligningsmyndigheder som skatteyderne og deres professionelle rådgivere lægger som ovenfor nævnt stor vægt på at kunne præsentere "modparten" for fortilfælde, der styrker deres påstand.

Noget andet er, at der i praksis nok lægges større vægt på disse "præjudikater" - og ikke mindst på antallet af præjudikater for og imod et standpunkt - end den procesretlige og retsfilosofiske teori giver belæg for.

Alligevel er der efter arbejdsgruppens opfattelse tale om en praksis, som er sund og bevaringsværdig. En skatteyder vil givetvis lettere kunne acceptere, at han ikke er berettiget til et fradrag, som er godkendt hos naboen, hvis ligningsmyndighederne forklarer ham, hvorledes hans sag adskiller sig fra naboens, end han ville kunne acceptere det, hvis han blot fik at vide, at naboens sag var ganske ligegyldig for hans egen.



Det ovenfor anførte har drejet sig om den generelle præjudikatsværdi af henholdsvis højesteretsdomme, landsretsdomme og landsskatteretskendelser.

Hvilken konkret betydning en given afgørelse vil få for afgørelsen af en bestemt senere sag er derimod ikke forudsagt i teorien, allerede fordi der - som anført af Thøger Nielsen i Indkomstbeskatning I, 1965, s. 31 - slet ikke eksisterer absolutte præjudikater efter dansk retsopfattelse - det være sig på eller udenfor skatteområdet. Det teoretiske spørgsmål herom er udføreligt behandlet hos W.E. von Eyben i den ovenfor omtalte artikel i TfR 1954, s. 484-536. Bl.a. fremhæves der nogle eksempler fra skatterettens område. Tilsvarende Juridisk Grundbog 1975, bind III, s. 710-53.

#### 3.2.1.2. Myndighedernes praksis i præjudikatsspørgsmålet.

Når domstolene eller Landsskatteretten har truffet afgørelse i en sag, er det Statsskattedirektoratet, der vurderer, hvilke konsekvenser, afgørelsen bør få for skatteligningen.

Alle domme og alle offentliggjorte landsskatteretskendelser indarbejdes løbende i "Ligningsvejledningen". Denne udsendes årligt og indeholder Statsskattedirektoratets generelle instrukser til de underordnede ligningsmyndigheder. Ligningsvejledningen omfatter et stort antal henvisninger til afgørelser, truffet i konkrete sager, og nye offentliggjorte afgørelser indføres hvert år i materialet. De underordnede skattemyndigheder er bundet af ligningsvejledningen. Der er for så vidt tale om, at Statsskattedirektoratet anser de nævnte afgørelser for retningsgivende, uanset hvor konkret de måtte være begrundet.

Sideløbende med ajourføringen af Ligningsvejledningen foretager Statsskattedirektoratet imidlertid også en vurdering af præjudikatsværdien af de enkelte

afgørelser, navnlig højesteretsdomme og (endelige) landsretsdomme, men også landsskatteretskendelser.

Vurderer man, at afgørelsen er meget konkret begrundet og derfor har ringe præjudikatsværdi, er der sjældent anledning til at udstede cirkulære.

Vurderer man derimod, at dommen har principiel betydning, således at den bør få konsekvenser for den senere ligning af andre borgere, eller endog, at dommen giver anledning til genoptagelse af afsluttede sager, er vejen derimod et cirkulære, hvori Statsskattedirektoratet informerer underordnede ligningsmyndigheder om dommen og derefter angiver, hvilke konsekvenser dommen bør få. Herunder søger man at fastlægge området for sagens præjudikatsvirkning. Denne fremgangsmåde er nødvendig for, at ligningsmyndighedernes praksis skal blive koordineret og konsekvent, men giver også af og til anledning til kritik, idet Statsskattedirektoratet angribes for at beskære præjudikatsvirkningen for kraftigt. F.eks. anføres dette i en artikel af John Engsig i Skattepolitisk Oversigt 1979, s. 230-245.

Som et eksempel på cirkulæreudstedelse foranlediget af en dom kan nævnes Statsskattedirektoratets cirkulære 1986-17 af 19. maj 1986. Dette cirkulære er en konsekvens af Højesterets dom af 16. april 1986 (UFR. 1986, s. 462), som underkendte en årelang praksis fra skattemyndighedernes side, hvorved man begrænsede adgangen til at fremføre skattemæssige underskud efter ligningslovens § 15 i de tilfælde, hvor skatteyderen havde opnået akkord.

Cirkulæret meddeler dels, at den hidtidige praksis ikke kan opretholdes, og dels anmodes de underordnede ligningsmyndigheder om at genoptage tidligere afsluttede sager, hvor man bliver opmærksom på problemet, enten fordi man kender sagen, eller fordi skatteyderen anmoder om genoptagelse.

### 3.2.1.3. Arbejdsgruppens vurdering af præjudikatsværdien.

Indførelse af en ordning, hvorefter ministeriet er afskåret fra at indbringe landsretsdomme for Højesteret, mens skatteyderen bevarer sin appellmulighed, er antagelig egnet til generelt at afsvække præjudikatsværdien af de domme, der bliver afsagt.

For så vidt angår højesteretsdomme, som - efter appel fra skatteyderen - giver Skattedepartementet medhold, kan det blive meget vanskeligt at afgrænse en sådan doms præjudikatsvirkning.

Hvis landsretterne - der utvivlsomt vil føle sig bundet af den pågældende højesteretsdoms præjudikatsvirkning - i senere sager med et lignende, men ikke ganske identisk indhold, giver myndighederne medhold, kan sagen blive prøvet også for Højesteret. Hvis landsretterne omvendt giver skatteyderen medhold, kan afgørelsen ikke blive prøvet for Højesteret. Dette medfører, at højesteretsdommens præjudikatsværdi begrænses, fordi Højesteret ikke får lejlighed til at tage stilling til sager, hvor landsretten fortolker præjudikatet til fordel for skatteyderne, men kun til sager, der af landsretterne afgøres til ugunst for skatteyderne.

Dette forhold kan være egnet til at gøre det vanskeligt for Højesteret at tilpasse tidligere afgørelser til ændrede forhold. Vanskelighederne vil opstå, fordi kun en del af de sager, der ville være egnede til at uddybe forståelsen af den ældre praksis, kan forelægges Højesteret. Højesterets arbejdsgrundlag bliver ufuldstændigt. Herved mindskes forudsigeligheden, og retssikkerheden forringes.

Det er efter arbejdsgruppens opfattelse en mulighed, at den helt ensidige appelbegrænsning i særlige tilfælde kan påvirke landsretternes afgørelser. Man kan næppe ved afgørelsen af meget vanskelige "tekniske" sager ganske se bort fra, at kun den ene part vil kunne appellere en dom, der går vedkommende imod, til Højesteret. Dette kunne tale i retning af, at Skattedepartementet, ifald man indførte fuldstændig appelbegrænsning, ville få medhold i relativt flere sager, end man gør idag. Tilsvarende forhold kunne tænkes at gøre sig gældende i sager om principielt vigtige lovfortolknings-spørgsmål.

Endelig ville en fuldstændig appelbegrænsning kunne skabe tvivl hos "brugerne" om værdien af landsretternes domme, idet det kan og vil forekomme, at de to landsretter - eller to landsretsafdelinger - følger forskellig kurs.

Sådanne tilfælde kan naturligvis også forekomme idag, men i og med at begge parter har adgang til prøvelse ved Højesteret ligger der dog en forventning om, at Højesteret før eller siden vil få forelagt spørgsmålet. Afskæres Skattedepartementets ankeadgang, vil dette ikke længere være sikkert, idet det udelukkende vil afhænge af de tilfældige involverede skatteyderes økonomi og "energi", om et spørgsmål rejses for Højesteret.

Det naturlige forum for en løsning på en tilsyneladende divergens mellem de to landsretter vil være Højesteret og ikke Folketinget, som er den alternative mulighed. Divergerende praksis i landsretterne bør ikke - isoleret set - være anledning til, at Skattedepartementet tager initiativ til lovforslag. (De uheldige virkninger af en sådan lovgivning er behandlet nedenfor i punkt 3.2.2.).

Sammenfattende finder arbejdsgruppen, at der er grund til at nære alvorlige betænkeligheder mod en ændring, der er egnet til at svække præjudikatsværdien af domstolenes afgørelser på skatteområdet.

Disse betænkeligheder gør sig særligt gældende for meget principielle sager, hvorved forstås sager med stor fremtidig betydning som præjudikat.

### 3.2.2. Afledede virkninger for skattelovgivningen.

På grund af den præjudikatsværdi, der kan være knyttet til en landsskatteretskendelse eller en landsretsdom, er det, som omtalt ovenfor, af stor betydning, at ministeriet har mulighed for at indbringe Landsskatterettens kendelse for domstolene eller appellere landsrettens dom til Højesteret. Såfremt der ikke er mulighed for at få prøvet den pågældende afgørelse ad domstolsvejen, er det alene Folketinget, der kan ændre den retstilstand, der er blevet fastslået med afgørelsen.

Konsekvenserne af, at ministeriet ikke har mulighed for at gå domstolsvejen på samme måde som i dag, er for det første, at Folketingets skatte- og afgiftsudvalg må forventes at bruge en del tid på at få fastslået rækkevidden af et større antal landsskatteretskendelser eller landsretsdomme.

For det andet vil der alt andet lige blive gennemført flere hurtige ændringer i den gældende skattelovgivning, fordi Ministeren for Skatter og Afgifter i nogle tilfælde vil finde det nødvendigt, at man straks dækker et opstået "hul" i lovgivningen ved en lovændring.

I den nuværende situation har ministeren ingen anledning til at fremsætte lovforslag, fordi der er afsagt en principiel landsretsdom, som er gået Skattedepartementet imod. Man kan afvente udfaldet af højesteretsdommen, og hvis den giver Skattedepartementet medhold, er der intet behov for en lovændring.

Som oplagte tilfælde, hvor Højesterets dom således har overflødiggjort en lovændring kan nævnes dommene i UfR 1980.1002 H og UfR 1986.289 H.

Den første sag drejede sig om bestemmelsen i ligningslovens § 16 A, stk. 1, 2. pkt., hvorefter skattepligtigt "udbytte" til et aktieselskabs aktionærer ud-

gøres af alt, hvad der "udloddet" til disse (med visse undtagelser).

Skatteyderen havde overdraget sin virksomhed til et af ham domineret aktieselskab, og en del af vederlaget bestod i, at sælgeren fik en fordring på selskabet på 300.000 kr. Fordringen skulle ikke forrentes, men pristalsreguleres og afdrages med maksimalt 30.000 kr. pr. år. Denne aftale medførte, at sælgeren efter 7 års forløb havde modtaget 210.000 kr. i afdrag, mens hans fordring på selskabet kun var nedbragt med godt 30.000 kr.

Ligningsmyndighederne, herunder landsskatteretten, fandt, at der i arrangementet var indbygget en "udlodning" til sælgeren i ligningslovens § 16 A's forstand.

Dette blev imidlertid afvist af Vestre landsret, som ikke fandt, at der var tale om "udlodning", når ydelsen vedrørte en gensidigt bebyrdende aftale (overdragelsesaftalen mellem sælger og selskab).

Såfremt denne landsretsdom havde stået ved magt, er det overvejende sandsynligt, at Ministeriet for Skatter og Afgifter havde været nødt til at søge lovgivningen ændret, før et stort antal skattepligtige udnyttede denne mulighed for skattefrie indtægter.

Skattedepartementet fik imidlertid ikke anledning til at overveje dette, idet Højesteret statuerede, at ordlyden af § 16 A omfattede den beskrevne situation.

I sagen UfR 1986.389 H forelå en tilsvarende situation, hvor Højesteret ændrede en landsretsdom og dermed overflødiggjorde en lovændring.

Sagen angik et af de i en periode ret talrige arrangementer, hvor en skatteyder erhverver statsgældsbeviser for lånte midler for herved at opnå såvel fradrag for renteudgifter som renteindtægt og skattefri indfrielsesgevinst af statsgældsbeviserne.

I dette tilfælde var statsgældsbeviserne erhvervet for et lån i det pågældende vekselererfirma.

Statsgældsbeviserne var deponeret hos **vekselerer-**firmaet til sikkerhed for lånet til skatteyderen, og **vekselererfirmaet** havde solgt papirerne til en bank på en såkaldt terminsforretning, dvs. en aftale om, at vekselererfirmaet skulle tilbagekøbe papirerne på disses forfaldsdag. Begrundelsen herfor var, at **vekselerer-**firmaet ellers ville støde på låneloftet og således ikke kunne skaffe midler til erhvervelse af papirerne.

Når ligningsmyndighederne ikke kunne godkende netop dette arrangement, skyldtes det den ovennævnte terminsforretning, som betød, at skatteyderen selvangav renteindtægter og blev godskrevet skattefri kursgevinst af papirer, som han ikke ejede. Hans ejerskab var begrænset til det øjeblik, hvor papirerne blev udtrukket.

Landsretten lagde imidlertid vægt på, at papirerne havde været tilstede, og at vekselerere har en "sædvanemæssig ret" til at genbelåne deres låntageres værdipapirer.

Skattedepartementet indtog det standpunkt, at arrangementet var uacceptabelt, fordi der intet reelt ejerforhold var, og det må antages, at en stadfæstelse af dommen i Højesteret ville have ført til et lovgivningsinitiativ.

Højesterets flertal fandt imidlertid, at arrangementet savnede "reelt grundlag", og der blev således ikke behov for en ændret lovgivning.

Som det ses måtte de to sager nok have ført til lovgivningsinitiativer, hvis de afsagte landsretsdomme ikke havde kunnet ankes til Højesteret.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at en sådan lovgivning, der gennemføres i stor hast, ikke er hensigtsmæssig, da det vil medføre en meget høj detaljeringsgrad. Hvis lovgivningen gøres meget specifik (hvilket der generelt ikke er tradition for i dansk skatte-lovgivning), kan det volde vanskeligheder at sætte de nye bestemmelser i relation til den øvrige lovgivning.

Der kan opstå utilsigtede tvivlsspørgsmål, som i den sidste ende kan medføre nye lovændringer.

### 3.2.3. Hensynet til domstolssystemet.

Det er et grundlæggende princip indenfor den danske civile retspleje, at enhver har adgang til at få sin sag prøvet for to instanser.

Det er et lige så grundlæggende princip, at sagens parter er ligestillede med hensyn til **procesbeføjelser**, herunder bl.a. muligheden for at appellere en retsafgørelse, som man er utilfreds med, til en højere instans.

Endelig gælder et princip om en ligelig behandling af borgerne. Dette princip er omtalt ovenfor under punkt 3.2.1 om præjudikatsværdi.

Såfremt ministeriet ikke har mulighed for at gå domstolsvejen som i dag, vil det derfor betyde et afgørende brud med de to grundlæggende principper - 2-instansprincippet og partsprincippet - og vil, som det fremgår af eksemplerne nedenfor, tillige indebære en tilsidesættelse af princippet om en ligelig behandling af borgerne.

Bruddet med 2-instansprincippet vil kunne give anledning til principielle overvejelser.

Det kan her nævnes, at Justitsministeriet i en skrivelse af 7. maj 1986 har bedt Retsplejerådet om at påbegynde en samlet revision af domstolssystemets opbygning med henblik på at nedbringe de lange sagsbehandlingstider ved domstolene. Retsplejerådet er i den forbindelse blevet bedt om at overveje ændringer i behandlingen af skattesager, herunder hvorvidt byretterne kan være 1. instans i disse sager. Samtidig skal spørgsmålet om lægdommere i den civile retspleje indgå i Retsplejerådets behandling. Dette kan tale for, at man på nuværende tidspunkt er tilbageholdende med at foreslå meget vidtgående indgreb i det offentliges ankeadgang for ikke på den måde at gribe ind i Retsplejerådets mere generelle overvejelser.



At 2-instansprincippet og partsprincippet ikke skulle gælde for ministeriet, men derimod kun for skatteyderen indebærer nogle usikkerhedsmomenter, som næppe vil kunne accepteres umiddelbart.

Som omtalt ovenfor under punkt 3.2.1.3. vil der i videre omfang end hidtil forekomme situationer, hvor to landsretsdomme om samme spørgsmål har fået forskelligt udfald.

Hensynet til andre borgere, som får brug for at påråbe sig landsretsafgørelser, taler for, at man i videst muligt omfang undgår den ovenfor beskrevne situation. Det vil forekomme borgerne besynderligt og ganske uforklarligt, at der foreligger en sådan divergens, og at ligningsmyndighederne måske endog erklærer, at de ikke vil tillægge en landsretsdom præjudikatsværdi, når dommen har givet en skatteyder medhold, fordi man anser den for forkert. Dette vil for borgeren stå som et uforklarligt brud på lighedsprincippet og vil derfor kunne give anledning til betydelig irritation og mistillid - både til ligningsmyndighederne og til landsretten.

#### 3.2.4. Risikoen for retstab for andre borgere.

Ud over de generelle betænkeligheder ved en appelbegrænsningsordning, som er anført i de foregående afsnit, har arbejdsgruppen overvejet, om der kan tænkes situationer, hvor dette, at en sag vindes af en skatteyder, direkte medfører et tab for andre skatteydere.

Det må antages, at der er risiko for, at sådanne situationer kan opstå, og at de endog vil være ret hyppigt forekommende.

Der gives f.eks. mange eksempler i lovgivningen på, at en bestemt disposition udløser parallelle skattemæssige konsekvenser, afhængig af, om dispositionen i den konkrete situation medfører vinding eller tab.

Et eksempel er beskatningen af kursgevinst og kursstab på fremmed valuta.

Valutakursgevinster er ifølge kursgevinstskatteloven skattepligtige, når de er indvundet af fordringer og gæld, der har tilknytning til erhvervmæssig virksomhed.

Tilvarende kan valutakurstab fradrages, hvis og kun hvis tabet vedrører "fordringer og gæld, der har tilknytning til erhvervmæssig virksomhed".

Situationen er nu den, at hvis en skatteyder har haft en valutakursgevinst, er det i hans interesse at få fastslået, at gevinsten vedrører hans privatsfære og ikke hans erhvervmæssige virksomhed, således at gevinsten er skattefri.

Omvendt er det i ligningsmyndighedernes interesse at statuere, at gevinsten vedrører erhvervmæssig virksomhed og dermed er skattepligtig.

Hvis nu en skatteyder har vundet en sådan sag om beskatning af valutakursgevinst ved landsretten, som har fastslået, at den pågældende gevinst ikke havde tilknytning til erhvervmæssig virksomhed, og Skattedepartementet er afskåret fra at appellere den, vil det i første omgang medføre et provenutab for statskassen, som hverken kan beskatte skatteyderens gevinst eller gevinsten hos andre skatteydere, der er nøjagtig i samme situation. I anden omgang vil afgørelsen imidlertid medføre et tab hos de skatteydere, der var i nøjagtig samme situation som den pågældende, bortset fra at de har lidt et tab på deres valuta. Dette tab vil ligningsmyndighederne nu med hjemmel i landsretsdommen nægte fradrag for.

I det lange løb er det ikke utænkeligt, at skatteprovenuet herved vil blive større, end det ville være blevet, hvis Skattedepartementet havde appelleret den oprindelige sag til Højesteret og vundet den.

Som det ses, er det altså ikke altid forudsigeligt, om skattemyndighederne i den sidste ende "vinder" eller "taber" en sag.

#### 4. Arbejdsgruppens overvejelser om begrænsning i skattemyndighedernes hidtidige appelpraksis.

Ovenfor i afsnit 3 er omtalt de argumenter, som generelt kan anføres for og imod det synspunkt, at det offentlige bør have adgang til domstolsprøvelse af skattesager.

Arbejdsgruppen har fået til opgave at vurdere mulighederne for at begrænse skattemyndighedernes adgang til at appellere landsretsdomme, som er gået dem imod, til Højesteret. I dette afsnit omtales nu arbejdsgruppens overvejelser over dette spørgsmål, og i afsnit 5 giver arbejdsgruppen sine vurderinger og skitserer sine forslag til en ændring af Skattedepartementets **appelpraksis**.

Arbejdsgruppen har valgt først at behandle spørgsmålet om fuldstændig appelbegrænsning (= bortfald af appeladgang) og dernæst de forskellige muligheder for at begrænse appeladgangen uden at fjerne, den fuldstændig.

Endelig har arbejdsgruppen overvejet, om man - eventuelt uden at berøre appeladgangen som sådan - med fordel kan omlægge ankeproceduren i departementet.

##### 4.1. Fuldstændig appelbegrænsning.

Det i punkt 3.1.1. omtalte hensyn til borgeren kan nok tale med en vis vægt for det synspunkt, at behandlingen af en skattesag **må** slutte ved landsretten, når skatteyderen har fået medhold.

Derimod er der som ovenfor nævnt (punkt 3.1.2.) næppe grund til at tage særligt hensyn til domstolene,

d.v.s. Højesteret, i denne henseende, idet Skattedepartementet kun står som appellat i en mindre del af de sager, som domsforhandles (1980-85 gennemsnitlig ca. 5; 1985 9 ud af 22). Af de sager, der appelleres af Skattedepartementet, vinder Skattedepartementet i øvrigt ca. halvdelen (1985 7 ud af 9).

Som omtalt under punkt 3.2. er der et væsentligt hensyn at tage til, at skatteyderne og deres hjælpere har behov for "fortilfælde", som man påråber sig i vidt omfang. Det er derfor af stor betydning, at der ikke introduceres et system, som kan drage værdier af sådanne "fortilfælde" i tvivl.

Dertil kommer, at skatteyderen ikke sjældent har haft samtlige administrative afgørelser (3-4) imod sig, således at landsretten er den første instans, der har givet ham medhold. Det kan forekomme mindre rimeligt, om een afgørelse, der er gået ligningsmyndighederne imod, skulle afskære Skattedepartementets appeladgang, navnlig hvor sagens udfald kan få afgørende betydning for udfaldet af en lang række andre sager.

Anderledes forholder det sig i de få sager, hvor Skattedepartementet har indbragt en landsskatteretsken-delse for landsretten, og retten giver skatteyderen medhold. Når to overordnede instanser giver skatteyderen medhold, taler meget for, at Skattedepartementet bør være yderst tilbageholdende med at appellere landsretsdommen.

Som det fremgår, nærer arbejdsgruppen stor betænkelighed ved en fuldstændig appelbegrænsning.

#### 4.2. Delvis appelbegrænsning.

De argumenter, som kan anføres mod en fuldstændig appelbegrænsning, taler ikke med nær den samme vægt imod en delvis appelbegrænsning, og hensynet til borgerne taler her med betydelig vægt for at nedbringe antallet af sager, der føres for Højesteret.

Arbejdsgruppen har først set på, hvilke sagstyper, man eventuelt kunne undtage fra den nuværende ankemulighed, og dernæst overvejet forskellige modeller for, hvordan en beslutningsproces om at appellere eller ikke appellere kan organiseres.

#### 4.2.1. Sagstyper.

Arbejdsgruppen har først overvejet, om det er muligt at opdele sagerne i sager, der på grund af deres emne bør kunne appelleres, og sager, der på grund af deres emne ikke bør kunne appelleres - altså en opdeling efter emne.

Arbejdsgruppen mener imidlertid ikke, at en sådan opdeling vil være mulig, sålænge man befinder sig på skattestyrelseslovens område. En hvilken som helst opdeling vil her give anledning til vanskelige "fortolkningsspørgsmål" om grænsetilfælde m.v.

En anden sag er, at et forslag om appelbegrænsning eventuelt kunne udvides til også at omfatte andre sagstyper end dem, der er omfattet af skattestyrelsesloven. Dette spørgsmål er behandlet i punkt 6 nedenfor.

Arbejdsgruppen finder dernæst heller ikke at kunne anbefale en opdeling efter sagsgenstandens størrelse, således at små sager skulle slutte ved landsretten, mens appeladgangen skulle bevares for større sager.

I begge tilfælde vil der opstå de ovenfor under punkt 4.1. omtalte betænkeligheder, fordi afgrænsninger af denne type ikke sikrer, at netop de principielle sager appelleres. Man kan næppe på forhånd udskille bestemte områder, hvor principielle sager ikke forekommer. Med hensyn til småsager er betænkelighederne her endnu større. Det ville i ekstreme tilfælde kunne afhænge af skatteprocenten i en skatteydners bopælskommune, om sagen kan appelleres eller ej. Det er vel iøvrigt karakteristisk, at de fleste helt små sager, som føres ved landsretterne, rent faktisk har en vis principiel eller videregående betydning.

Man har overvejet, om der bør indføres en regel, hvorefter Skattedepartementet skal være afskåret fra at appellere i sager, hvor ministeriet har været sagsøger i landsretssagen.

Noget taler for, at Skattedepartementet i disse tilfælde bør være afskåret fra at appellere. Der forekommer imidlertid så få sager af denne type, at en lovregel om appelbegrænsning ville få meget begrænset værdi. Hvis reglen højst skal anvendes 1 å 2 gange årligt, er en lovregel næppe anbefalelsesværdig, da den kan skabe en falsk "tryghedsfølelse" hos borgerne.

Derimod er der intet til hinder for at anlægge en restriktiv administrativ praksis. Det sker for så vidt allerede idag.

Arbejdsgruppen er derfor nået til det resultat, at det mest hensigtsmæssige kriterium for, om en sag skal kunne appelleres af departementet, er, om den er af principiel betydning.

Den mest nærliggende fremgangsmåde ved udlægningen af udtrykket "principiel betydning" er efter arbejdsgruppens vurdering, at der trækkes en parallel til retsplejelovens bestemmelser om Justitsministeriets adgang til at meddele tredieinstansbevilling, dvs. tilladelse til, at en sag, som er pådømt af landsretten som ankeinstans, ankes til Højesteret.

Retsplejelovens § 371, stk. 1, er sålydende:

"Domme, der er afsagt af en landsret som 2.instans, kan ikke ankes. Justitsministeren kan dog meddele tilladelse til prøvelse i 3.instans, såfremt sagen er af principiel karakter, eller særlige grunde i øvrigt taler derfor." (Understeget her).

Justitsministeriets kriterier for, hvornår en sag er principiel, er udviklet over en lang årrække og **over** en meget bred vifte af sagstyper. I dette sagsmateriale indgår dog netop ikke nyere skattesager **på** Skattestyrelseslovens område, da disse sager starter ved landsretten som 1. instans.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at det ville være muligt at overføre tilsvarende kriterier på skatteområdet på skattesager uden at være bundet af Justitsministeriets praksis for andre sagstyper.

Definitionen på "principielle sager" kan f.eks. indgå i motiverne til et lovforslag om appelbegrænsning. Arbejdsgruppen giver i afsnit 7 og bilag 2 et forslag til, hvordan en lovtekst med bemærkninger kan udformes.

Efter forslaget er principielle sager sådanne, som direkte vil få vidererækkende betydning for et større, eller ubekendt antal skatteydere, samt sager, der vil få afledede virkninger for fortolkningen af andre lovbestemmelser end den lovbestemmelse, de direkte måtte vedrøre.

I definitionen indgår ikke provenumæssige kriterier, hverken for den enkelte sag eller for helheden.

I tilknytning til appeladgangen for principielle sager vil det efter arbejdsgruppens opfattelse være hensigtsmæssigt at holde en appell mulighed åben også for den anden sagstype, hvor der kan gives tredieinstansbevilling. I retsplejeloven er denne type betegnet ved ordene "særlige grunde iøvrigt".

Under denne rubicering forestiller arbejdsgruppen sig, at man kunne placere sager, der - uden at kunne karakteriseres som principielle - har påkaldt sig betydelig offentlig interesse, eller hvorom der har været ført en mere omfattende offentlig debat, for eksempel - men ikke nødvendigvis - fordi de isoleret set har stor fiskal betydning.

#### 4.2.2. Hvem træffer afgørelse om, hvorvidt en konkret sag bør appelleres?

Arbejdsgruppen har først set på fordele og ulemper ved at lade Justitsministeriet træffe afgørelsen, på samme måde som det idag sker i sacrer, hvor der ansøges om tredieinstansbevilling.

Dernæst har arbejdsgruppen overvejet muligheden for at lægge kompetencen hos et særligt, uafhængigt

nævn, og endelig er det overvejet, om Ministeriet for Skatter og Afgifter selv bør have denne kompetence.

#### 4.2.2.1. Justitsministeriet.

Arbejdsgruppen har overvejet, om det ville være hensigtsmæssigt at samle alle typer "appeltilladelser" under samme administrative myndighed og således placere kompetencen hos Justitsministeriet, der i forvejen administrerer tredieinstansbevillingerne.

Arbejdsgruppens konklusion er imidlertid, at denne løsning af flere grunde er u hensigtsmæssig.

For det første vil vurderingen af, om et skatteretligt spørgsmål er af principiel betydning, og af, om Højesteret kan forventes med nogen sandsynlighed at ville ændre landsrettens resultat, forudsætte et dybtgående kendskab til skatteretten og den særdeles omfattende skatteretlige praksis. En sådan ekspertise findes ikke idag i Justitsministeriet, da kun ganske enkelte typer civile skattesager anlægges ved byret, f.eks. Statsskattedirektoratets opkrævningssager, jfr. herom i bilag 1.

Justitsministeriet vil derfor enten være henvist til tidligere praksis med hensyn til skattestraffesager, hvilket må anses for uheldigt, eller være nødsaget til at søge sagerne oplyst gennem Skattedepartementet. Man må iøvrigt under alle omstændigheder høre departementet under sagsbehandlingen i kraft af dets partsstatus.

Dette ville medføre en u hensigtsmæssig og ressourcetrækkende dobbeltadministration. Den eksisterende ordning med tredieinstansbevilling medfører da heller ikke, at Justitsministeriet normalt skal tage stilling til, om et andet ministerium skal have adgang til appel, idet sager mellem borgere og ministerier sædvanligvis vil være landsretssager i kraft af reglen i retsplejelovens § 226, stk. 1, nr. 2, hvorefter "sager om prøvelse af afgørelser truffet af et ministerium eller en central statslig klageinstans" henhører under landsretterne.



Der gives således ingen parallelsituation til den overvejede ordning, hvorefter Justitsministeriet skulle administrere Skattedepartementets appeladgang.

#### 4.2.2.2. Særligt nævn.

Arbejdsgruppen har dernæst overvejet, om det ville være hensigtsmæssigt at lade et særligt af Skattedepartementet uafhængigt nævn træffe afgørelse om appeladgangen.

For denne løsning taler, at man derved både undgår inhabilitetsproblemer og har mulighed for at udstyre nævnet med særlig ekspertise.

Det vil imidlertid for det første volde vanskeligheder at sammensætte et sådant nævn, og for det andet vil proceduren for behandlingen i nævnet være problematisk, da der er meget kort tid til rådighed herfor.

4.2.2.2.1. Af praktiske grunde bør nævnet formentlig bestå af så få personer som muligt.

Det er næppe praktisk muligt at lade repræsentanter for sagens "parter" indgå i nævnet. Man kunne herved forestille sig, at en repræsentant for Skattedepartementet kunne have sæde i nævnet for at repræsentere den ene part - mens der kunne være diskussion, om den anden "part" - skatteyderne - skulle repræsenteres af f.eks. en advokat, en statsautoriseret revisor, repræsentanter for diverse interesseorganisationer m.v.

Selvom dette problem kunne løses, ville der imidlertid skulle udpeges en "neutral" part som formand for nævnet. Det må herved anses for udelukket at indsætte en højesteretsdommer som formand på grund af den præjudicerende effekt nævnets afgørelser i så fald ville få på Højesterets eventuelle senere behandling af sagen.

Hertil kommer, at der i vurderingen af, om en sag er principiel, kan indgå andre elementer end de rent retlige, jf. de to eksempler, der er givet ovenfor un-

der punkt 3.2.2. Dette kunne tale for ikke at binde sig til at lade nævnets formand være jurist.

Spørgsmålet er imidlertid, hvem man så kunne pege på. Den pågældende måtte være villig til at affinde sig med de nedenfor nævnte vanskeligheder.

4.2.2.2.2. En helt anden indvending mod et nævn er, at det vil volde praktiske vanskeligheder at gennemføre en nævnsbehandling indenfor en rimelig tid.

I løbet af en frist på maksimalt 3-4 uger skal der foretages høring af diverse skattemyndigheder, Skatte departementet skal selv tage stilling til appelspørgsmålet (for at afgøre, om man vil forelægge sagen for nævnet) - og nævnet skal træffe afgørelse.

En mulighed for kontradiktion, dvs. at vedkommende skatteyder fik lejlighed til at udtale sig over Skatte departementets indstilling til nævnet, ville yderligere belaste proceduren.

Til sammenligning kan det nævnes, at for Justitsministeriets tredieinstansbevillingspraksis gælder det, at ansøgning om 3. instansbevilling blot skal være indgivet inden 8 uger fra dommen. Her skal hele arbejdet derimod være afsluttet inden for en frist på 8 uger, idet det ligger uden for arbejdsgruppens opgave at foreslå procedurer, der vil forlænge sagsbehandlingen eller forslag til ændring i Retsplejeloven.

Nævnet må således bestå af personer, der er i stand til at deltage i en nævnsbehandling med meget kort varsel.

Skattedepartementet appellerer på nuværende tidspunkt ca. 30 sager om året, hvoraf ca. 2/3 afsluttes ved, at en iværksat ex tuto-anke hæves.

Der vil således skønsmæssigt være 5-15 sager om året, som skal undergives nævnsbehandling.

Da fristen i hvert enkelt tilfælde er kort, vil det absolut være undtagelsen, hvis to sager kan behandles samtidig ved nævnet.

Nævnsmedlemmerne må således være indstillet på at blive tilkaldt ca. 10 gange årligt med ganske kort varsel og at skulle træffe afgørelse i efter omstændighederne meget komplicerede sager på ganske kort tid.

Dette vil antagelig gøre det endnu mere vanskeligt at finde frem til en egnet sammensætning af nævnet.

#### 4.2.2.3. Ministeriet for Skatter og Afgifter.

Arbejdsgruppen er gennem de ovenstående overvejelser kommet frem til, at det mest hensigtsmæssige ville være at tillægge Ministeriet for Skatter og Afgifter kompetencen til selv at afgøre, om en sag skal anses for principiel.

Indledningsvis bemærkes det, at Skattedepartementet for så vidt allerede uden udtrykkelig lovhjemmel praktiserer en sådan "appelbegrænsning", idet man stort set aldrig fastholder anke i sager, der er uden principiel interesse. Dette er dog for så vidt ikke afgørende for arbejdsgruppens konklusion.

Det centrale er, at sådanne faktiske oplysninger, som f.eks. hvor mange skatteydere, der må antages at blive berørt af en retssags udfald, under alle omstændigheder må hentes inden for ministeriets ressort, ligesom Skattedepartementet må være den bedst kvalificerede instans til at bedømme, hvilken betydning en afgørelse vil få for fortolkningen af diverse skattelovbestemmelser.

Selvom beslutningen henlægges til et andet organ, må der således indhentes oplysninger til brug for beslutningen fra Skattedepartementet, Statsskattedirektoratet m.v. .

Skattedepartementet er formentlig selv den eneste instans, der ville kunne gennemføre sagsbehandling og

høringsprocedure inden for de 8 uger, der haves, før appelfristen udløber.

Imod at gøre ministeriet selv kompetent i dette spørgsmål taler naturligvis det generelle synspunkt, at ministeren kan betragtes som inhabil, fordi han selv (Skattedepartementet) er part i sagen.

Som beskrevet ovenfor under punkt 2.2.5. fremstår det imidlertid i de fleste sager som en formalitet, at Skattedepartementet er part i sagen (fremfor Statsskattedirektoratet, Landsskatteretten eller de underordnede ligningsmyndigheder).

Trækkes der en parallel til Justitsministeriets praksis vedrørende fri proces, anser Justitsministeriet sig da også her for kompetent til at træffe afgørelser i sager, hvor ministeriet selv er part i sagen.

Arbejdsgruppen finder derfor ikke afgørende betæneligheder ved at lade Ministeriet for Skatter og Afgifter træffe bestemmelse om appel, men finder tværtimod, at dette formentlig er den eneste løsning, der vil kunne fungere tilfredsstillende i praksis.

Det er derfor denne løsning, der er medtaget i arbejdsgruppens konklusion (afsnit 5) og indarbejdet i lovskitsen (afsnit 7).

Selvom en sådan ændring kunne gennemføres administrativt på det bestående lovgrundlag, er det arbejdsgruppens opfattelse, at det vil være hensigtsmæssigt, at ændringen gennemføres ved lov. Dels ville en lovændring formentlig i højere grad styrke borgernes retssikkerhed, dels vil en lovændring formentlig medføre en tendens til, at man praktiserer appelbegrænsningen mere restriktivt, end tilfældet ville være ved en blot administrativt iværksat ordning.

#### 4.3. Ankeprocedurem.

I tilslutning til ovenstående overvejelser om mulighederne for at begrænse skattemyndighedernes adgang til appel har arbejdsgruppen overvejet, om det - uden

at gribe ind i adgangen til appel - vil være muligt at ændre proceduren for skattemyndighedernes appel i skattesager.

Som omtalt under punkt 2.2.6. ovenfor er proceduren på nuværende tidspunkt den, at Kammeradvokaten har stående bemyndigelse til at appellere alle landsretsdomme, der ikke giver Skattedepartementet fuldt medhold, uden at foretage en vurdering af udsigterne til, at sagen kan vindes ved Højesteret. Anke iværksættes som altovervejende hovedregel inden eksekutionsfristens udløb ( 2 uger fra domsafsigelsen).

Det må efter arbejdsgruppens vurdering erkendes, at disse "ex tuto-anker" udgør et problem, idet skatteyderne antagelig kan opleve det som ubehageligt, at man umiddelbart efter, at man har fået medhold ved landsretten, bliver præsenteret for en ankestævning, som muligvis ikke er "alvorligt ment".

Forholdet er jo det, at hvis skatteyderen ikke netop er repræsenteret ved en særligt skatteretskyndig advokat, der kender og kan forklare Skattedepartementets appelpraksis, kan skatteyderen kun opfatte appellen som en tilkendegivelse fra skattemyndighederne om, at man anser dommen for forkert og agter at prøve den ved Højesteret.

Skatteyderen vil derfor ofte stå uforstående overfor, at en iværksat ex tuto-anke senere opgives, og opfatte det som en form for vægelsind hos skattemyndighederne: De ville og ville dog alligevel ikke gennemføre en **højesteretssag**.

Dette forhold anser arbejdsgruppen for egnet til at nedbryde borgernes almindelige tillid til skattemyndighederne i en sådan grad, at det må overvejes at ændre proceduren, så ex tuto-anker i videst muligt omfang undgås.

Afskaffelse af ex tuto-anker vil imidlertid indebære betydelige praktiske vanskeligheder. Disse er omtalt nedenfor.

#### 4.3.1. Kan eksekutionsfristen overholdes?

Baggrunden for, at det normalt betragtes som hensigtsmæssigt at anke indenfor eksekutionsfristen, er, at anken ellers ikke har "opsættende virkning" - med andre ord: Hvis der ankes efter udløbet af eksekutionsfristen, kan skatteyderen kræve, at skattemyndighederne opfylder landsrettens dom og f.eks. tilbagebetaler ham for meget betalt skat. Hvis højesteretsdommen senere giver Skattemyndighederne medhold, må skatteyderen genindbetale skattebeløbet. Sådanne ind- og udbetalinger kan give anledning til meget betydelige praktiske vanskeligheder i de forholdsvis få tilfælde, hvor problemet opstår, bl.a. i relation til renteberegning, jfr. herom nedenfor under punkt 5.2.3.2.

Eksekutionsfristen er 14 dage, medmindre landsretten bestemmer andet, jfr. Retsplejelovens § 480. Det forekommer vistnok ikke i praksis, at landsretterne fastsætter en særlig eksekutionsfrist i skattesager, og da slet ikke en længere eksekutionsfrist end normalt.

Som nævnt ovenfor under punkt 2.2.6. kommer domskriften først Kammeradvokaten i hænde op til en uge efter domsafsigelsen. Der er altså kun ganske få dage til eksekutionsfristens udløb.

Kammeradvokaten har påpeget overfor arbejdsgruppen, at det vil være umuligt at komme med en ankeindstilling inden udløbet af eksekutionsfristen, såfremt man skal fastholde det nuværende faglige niveau for ankeindstillingerne.

Den interne procedure hos Kammeradvokaten er, at den medarbejder, som har ført sagen ved landsretten, udarbejder en ankeindstilling på grundlag af dommens præmisser og sin egen undersøgelse og vurdering af sagens faktiske og retlige omstændigheder. Da Skattemyndighederne er en "juridisk kyndig klient", og da juraen i skattesager kan være meget kompliceret, kræver det en betydelig arbejdsindsats af den pågældende medarbejder

at udarbejde en ankeindstilling, og arbejdet må passes ind i vedkommende medarbejders øvrige arbejde.

Når ankeindstillingen er udarbejdet, forelægges den for Kammeradvokaten, før den afsendes til Skattedepartementet.

Arbejdsgruppen finder, at det er af stor værdi for Skattedepartementets arbejde med sagerne, at Kammeradvokatens ankeindstillinger fortsat er af høj faglig standard. Det er ikke hensigtsmæssigt at lade Kammeradvokaten afgive ankeindstillinger uden det nødvendige forarbejde.

Arbejdsgruppen kan dernæst tiltræde Kammeradvokatens vurdering, at det vil være umuligt at udarbejde ankeindstillinger af fornøden kvalitet inden eksekutionsfristens udløb.

Det er derfor arbejdsgruppens opfattelse, at en opgivelse af ex tuto-ankerne vil medføre, at anke som hovedregel ikke kan iværksættes før eksekutionsfristens udløb, og at man således bør være opmærksom på de ulemper, der følger heraf. Spørgsmålet er omtalt nedenfor under punkt 5.2.3.

#### 4.3.2. Kan ankefristen overholdes?

Ankefristen er som tidligere nævnt 8 uger, jfr. retsplejelovens § 372, stk. 1.

Kammeradvokaten har på arbejdsgruppens forespørgsel oplyst, at han på grund af de ovenfor i punkt 4.3.1. omtalte forhold må vurdere, at Kammeradvokaturen i almindelighed må påregne at have i hvert fald ca. 4 uger (incl. eventuelle helligdage) til rådighed til at udarbejde den færdige ankeindstilling. De 4 uger regnes fra modtagelsen af dommen.

Dette vil medføre, at Skattedepartementet kun har 3-4 uger til at træffe afgørelse om ankespørgsmålet, efter at man har modtaget ankeindstillingen.

Efter den nuværende procedure er det sjældent, at afgørelse træffes i løbet af 3-4 uger; bl.a. fordi Skat-

tedepartementet sædvanligvis hører først Statsskattedirektoratet og så Landsskatteretten, før sagen "realitetsbehandles" i departementet.

Efter arbejdsgruppens opfattelse rummer 8 ugers fristen dog mulighed for, at der kan tilrettelægges en procedure, hvorefter der kan træffes beslutning om anke indenfor ankefristen.

Arbejdsgruppen forestiller sig navnlig, at høringsproceduren kan fremskyndes, og at Kammeradvokaten måske vil kunne udarbejde ankeindstilling indenfor en kortere frist i visse sagstyper, jfr. herom punkt 5.2.1.

En sådan omlægning af ankeproceduren vil være lettere at praktisere, jo færre sager der skal igennem den, og arbejdsgruppens forslag om en omlægning (punkt 5.2.) skal ses i sammenhæng med forslaget om delvis appelbegrænsning, punkt 5.1.2.

Arbejdsgruppen anser altså ikke ankefristen for at udgøre en hindring for, at man afskaffer ex tuto-ankerne, men må fremhæve, at der kan opstå praktiske vanskeligheder, hvis man vælger denne løsning, jfr. punkt 5.2.3. nedenfor.

#### 4.4. Kan Kammeradvokaten forsynes med en generel forligsfuldmagt?

Det har været fremført, at det kunne være hensigtsmæssigt, såfremt Kammeradvokaten, når han mødte i landsretten, havde blanco-fuldmagt fra Skattedepartementet til at forlige sagen på grundlag af en tilkendegivelse fra landsretten. På den måde kunne man undgå den ovenfor beskrevne, besværlige og langvarige forligsprocedure i Skattedepartementet med høring o.s.v.

Det er imidlertid arbejdsgruppens opfattelse efter drøftelse med Kammeradvokaten, at løsningen med en generel forligsfuldmagt ikke vil være heldig, fordi Kammeradvokaten meget sjældent ville gøre brug af fuldmagten. Næsten alle landsretssager, også sådanne, der alene angår fakta (bevisspørgsmål), indeholder et usikkerheds-



moment, som ville gøre Kammeradvokaten meget betænkelig ved at skulle tage imod et forligstilbud uden at rådføre sig med klienten.

Det foreslås derfor at holde fast ved den gældende ordning, hvor Kammeradvokaten indberetter forligstilbudet med sin indstilling dertil.

Det foreslås dog, at proceduren hos Kammeradvokaten og skattemyndighederne omlægges, således at der hurtigt kan tages stilling til forligstilbudet.

Der kan eventuelt suppleres med en instruks til Kammeradvokaten, hvorefter juridisk ukomplicerede sager, hvor der fremkommer afgørende nye bevisligheder under domsforhandlingen, kan forliges efter en telefonisk drøftelse mellem Kammeradvokaten og vedkommende fagkontor i Skattedepartementet. Herved ville Kammeradvokaten blive stillet som den advokat, der ledsages af sin klient i landsretten.

## 5. Arbejdsgruppens vurderinger.

I dette afsnit opsummeres arbejdsgruppens konklusioner om det i afsnit 3 og 4 anførte.

### 5.1. Afvejning af fuldstændig eller delvis appelbegrænsning.

#### 5.1.1. Konklusion vedrørende fuldstændig appelbegrænsning.

Som det fremgår af bl.a. afsnit 4.1. ovenfor, nærer arbejdsgruppen så afgørende betænkeligheder ved en fuldstændig afskaffelse af appeladgang, at en sådan ikke kan anbefales.

#### 5.1.2. Forslag om delvis appelbegrænsning.

Arbejdsgruppen foreslår, at Skattedepartementet for fremtiden kun skal kunne anke landsretsdomme i sager, der er af principiel interesse, og i andre særlige tilfælde. Der kan eventuelt suppleres med en regel om, at appel er udelukket, hvis Skattedepartementet har indbragt sagen for domstolene - men det er tvivlsomt, om det er hensigtsmæssigt med en selvstændig lovregel herom.

Herved følger forslaget linien i retsplejelovens § 371, stk. 1.

Kompetencen til at afgøre, om en sag skal ankes, henlægges til Skattedepartementet, der naturligvis som tidligere som altovervejende hovedregel skal træffe sin afgørelse på baggrund af en indstilling fra Kammeradvokaten.

Høring af Statsskattedirektoratet og Landsskatte- retten skal finde sted i samme omfang som hidtil, men det kan blive nødvendigt at omlægge høringsproceduren af hensyn til ankefristen, jfr. nedenfor under 5.2. F.eks. kan en omlægning bestå i, at Kammeradvokaten sender sin ankeindstilling samtidig til Statsskattedi- rektoratet, Landsskatte retten og Skattedepartementet. Det vil for Landsskatte retten have den ulempe, at man må afgive udtalelse uden at kende Statsskattedirekto- rats indstilling.

Som tidligere omtalt (punkt 4.2.2.3.) er en lovæn- dring for så vidt ikke nødvendig for at gennemføre en sådan praksisændring. Den væsentligste ændring består i, at man bestræber sig på at undgå ex tuto-anker.

Såfremt det anses for hensigtsmæssigt at lovfæste ændringen, kan en lovtekst f.eks. udformes som vist i bilag 2.

## 5.2. Forslag til ændret procedure ved iværksættel- se af anke.

Som omtalt under punkt 4.3. er der efter arbejds- gruppens opfattelse meget, der taler for, at man knyt- ter en appelbegrænsningsordning sammen med en omlægning af proceduren ved iværksættelse af anke. Det må tilstræ- bes, at ex tuto-anker i videst muligt omfang undgås.

Afskaffelse af ex tuto-ankerne vil skabe visse problemer for Skattedepartementet, navnlig fordi de fleste anker vil blive iværksat efter eksekutionsfris- tens udløb.

I det følgende skitseres ankeforløbet for forskel- lige typer af sager.

### 5.2.1. Sager, hvor eksekutionsfristen kan overhol- des.

I sager, hvor der allerede inden eksekutionsfris- tens udløb kan foreligge en beslutning om anke, bør anken naturligvis iværksættes inden eksekutionsfristens

udløb, således at de nedenfor under 5.2.3. omtalte vanskeligheder kan undgås.

En sådan situation kan f.eks. forekomme i tilfælde, hvor en sag for så vidt fra starten af begge parter har været anset for principiel, således at det fra starten kan forudses, at en landsretsdom, der ikke følger Skattedepartementet, bør appelleres, uanset hvilken begrundelse landsretten giver. De to sager, som er nærmere omtalt ovenfor under punkt 3.2.2., er gode eksempler på denne sagstype.

I en del andre sager afgiver landsretten efter domsforhandlingen efter advokaternes ønske en tilkendegivelse, gående ud på, hvad dommens resultat vil blive, med en kortere eller længere uddybning af, hvorfor man er nået til dette resultat.

I sager, hvor landsretten er kommet med en tilkendegivelse om, at en dom vil gå Skattedepartementet helt eller delvis imod, udarbejder Kammeradvokaten en forligsindstilling. Som omtalt under punkt 4.4. har kammeradvokaten ikke generelt fuldmagt til at indgå forlig i disse sager. Forligsindstillingen underkastes den samme behandling i Skattedepartementet som en ankeindstilling, og det betyder, at afgørelsen om forlig kontra dom foreligger i sagen og kan tjene som grundlag for beslutningen om at anke/ikke anke i de tilfælde, hvor det bliver aktuelt.

Også disse sager kan således normalt ankes inden eksekutionsfristens udløb.

#### 5.2.2. Sager, hvor eksekutionsfristen nødvendigvis må overholdes.

Virkningen af, at eksekutionsfristen oversiddes, kan f.eks. være, at ligningsmyndighederne må udbetale skatteyderen et for meget indbetalt beløb på grundlag af landsrettens dom. Hvis Højesteret senere ændrer afgørelsen, må beløbet indkræves påny. Dette forløb giver de i punkt 5.2.3. omtalte problemer med risiko for tab

og renteberegning, men normalt er disse vanskeligheder noget, skattemyndighederne kan og må leve med.

I enkelte tilfælde må risikoen for tab imidlertid være så nærliggende, at det ikke kan forsvares at løbe risikoen.

Det gælder navnlig tilfælde, hvor skatteyderen, som i givet fald skal have et beløb udbetalt, er bosat i udlandet eller står for at skulle forlade landet, således at det vil blive vanskeligt eller umuligt at inkassere et eventuelt tilbagebetalingskrav efter Højesterets dom, hvis skatteyderen ikke betaler frivilligt.

En ordning med sikkerhedsstillelse, tro- og loveerklæringer og lignende er formentlig udelukket.

Tilbage står muligheden for, at der i sådanne ganske særlige tilfælde ankes ex tuto inden eksekutionsfristens udløb. Skattedepartementet må naturligvis i disse tilfælde påse, at den reelle beslutning om anke træffes hurtigst muligt.

Det er således arbejdsgruppens opfattelse, at der bør holdes en mulighed åben for ex tuto-anker i disse ganske særlige tilfælde.

### 5.2.3. Sager, hvor eksekutionsfristen ikke overholdes.

I alle andre tilfælde end de under 5.2.1. og 5.2.2. nævnte må reglen være, at der indenfor de 8 ugers ankefrist skal tages materiel stilling til ankespørgsmålet, og at anken først derefter iværksættes, således at skatteyderne kan regne med, at en ankestævning er "alvorligt ment".

Der kan opstå i hvert fald to problemer, såfremt der først ankes efter eksekutionsfristens udløb, nemlig dels risikoen for tab og dels renteproblemer med udbetalte og genopkrævede beløb.

#### 5.2.3.1. Risiko for tab.

En ændret ankeprocedure, hvor anken først iværksættes efter udløbet af eksekutionsfristen, betyder, at

Skattedepartementet må sørge for, at et eventuelt tilbagebetalingskrav, som følger af landsretsdommen, honoreres. Dette har man hidtil kunnet undgå ved at anke indenfor eksekutionsfristen.

Den foreslåede ændring vil selvsagt give større risiko for tab af skatteprovenu og øgede omkostninger til inkassation. I de tilfælde, hvor Højesteret ændrer landsretsdommen til Skattedepartementets fordel, skal der iværksættes en ny indbetalingsprocedure, hvilket altid vil medføre øgede omkostninger, selvom indbetaling sker. Skulle skatteyderens økonomi yderligere være forringet, kan det vise sig umuligt at få geninkasseret beløbet.

Arbejdsgruppen mener imidlertid, at risikoen for tab er af så underordnet betydning, og de omstridte beløb i den store sammenhæng så små, at disse problemer ikke taler afgørende imod en omlægning af ankeproceduren. Det bemærkes herved, at de mest oplagte "tabsrisikotilfælde" fortsat bør kunne medføre ex tuto-anke, jfr. punkt 5.2.2. ovenfor.

#### 5.2.3.2. Renteproblemer.

Ved opfyldelse af en landsretsdom, der giver den skattepligtige medhold, vil der normalt blive tale om tilbagebetaling af skat. Dette hænger nært sammen med, at renter af godtgørelse af for meget betalt skat ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen, medens omvendt renter af for sent betalt skat ikke kan fradrages. I de tilfælde, hvor den skattepligtige har mulighed for at indbetale et omtvistet skattebeløb, vil det derfor være forbundet med ret betydelig fordel at foretage indbetalingen og siden, hvis tvisten afgøres til den skattepligtiges fordel, at modtage skattefri rentegodtgørelse på 1 pct. pr. påbegyndt måned af beløbet. I den modsatte situation, hvor der er bevilget henstand med betaling af skatten til endelig afgørelse foreligger, vil det være en meget tung byrde for den skattepligtige ved

et ugunstigt udfald af sagen at skulle betale dels det omstridte skattebeløb, dels ikke-fradragsberettigede renter med 1 pct. pr. påbegyndt måned for en periode af måske 5 år eller flere.

Statsskattedirektoratet har anført følgende om de regler, der gælder for renteberegning, når der ved en efterfølgende afgørelse sker forhøjelse eller nedsættelse af skattetilsvaret i forhold til den senest foretagne ansættelse:

"Tilsvarsnedsættelse.

Almindelige regler (Kildeskatteovens § 62 A).

- Nedsat skat.

Der beregnes en maskinel rentegodtgørelse på (nu) 1 pct. pr. måned regnet fra forfaldsdagen for de tidligere forfaldne beløb.

Er der tidligere foretaget ændring af årsopgørelsen tages der hensyn hertil på den **måde**, at rentegodtgørelsen først føres tilbage til den nærmest forudgående ændring.

I det omfang, nedsættelsesbeløbet ikke kan rummes i det opkrævede beløb fra denne ændring, føres rentegodtgørelsen tilbage til evt. tidligere ændringer eller den oprindelige opgørelse.

Ved nedsættelsen af indregnet restskat føres rentegodtgørelsen tilbage til den 1. januar i **indregningsåret**.

- Forhøjelse af overskydende skat.

Der anvendes tilsvarende regler ved forhøjelse af overskydende skat, således at der tages hensyn til de tidligere udbetalinger. Rentegodtgørelsen føres tilbage til den 1. oktober i slutligningsåret.

- Nedsættelse af særlig indkomstskat.

Der anvendes samme regler som ved nedsættelse af restskat.

Hvis den beregnede godtgørelse er forkert, f.eks. fordi kommunen ikke kan nå at udsende postgiroanvisningen **til** tiden, skal kommunen regulere godtgørelsen efter særlige regler, der er beskrevet i vejledningen om årsopgørelsen.

Ved beregningerne tages der hensyn til de forskellige godtgørelsesprocenter, der gælder for forskellige perioder.

#### Tilsvarsforhøjelse.

Der beregnes ingen rente, dog bortfalder en tidligere beregnet rentegodtgørelse vedrørende overskydende skat i det omfang, denne bortfalder.

Procenttillæg og -godtgørelse reguleres altid automatisk, idet det beregnes på grundlag af restskat og overskydende skat som ved et førstegangsopgør."

Det følger heraf, at der i almindelighed ikke vil opstå egentlige asymmetriske renteopgørelser, hvis en landsretsdom, der giver den skattepligtige medhold, altså medfører tilsvarsnedsættelse, appelleres til Højesteret, der senere giver ministeriet medhold og følgelig giver anledning til efteropkrævning af de skatter, der allerede er udbetalt med rentegodtgørelse.

Imidlertid kan der meget vel gå 1 til 2 år med behandlingen af en appelsag ved Højesteret, og det kunne derfor være rimeligt i tilfælde, hvor myndighederne efter eksekutionsfristen appellerer en landsretsdom, der giver skatteyderen medhold, da at sikre sig, at skatteyderen virkelig ønsker landsretsdommen opfyldt, **før** Højesterets afgørelse foreligger. Konsekvensen heraf vil nemlig blive, hvis Højesteret ændrer afgørelsen i myndighedernes favør, at den skattepligtige kommer til uden fradragsret at forrente det skyldige skattebeløb med 1 pct. pr. påbegyndt måned fra myndighedernes



opfyldelse af landsretsdommen til den skattepligtiges opfyldelse af højesteretsdommen.

#### 5.2.4. Konklusion - forslag til fremgangsmåde.

Arbejdsgruppens forslag til en ny ankeprocedure ser således ud:

Ex tuto-anker afskaffes som altovervejende hovedregel.

Ex tuto-ankemuligheden bevares kun for sager, hvor der skønnes at være nærliggende risiko for tab, f.eks. sager mod personer, der er fraflyttet til udlandet, eller hvor det formodes, at de er på vej til at fraflytte til udlandet, eller hvor der iøvrigt skønnes at være stor sandsynlighed for, at den pågældende vil unddrage sig tilbagebetaling. Kammeradvokaten og Skattedepartementet må straks gøre hinanden opmærksom på sådanne sager.

Kammeradvokatens forligs- og ankeindstillinger sendes samtidig til Skattedepartementet, Landsskatteretten og Statsskattedirektoratet.

Skattedepartementet afgør efter samråd med Landskatteretten og Statsskattedirektoratet, om der skal ankes, og meddeler Kammeradvokaten dette så betids, at der i givet fald kan indleveres ankestævning før ankefristens udløb.

Omlægningen af ankeproceduren er ikke nævnt i arbejdsgruppens udkast til lovbestemmelse, afsnit 7, men derimod omtalt i bemærkningerne (bilag 2). Det er arbejdsgruppens opfattelse, at omlægningen ikke egner sig til lovgivningsinitiativ.

## 6. Afgrænsning af sagstyper.

### 6.1. Skatteområdet.

Indførelsen af en ordning med delvis appelbegrænsning vil selvsagt have forsøgets karakter, eftersom en sådan ordning ikke er kendt på noget andet forvaltningsområde her i landet. Dette taler efter arbejdsgruppens opfattelse for, at man i starten begrænser ordningens anvendelsesområde.

Arbejdsgruppen finder, at betænelighederne ved at indføre en ordning med delvis appelbegrænsning er mindre, jo større sikkerhed der er for, at sagerne har været underkastet en grundig behandling i det administrative klagesystem.

På den baggrund finder arbejdsgruppen, at man alene bør lade ordningen omfatte sager, om ansættelse af indkomst og formue, som følger skattestyrelseslovens klageordning, jfr. ovenfor punkt 2.1. om det administrative klagesystem.

Man vil eventuelt efter en forsøgsperiode kunne inddrage andre sagstyper, hvori Landsskatteretten træffer afgørelse. Der kunne være tale om en eller flere af følgende sagskategorier: Sager om bindende forhåndsbesked, vurderingssager vedrørende fast ejendom, sager om frigørelsesafgift, forbrugsrenteafgift, realrenteafgift, negativ indkomstskat samt om kulbrintebeskatning.

Indføres appelbegrænsningsordningen ved lov, bør en eventuel udvidelse af ordningen til også at omfatte disse sagstyper ligeledes ske ved lov. Det vil i givet fald betyde ændring af en række skattelove.

I bilag 1 er ovennævnte sagstyper samt de særlige administrative klageordninger, der gælder for disse sager, nærmere beskrevet under punkterne 1 og 2.1. - 2.7.

Med hensyn til ex-tutoankerne er arbejdsgruppen derimod af den opfattelse, at der bør ske en begrænsning i anvendelsen heraf i alle de sagskategorier, hvor i ministeriet optræder som part, dvs. i alle de sagstyper, som er beskrevet i bilag 1 under punkterne 1. og 2.

#### 6.2. Overvejelser om eventuelle konsekvenser for andre områder, hvor det offentlige er part i retssager.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at introduktionen af det nye princip med appelbegrænsning på skatteområdet kan give anledning til overvejelser om at indføre tilsvarende principper på andre forvaltningsområder, hvor der træffes et stort antal enkeltafgørelser i forhold til borgerne, og hvor sagen igennem en række instanser er undergået en grundig behandling.

Arbejdsgruppen er ikke gået nærmere ind på disse overvejelser, men har alene ment at burde pege på, at indførelsen af en ordning med appelbegrænsning på skatteområdet kan have en vis "afsmittende effekt" på andre forvaltningsområder.

## 7. Udkast til lovforslag.

I afsnit 5.1.2. beskrives de principper, som en ordning med delvis appelbegrænsning efter arbejdsgruppens opfattelse bør baseres på. Arbejdsgruppen peger i afsnit 4.2.2.3. samtidig på, at en ordning med delvis appelbegrænsning kan etableres rent administrativt.

Ønskes en sådan ordning imidlertid gennemført ved lov, har arbejdsgruppen udarbejdet et udkast til en lovbestemmelse vedrørende delvis appelbegrænsning. Arbejdsgruppen finder det mest hensigtsmæssigt at placere denne bestemmelse i skattestyrelsesloven efter bestemmelsen i § 33 om ministerens adgang til at indbringe en landsskatteretskendelse for landsretten.

Arbejdsgruppens forslag lyder således:

"§ 33 a. Har landsretten i en sag, der er indbragt for retten efter reglerne i § 29, eller § 33, stk. 4, afsagt dom, kan Ministeren for Skatter og Afgifter ikke anke dommen til Højesteret, medmindre sagen er af principiel karakter, eller særlige grunde i øvrigt taler derfor."

Forslaget med bemærkninger er optrykt som bilag 2.

Sagstyperne på skatteområdet.1. Skattesager efter Skattestyrelsesloven.

De typiske skattesager vil angå spørgsmålet om ansættelse af indkomst og formue. Vedrørende klagevejen henvises til redegørelsens afsnit 2.1.1.

2. Andre sagstyper, hvor Skattedepartementet er part i retssager.2.1. Forhåndsbesked.

I sager om bindende forhåndsbesked om skattespørgsmål m.v. kan den forhåndsbesked, som Ligningsrådet afgiver indbringes for Landsskatteretten inden 2 måneder fra beskedens dato, jfr. forhåndsbeskedslovens § 5, stk. 1.

Det fremgår af samme bestemmelse, at klagen behandles efter de i Skattestyrelsesloven fastsatte regler for så vidt de er forenelige med bestemmelserne i denne lov.

Landsskatterettens kendelse kan efter § 5, stk. 2 indbringes for domstolene af såvel forespørgeren som af Ministeren for Skatter og Afgifter inden 3 måneder efter kendelsens afsigelse.

Afgørelser, som går ud på afvisning, kan ikke indbringes for Landsskatteretten eller domstolene, jfr. lovens § 5, stk. 4.

## 2.2. Vurderingssager.

Vurderingerne af landets fast ejendomme foretages af vurderingsrådene, jfr. vurderingslovens § 30.

Landet er opdelt i 224 vurderingskredse. En vurderingskreds skal normalt ligge inden for én amtskommune, jfr. lovens § 22.

Klager over vurderingsrådenes afgørelser indgives til skyldrådet. Ved de almindelige vurderinger og årsvurderinger skal klage være indgivet senest den 15. oktober i vurderingsåret. Ved andre vurderinger er klagefristen 4 uger fra datoen for meddelelsen om resultatet af vurderingen.

Landet er inddelt i 27 skyldkredse, der hver består af et antal vurderingskredse. Vurderingsformændene inden for en skyldskreds udgør til sammen et skyldråd, jfr. lovens § 24.

Skyldrådets afgørelse kan påklages til Landsskatretten inden 8 uger, efter at der er givet vedkommende underretning om afgørelsen, jfr. Skattestyrelseslovens § 23.

Statsskattedirektoratet skal ifølge Skattestyrelseslovens § 11 føre tilsyn med skyldrådenes og vurderingsrådenes arbejde og foretage revision af disse myndigheders vurderinger. Anser direktoratet en vurdering for urigtig kan direktoratet i medfør af skattestyrelseslovens § 15 forelægge sagen for Ligningsrådet, der er beføjet til at ændre vurderingen, såfremt Landsskatretten ikke har taget stilling til vurderingen.

Ligningsrådets afgørelse kan ligeledes indbringes for Landsskatretten inden 8 uger, efter at der er givet vedkommende underretning om afgørelsen.

Landsskatterettens kendelse kan indbringes for domstolene inden 6 måneder fra kendelsens afsigelse, jfr. Skattestyrelseslovens § 29, stk. 2.

Domstolene vil i vurderingssager alene tage stilling til, om vurderingsmyndighederne har holdt sig inden

for grænserne for udøvelsen af det skøn, som ligger i den pågældende vurdering.

### 2.3. Frigørelsesafgift.

Af ejendomme, der benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, skal der svares frigørelsesafgift, når ejendommene eller dele af disse indtages under en byzone eller et sommerhusområde, jfr. Frigørelsesafgiftslovens § 1.

Skattestyrelseslovens regler om skatteansættelse, klage, revision m.m. finder anvendelse på frigørelsesafgiften, for så vidt det er foreneligt med reglerne på området, jfr. § 1 i bekendtgørelse nr. 231 af 30. maj 1978 om påligning af frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom.

For ligningskommissionernes ansættelse af frigørelsesværdi og beregning af frigørelsesafgift gælder således, at ansættelse og beregning skal være foretaget så tidligt, at meddelelse om den pålignede afgift er afsendt til den afgiftspligtige senest 6 måneder efter udløbet af fristen for tilbagesendelse af det skema, som kommunen har sendt den afgiftspligtige til udfyldelse. Ligningskommissionens afgørelse af klager i medfør af skattestyrelseslovens § 4 skal foreligge senest 2 måneder efter udløbet af fristen for den afgiftspligtiges indgivelse af klagen, jfr. bekendtgørelsens § 1.

### 2.4. Forbrugsrenteafgift.

Ifølge lov nr. 698 af 17. oktober 1986 skal der fra 1987 betales en 20%'s afgift til staten af renter af forbrugslån. Da afgiftsgrundlaget skal opgøres af den skattepligtiges almindelige indkomst (kapitalindkomsten), og da der er personsammenfald mellem afgiftspligtige og fuldt indkomstskattepligtige personer, er det i lovens § 9, stk. 1 bestemt, at skattelovgivningens almindelige regler om ansættelse, påklage, henstand og eftergivelse finder tilsvarende anvendelse på afgiften.

### 2.5. Realrenteafgift.

Af en række nærmere angivne livsforsikringsselskaber, pensionskasser, pensionsfonde samt pensionsordninger i pengeinstitutter betales realrenteafgift til staten, jfr. realrenteafgiftslovens § 1.

Afgiftspligtige i henhold til realrenteafgiftsloven og pengeinstitutter, der fører særlige konti som er omfattet af loven, indsender til Statsskattedirektoratet på nærmere fastlagte tidspunkter i løbet af året opgørelser over det forventede eller endelige afgiftsgrundlag, den afgiftspligtige del heraf samt af afgiften. Foreløbige eller endelige afgiftsbeløb indbetales samtidig til Statsskattedirektoratet, jfr. lovens §§ 12-16.

Antager Statsskattedirektoratet, at afgiftsgrundlaget og den afgiftspligtige del heraf vil afvige væsentligt fra de forventede beløb, eller anser Statsskattedirektoratet den endelige opgørelse eller beregning for urigtig, forelægger direktoratet sagen for Ligningsrådet, der kan ændre opgørelsen og beregningen. Forinden ændringen foretages, skal der gives den, der har indsendt opgørelsen, lejlighed til at ytre sig skriftligt eller ved mundtlig forhandling, jfr. lovens § 18, stk. 1.

Statsskattedirektoratet underretter den, der har indsendt opgørelsen, om eventuelle ændringer af afgiften og om begrundelsen for ændringen samt om adgangen til at klage til Landsskatteretten. Pengeinstituttet videresender meddelelsen til den afgiftspligtige inden 4 uger efter, at pengeinstituttet har modtaget underretningen om afgiftsændringen, jfr. lovens § 18, stk. 2.

Anser en afgiftspligtig kontohaver i et pengeinstitut den af pengeinstituttet foretagne opgørelse af afgiftsgrundlaget eller beregning af afgiften for urigtig, kan den afgiftspligtige indbringe spørgsmålet for Landsskatteretten inden 12 uger efter betalingstidspunktet, jfr. lovens § 18, stk. 3.



Skattestyrelseslovens regler for klage til Landskatteretten og indbringelse for domstolene finder tilsvarende anvendelse på klager over ændringer af den endelige afgift, der er foretaget af Ligningsrådet, og klager over pengeinstituttets opgørelse af afgiften. Klager over afgiftsændringen medfører ikke, at fristen for indbetaling af afgiften forlænges, jfr. lovens § 18, stk. 4.

Ligningsrådet kan af egen drift eller på begæring fra den, der har indsendt opgørelsen, tage en tidligere af Ligningsrådet foretagen ansættelse op til fornyet behandling og eventuel ændring efter principperne i Skattestyrelsesloven, jfr. lovens § 18, stk. 7.

Hvis opgørelserne ikke indgives rettidigt, kan Statsskattedirektoratet forelægge sagen for ligningsrådet, der opgør afgiftsgrundlaget og den afgiftspligtige del heraf skønmæssigt. Forinden ansættelsen foretages, skal der gives den afgiftspligtige eller pengeinstituttet lejlighed til at ytre sig skriftligt eller ved mundtlig forhandling. Den afgiftspligtige og pengeinstituttet kan indbringe den skønmæssige ansættelse for Landsskatteretten inden 8 uger, efter at underretning om den skønmæssige ansættelse er modtaget. Skattestyrelseslovens regler for klage til Landsskatteretten og indbringelse for domstolene finder tilsvarende anvendelse.

#### 2.6. Negativ indkomstskat.

Ifølge § 1 i lov nr. 63 af 10. marts 1982 om udbetaling af den skattemæssige værdi af visse renteudgifter kan skattepligtige personer, som ved udgangen af indkomstårene 1981 eller 1982 driver landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, og som for et af eller begge de pågældende indkomstår har betalt renteudgifter, efter ansøgning få udbetalt den skattemæssige værdi af disse renteudgifter i det omfang, de overstiger den for det pågældende indkomstår opgjorte regulerede indkomst. Den skattepligtige kan for hver af indkomstårene højst

få udbetalt 250.000 kr. som skattemæssig værdi af renteudgifter.

Det er de kommunale ligningsmyndigheder der påser, at betingelserne for udbetaling af den skattemæssige værdi af renteudgifterne er opfyldt. Reglerne i **Skatte-**styrelsesloven om ansættelse, klage og revision finder tilsvarende anvendelse på afgørelser efter lovens, jfr. lovens § 7, stk. 1.

### 2.7. Kulbrintebeskatning.

Ifølge lov nr. 176 af 28. april 1982 om skatteansættelse og opkrævning m.v. af skat ved kulbrinteindvinding, § 1, stk. 2, finder skattelovgivningens almindelige regler om selvangivelse, skatteansættelse, klageadgang, kontrol og opkrævning m.v. tilsvarende anvendelse med de ændringer, der følger af loven.

Skattepligtige, der er omfattet af kulbrinteskatte- loven skatteansættes af Ligningsrådet med klageadgang til Landsskatteretten og videre til domstolene. Lignings- rådet kan dog bestemme, at ligningskommissionerne fore- tager ansættelserne, såfremt de skattepligtige både har indkomst som nævnt i kulbrinteskatteovens § 4 og anden skattepligtig indkomst her til landet, jfr. lovens § 2.

### 2.8. Kildeskattesager.

Sager vedrørende indeholdelsespligt, d.v.s. spørgs- mål om en given indtægt skal henføres til A- eller B- indkomst, vil typisk opstå som følge af, at den kommu- nale arbejdsgiverkontrol under et besøg hos den pågæl- dende arbejdsgiver bliver opmærksom på spørgsmålet. Kontrolbesøget foretages på Statsskattedirektoratets vegne, idet Statsskattedirektoratet er den egentlige opkrævningsmyndighed på skatteområdet.

Klagevejen i disse sager følger de almindelige regler om administrativ rekurs. Arbejdsgiverkontrollens afgørelse kan således påklages til Statsskattedirek- toratet, hvis afgørelse kan påklages videre til Skatte-

departementet. Herefter kan sagen efter de almindelige procesretlige regler indbringes for domstolene.

### 2.9. Arve- og gaveafgiftssager.

For så vidt angår klagevejen i arveafgiftssager må der sondres mellem, om sagen angår den egentlige afgiftspligt eller værdiansættelse af boets aktiver.

For så vidt angår afgiftspligten i privatskiftede boer tager skifteretten stilling til spørgsmålet om afgiftsberegningen på grundlag af den indgivne boopgørelse samt ligningskommissionernes stillingtagen til spørgsmålet om værdiansættelsen. I eksekutorboer foretager eksekutor afgiftsberegningen. Også i dette tilfælde skal ligningskommissionen forinden tage stilling til værdiansættelsen.

Skifterettens afgørelse vedrørende afgiftsspørgsmålet kan ifølge Arveafgiftslovens § 32 påklages til Skattedepartementet inden 6 uger fra modtagelsen af skifterettens afgørelse. Såfremt boet ikke er tilfreds med departementets afgørelse, kan det ifølge samme bestemmelses stk. 2 inden 6 uger fra modtagelsen af departementets afgørelse forlange, at spørgsmålet prøves ved domstolene på departementets initiativ.

Klage over værdiansættelsen følger den almindelige klagevej på skattestyrelsesområdet, jfr. Skattestyrelseslovens § 21 forudsætningsvis. Boet skal således indgive klagen til ligningskommissionen inden 4 uger fra modtagelsen af ligningskommissionens underretning om ansættelsen. For så vidt angår fristen for at indbringe Landsskatterettens kendelse for domstolene er den dog - i modsætning til den almindelige frist på 6 måneder - i værdiansættelsessagerne på 3 måneder jfr. Skattestyrelseslovens § 29, stk. 3, nr. 1.

I gaveafgiftssagerne skal der ligesom i arveafgiftssagerne sondres mellem, om spørgsmålet angår afgiftsberegningen eller værdiansættelsen. Bortset fra at gaveanmeldelsen indgives til det stedlige amtsskattein-

spektorat, gælder vedrørende afgiftsberegningen samme fremgangsmåde i klagesager, som beskrevet ovenfor, jfr. således om afgiftsberegningen Arveafgiftslovens § 48.

For så vidt angår værdiansættelsen foretages denne af amtsskatteinspektoratet selv med klageadgang til Landsskatteretten jfr. Skattestyrelseslovens § 21. Ifølge Skattestyrelseslovens § 25 skal klagen til Landsskatteretten indbringes inden 8 uger efter, at der er givet underretning om afgørelsen. Landsskatterettens kendelse kan ifølge lovens § 29, stk. 3, nr. 6 indbringes for domstolene inden 3 måneder.

#### 2.10. Stempelsager.

Ifølge Stempelovens § 26 kan de afgørelser, som en stempelmyndighed (statsamtet, i København Overpræsiediet) træffer vedrørende afgiften for stempling af et dokument, påklages til Skattedepartementet inden 4 uger fra det tidspunkt, da den pågældende fik **kundskab** om afgørelsen. Klage over stempelmyndighedens afgørelse stiles til Skattedepartementet, men indsendes til den stempelmyndighed, som har truffet afgørelse. Det påhviler herefter stempelmyndigheden at underkaste afgørelsen en fornyet prøvelse. Fører genoptagelsen ikke til et ændret resultat, fremsender stempelmyndigheden klagen til Skattedepartementet. Samtidig anmoder **stempel-**myndigheden amtsskatteinspektoratet om at stille opkrævningen af afgiften i bero.

Skattedepartementet kan ifølge Stempelovens § 23, stk. 3 stadfæste den tidligere afgørelse eller ændre den til fordel eller til skade for den pågældende.

Skattedepartementets afgørelse kan inden 4 uger indbringes for domstolene eller begæres indbragt for domstolene ved departementets foranstaltning. Sagens indbringelse for domstolene har normalt suspensiv virkning.

2.11. Sager om afgift ved førstegangsoverdragelse af ejerlejligheder.

Ifølge lov om afgift ved førstegangsoverdragelse af visse ejerlejligheder § 1, skal der af dokumenter om overdragelse af ejerlejligheder i bygninger, til hvis opførelse, der er givet byggetilladelse inden 1. juli 1966 svares en afgift.

Også i disse sager er statsamtet, i København Overpræsidiat, stempelmyndighed og klagevejen er den samme som for almindelige stempelsager, jfr. henvisningsbestemmelsen i lovens § 5 til Stempeloven samt ovenfor om stempelsager.

2.12. Børsstempelafgiftssager/aktieafgift.

Ifølge Børsstempelafgiftsloven skal der (indtil 1. juni 1987) ved overdragelse af aktier og lignende offentlige værdipapirer betales en særlig stempelafgift, den såkaldte børsstempelafgift.

I henhold til lovens § 12 er det amtsskatteinspektorat nr. 1, København, der administrerer loven, herunder fastsætter stempelafgiften. Ifølge lovens § 15 kan amtsskatteinspektoratets afgørelse påklages til Skatteministeriet inden 4 uger. Parterne kan indbringe Skatteministeriets afgørelse for domstolene, eller de kan inden 4 uger anmode ministeriet om at indbringe afgørelsen for domstolene.

Ved lov nr. 228 af 22. april 1987 er gennemført regler om en aktieafgift, der fra 1. juni 1987 skal afløse børsstempelafgiften. Efter reglerne i denne lovs §§ 6-8 administreres aktieafgiften af Statsskattedirektoratet, hvis afgørelser ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

2.13. Kapitaltilførselsafgift.

Afgiftspligtige selskaber m.v. skal senest 4 uger efter, at afgiftspligten er indtrådt, indgive anmeldel-

se herom til Statsskattedirektoratet, jfr. Kapitaltilførselsafgiftslovens § 11.

Afgiftspligten indtræder i anledning af selskabets stiftelse, udvidelse af egenkapitalen, fondsmissioner samt ved forlæggelser som nævnt i lovens § 4. Statsskattedirektoratet fastsætter afgiften.

Direktoratets afgørelse kan ifølge lovens § 14 påklages til Skattedepartementet inden 4 uger fra det tidspunkt, da den pågældende fik kundskab om afgørelsen, og Skattedepartementets afgørelse kan indbringes for domstolene inden 4 uger.

#### 2.14. Børnefamilieydelse.

For børn under 18 år udbetales under visse betingelser en skattefri børnefamilieydelse på 5.000 kr. årligt, jfr. lov nr. 147 af 19. marts 1986 om en børnefamilieydelse.

**Afgørelser** om udbetaling af ydelser efter loven kan påklages efter reglerne i lov om børnetilskud og andre familieydelser. Det vil sige, at afgørelserne træffes af det sociale udvalg (magistraten i kommuner med godkendt magistratsordning) med rekurs til amtsankenævnene (den sociale ankestyrelse). Dog er det amtskatteinspektorerne der træffer afgørelse om, hvorvidt en forsørger opfylder betingelsen i lovens § 2, nr. 1 om fuld skattepligt efter Kildeskattelovens § 1. Inspektoratets afgørelse kan påklages til Statsskattedirektoratet. Direktoratets afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ mvndighed, jfr. lovens § 5, stk. 2, samt stk. 4-6.

Udbetaling af ydelserne foretages af Statsskattedirektoratet. Foreligger der tvivl om, hvorvidt betingelser er opfyldt, afgøres spørgsmålet af det sociale udvalg, hvor modtageren bor, jfr. lovens § 6, stk. 1.

jj. Sager hvor Statsskattedirektoratet er part.

3.1. Tvangsinddrivelse.

Inddrivelsen sker på direktoratets vegne, og direktoratet er anført som rekvirent for kravet. Udlæg foretages af de af kommunerne ansatte pantefogeder. Udlæg sker med hjemmel i Kildeskattelovens § 72 og foretages efter reglerne i Retsplejeloven og Inddrivelsesloven.

Indsigelser over et foretaget udlæg indbringes for fogedretten. Indsigelsen kan ikke afgøres administrativt, jfr. Retsplejelovens § 14.

Klage over kommunernes fremgangsmåde ved inddrivelsen kan indbringes for Statsskattedirektoratet med rekurs til Skattedepartementet. Fogedrettens kendelser kan indbringes for højere ret, jfr. Retsplejelovens § 506. Statsskattedirektoratet indtræder som part.

Sager om erstatning for uberettiget udlæg afgøres i første instans af fogedretten. Statsskattedirektoratet er part.

3.2. Tvangsauktion over udlagte effekter.

Kommunerne træffer afgørelse om tvangsrealisation af udlagt løsøre. Klage over kommunernes afgørelse kan indbringes for Statsskattedirektoratet med rekurs til Skattedepartementet. Twister under tvangsauktionen afgøres af fogedretten. Statsskattedirektoratet kan som led i tvangsinddrivelsen indgive begæring om tvangsauktion af fast ejendom. Statsskattedirektoratet skal afgøre, om man vil afgive bud på tvangsauktion over en ejendom, hvor Statsskattedirektoratet er udlægshaver, og hvor begæringen er indgivet af en af de øvrige pant-havere.

Klager over Statsskattedirektoratets beslutning om indgivelse af begæringen kan indbringes for Skattedepartementet.

Tvister under tvangsauktionen - f.eks. om udlæggets prioritetsstilling eller om provenufordelingen - afgøres af fogedretten, hvis afgørelse kan indbringes for højere ret.

### 3.3. Konkurs, gældssanering og bobehandling iøvrigt.

Kommunerne anmelder krav på Statsskattedirektoratets vegne. Tvister f.eks. om skattekravs stilling i boet, skattevæsenets indsigelser i gældssaneringssager afgøres i skifteretten.

Andre spørgsmål f.eks. om modregning, lønindeholdelse, virksomhedsoverdragelse, indeholdelsespligt kan sideløbende med bobehandlingen i skifteretten påklages til Statsskattedirektoratet med rekurs til Skattedepartementet.

Det er ikke nogen betingelse, at den administrative klagemulighed er udnyttet forinden sagsanlæg. I dette tilfælde vil den administrative klageinstans undlade at træffe yderligere afgørelser, indtil domstolenes afgørelse foreligger.

### 3.4. Erstatningssager.

Statsskattedirektoratet træffer afgørelse om selskabsdirektørers og andres personlige erstatningsansvar for indeholdt, men ikke indbetalt A-skat.

Hvis erstatningskravet rejses i forbindelse med en straffesag, er anklagemyndigheden part i sagen.

Hvis erstatningskravet søges fastslået gennem civilt søgsmål, er Statsskattedirektoratet part i sagen.

Hvis erstatningskravet ikke umiddelbart søges fastslået ved dom, fordi den erstatningspligtige ikke skønnes at være i stand til at betale erstatningen, registrerer Statsskattedirektoratet kravet og inddriver det alene ved modregning.

Klage over modregningen vil kunne indbringes for Skattedepartementet eller for domstolene.



### 3.5. Nul-stillingssager;

Kommunen træffer afgørelse om nul-stilling, dvs. tilsidesætter den bogførte A-skat med den virkning, at indkomstmodtageren ikke godskrives beløbet i slutopgørelsen.

Afgørelsen kan påklages til Statsskattedirektoratet og derefter til Skattedepartementet. Den endelige afgørelse henhører under domstolene, hvor Statsskattedirektoratet/Skattedepartementet vil være part.

### 3.6. Frivillige og tvangsmæssige kreditorordninger:

Kommunen er bemyndiget til at træffe afgørelse i visse sager (beløbsgrænser). Afgørelsen kan påklages til Statsskattedirektoratet og derefter til Skattedepartementet.

I de øvrige sager træffer Statsskattedirektoratet afgørelsen med klageadgang til Skattedepartementet.

Retssager i forbindelse med disse ordninger rejses af eller imod Statsskattedirektoratet/Skattedepartementet i det almindelige domstolssystem.

### 3.7. Klager over skattemyndighedernes afgørelse i andre sager.

Skattemyndighederne kan have truffet afgørelse udenfor de ovenfor nævnte situationer, f.eks. om modregning, godskrivning af indeholdt A-skat, hæftelse for A-skat, udligning mellem ægtefæller, forældelse.

Klage over kommunernes afgørelse kan indbringes for Statsskattedirektoratet med rekurs til Skattedepartementet.

Skattemyndighedens afgørelse kan iøvrigt indbringes for domstolene, uden at sædvanlige klagemuligheder er udnyttet.

## Forslag

til

Lov om ændring af lov om skattemyndighedernes organisation og om klageadgang m.m. (Skattestyrelsesloven).

(Appelbegrænsning for det offentlige)

## § 1

I lov om skattemyndighedernes organisation og om klageadgang m.m. (Skattestyrelsesloven), jfr. lov-bekendtgørelse nr. 573 af 14. november 1984, ind-sættes efter § 33:

"§ 33 a. Har landsretten i en sag, der er indbragt for retten efter reglerne i § 29 eller § 33, stk. 4, afsagt dom, kan Ministeren for Skatter og Afgifter ikke anke dommen til. Højesteret, medmindre sagen er af principiel karakter, eller særlige grunde i øvrigt taler derfor."

## • § 2

Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende og har virkning for sager, hvori landsretten har afsagt dom den .... eller senere.

## Bemærkninger til lovforslaget.

1. Lovforslaget har til formål at begrænse det offentlige adgang til at appellere landsretsdomme til Højesteret for dermed at nedbringe de lange samlede sagsbehandlingstider i skattesager af hensyn til borgernes retssikkerhed.
2. Skattestyrelsesloven er senest blevet ændret ved lov nr 107 af 28. marts 1984, jfr. Folketingstidende 1983-1984 spalte ..... tillæg A spalte ..... tillæg B spalte ..... og tillæg C spalte .....
3. Ifølge skattestyrelsesloven kan påklage af de kommunale ligningsmyndigheders ansættelse af indkomst og formue ske til ligningskommissionen. Ligningskommissionens afgørelse kan påklages til skatterådet, hvis afgørelse herefter kan indbringes for Landsskatteretten. Landsskatterettens kendelse kan både af den skattepligtige og af det offentlige indbringes for landsretten, og rettens dom kan af parterne indbringes for Højesteret.

Skattesager, der afsluttes i Højesteret vil i dag have været under behandling et anseeligt antal år. Det kan være såvel økonomisk som psykisk belastende for en borger at skulle føre en skattesag igennem så mange instanser. Får den skattepligtige medhold ved Landsskatteretten, kan vedkommende i dag risikere, at det offentlige indbringer sagen for landsretten og derefter for Højesteret, såfremt landsrettens dom giver den skattepligtige medhold.

4. Forslaget tager som nævnt sigte på som hovedregel at gøre landsretsdomme i skattesager endelige for skattemyndighederne i det altovervejende antal tilfælde. Forslaget åbner dog mulighed for, at det

offentlige kan appellere en landsretsdom til Højesteret i tilfælde, hvor sagen er af principiel karakter eller særlige grunde i øvrigt taler derfor. Herved sikres, at præjudikatsværdien af domstolens afgørelser ikke svækkes.

Ved vurderingen af, om sagen har "principiel karakter", må der lægges vægt på, om Højesteret kan formodes at komme til et andet resultat end landsretten. Endvidere må det vurderes, om sagen vil få vidtrækkende betydning for et større, ukendt antal skattepligtige eller få afledede virkninger for fortolkningen af andre lovbestemmelser end den lovbestemmelse, som sagen angår.

Endvidere kan det offentlige ifølge forslaget indbringe en landsretsdom for Højesteret, såfremt "særlige grunde i øvrigt taler herfor". Hermed sigtes til de sager, som uden at kunne karakteriseres som principielle, må anses for at have betydelig interesse, f.eks. som følge af offentlig debat.

Det er ikke tanken, at spørgsmålet om, hvorvidt anketilladelse burde være givet, i sig selv skal kunne gøres til genstand for særskilt procedure for Højesteret.

5. I tilknytning til indførelsen af appelbegrænsningsordningen vil der administrativt blive tilrettelagt en ændret og mere hensigtsmæssig ankeprocedure.

I dag har Kammeradvokaten i skattesager stående bemyndigelse til at appellere alle landsretsdomme, der ikke giver det offentlige fuldt medhold, uden at spørgsmålet om mulighederne for at få medhold ved Højesteret er blevet vurderet (ex tuto-anker).

Anke iværksættes som altovervejende hovedregel inden eksekutionsfristens udløb. Først efter at der er foretaget en nærmere undersøgelse af ankespørgsmålet, vil der blive taget stilling til, hvorvidt anken skal opretholdes eller opgives.

Fra et skatteydernes synspunkt vil en senere opgivelse af en sådan anke kunne give anledning til tvivl om det offentliges hensigter samt være egnet til at svække den almindelige tillid til skattemyndighederne.

Efter gennemførelsen af en ordning med appelbegrænsning må det antages, at antallet af sager, hvori ankespørgsmålet kan give anledning til overvejelser, vil blive reduceret væsentligt. På den baggrund vil det i langt de fleste sager være muligt at kunne tage stilling til ankespørgsmålet inden meddelelse om anke gives.

Der kan dog forekomme sager, hvor det er nødvendigt at anke sker inden eksekutionsfristen. Det kan f.eks. tænkes at være tilfældet, hvor der skønnes at være stor risiko for, at et udbetalt provenu på grundlag af en landsretsdom ikke senere vil kunne inddrives, hvis Højesteret giver det offentlige medhold. Der må dog tilstræbes en hurtig afklaring af ankespørgsmålet fra det offentlige side.

6. Forslagets økonomiske konsekvenser vil være ubetydelige. Det offentlige appellerer i gennemsnit 30 landsretsdomme til Højesteret om året. Heraf afsluttes mere end 2/3 ved, at en iværksat ex tuto anke ophæves. Der er således reelt tale om 5 - 10 sager, hvori Højesteret afsiger dom på **foranledning** af en anke iværksat af det offentlige. I ca. halvdelen af disse sager får det offentlige medhold.

Provenumæssigt set får forslaget således alene betydning for de få sager, som det offentlige efter gennemførelsen af forslaget er afskåret fra at appellere, og som man ellers måske ville have vundet ved Højesteret.

Efter en ændret administrativ ankeprocedure, hvorved ex tuto-ankerne søges begrænset, kan der være tale om et mindre provenutab i tilfælde, hvor det offentlige ikke får anket inden eksekutionsfristens udløb.

Der kan ikke gives konkrete tal for forslagets provenumæssige konsekvenser, eftersom et provenutab afhænger af de konkrete sagers beløbsmæssige størrelse.

Forslaget vil på den anden side indebære, at de samlede udgifter, som det offentlige i dag afholder, i forbindelse med højesteretssager, vil blive reducerede. Forslaget skønnes ikke at have væsentlige administrative konsekvenser.

7. Det foreslås, at loven i givet fald træder i kraft med virkning for sager, hvori landsretten har afsagt dom en bestemt dato eller senere.









