

Skønsmæssige indkomstansættelser

Skrevet af Advokat (H) Torben Bagge, partner i TVD Advokatfirma og ekstern lektor i skatteret og forvaltningsret ved Aarhus Universitet

Det fremgår af SKATs indsatsplan for 2017, at SKAT vil udøve en målrettet kontrolindsats mod personer med lav eller ingen skattepligtig indkomst, der bevidst ikke ønsker at afregne korrekt skat til staten. I disse tilfælde aktualiseres spørgsmålet om, hvorvidt SKAT er berettiget til at foretage en skønsmæssig indkomstansættelse, samt hvorledes skatteyderen i givet fald kan anfægte en sådan skønsmæssig indkomstansættelse.

Som det vil fremgå af den nedenstående gennemgang, er det alt andet lige sværere at opnå et gunstigt resultat ved domstolene end ved rekursmyndighederne i sager, der drejer sig om skønsmæssige indkomstansættelser. Af samme grund bør man i disse sager rette henvendelse til en rådgiver (advokat) med særlig indsigt i at føre skattesager på et så tidligt tidspunkt som muligt i forløbet for at sikre sig det bedst mulige resultat. Erfaringen viser, at der generelt opnås de bedst mulige resultater i skatte- og afgiftsager, såfremt disse tidligt i forløbet overlades til en person, som har særlig indsigt og erfaring i føre sådanne sager.

Skattemyndighederne har bevisbyrden for, at der er yderligere skattepligtig indkomst end selvangivet. Løfter skattemyndighederne denne bevisbyrde, og er det ikke muligt at opgøre den præcise størrelse af den udeholdte indkomst, så er der grundlag for at foretage en skønsmæssig indkomstansættelse.

I praksis vil dette kunne ske derved, at skattemyndighederne beviser, at der ikke foreligger et behørigt regnskab/selvangivelse, eller påviser et uantageligt lavt eller negativt privatforbrug, eller påviser yderligere indtægtskilde(r).

Det er som udgangspunkt skatteyderen, der bærer risikoen for fremlæggelsen af regnskab med dokumentation samt eventuel bortkomst heraf, jf. SKM2002.100.HR. Det ændrer således ikke på, at betingelserne for skønsmæssig ansættelse er opfyldte, selvom den skattepligtige ikke selv er skyld i, at

regnskabsmaterialet er blevet væk, jf. således f.eks. UfR 2007.1007 HR og TfS 1992, 449 VL. Som undtagelse hertil gælder, hvis det beror på skattemyndighedernes forhold, at materialet er bortkommet. I givet fald vil det blive tillagt bevisbetydning til fordel for skatteyder.

Tilsvarende er det uden betydning, om det er revisors ansvar, at regnskabet er fejlbehæftet i et omfang, så det ikke kan lægges til grund. Hvis grundlaget for den skønsmæssige indkomstforhøjelse er manglende behørigt regnskab/selvangivelse eller uantageligt lavt eller negativt privatforbrug, behøver skattemyndighederne ikke påvise konkrete udeholdte indtægter til støtte for den skønsmæssige indkomstforhøjelse, jf. eksempelvis UfR 2007.1007 HR.

Skattemyndighederne skal dog selvsagt altid kunne begrunde en skønsmæssig ansættelse, der er højere end den selvangivne indkomst. I højesteretsdommen UfR 1980.746 HR blev det således statueret, at skattemyndighederne havde været berettigede til skønsmæssig ansættelse af indtægten for en hyrevognsejer med mangelfuld regnskabsførelse, men at den skønsmæssige forhøjelse ikke var tilstrækkeligt begrundet, idet der blot var tale om en henvisning til omfanget af vognmandens skønnede anpart i tomkørsel ved privatkørsel.

Har skattemyndighederne med rette udøvet et bevisskøn i forhold til at skønne yderligere skattepligtig indkomst, er det herefter op til

skatteyderen at føre bevis for, at bevisskønnet kan tilsidesættes. I sager, der skal afgøres af et skatteankenævn eller Landsskatteretten, skal skatteyderen løfte bevisbyrden for, at et andet skønresultat er mere rigtigt.

I domstolssager kræves som udgangspunkt, at skatteyderen beviser, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag eller fører til et klart forkert / (åbenbart) urimeligt resultat, jf. eksempelvis UfR 2009.476/2 HR, UfR 2010.2537 HR og UfR 2011.1458 HR.

Det er typisk vanskeligt for skatteyderen at løfte denne bevisbyrde i domstolssager. Af samme grund bør man fokusere energien på at opnå et gunstigt resultat i skatteankenævnet eller Landsskatteretten. Hvis skatteyderen således efterfølgende søger at anfægte en skønsmæssig indkomstforhøjelse ved domstolene med henvisning til, at han har haft skattefrie indtægter eller har optaget lån m.v., vil Skatteministeriet som modpart i domstolssagen ofte gøre gældende, at der kræves objektiv dokumentation for, at det forholder sig som anført af skatteyder.

Til illustration af, at det ikke er korrekt, at der ligefrem kræves objektiv dokumentation, kan henvises til SKM2014.533.BR hvor skatteyderen via vidneforklaringer fik medhold i, at penge indsat på hans konto delvist var tilbagebetaling af lån. Byretten fremhævede, at vidneforklaringerne afgivet under strafansvar var troværdige, og at vidnerne ikke var interesseforbundne med skatteyder.

Påviser skatteyderen, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag, vil dette som udgangspunkt blive tilsidesat af domstolene. Dette medmindre der alene er tale om en såkaldt bagatelrettelse, hvilket skattemyndighederne har bevisbyrden for er tilfældet, eller Skatteministeriet løfter bevisbyrden for, at den eller de pågældende fejl i skøngrundlaget er konkret uvæsentlige, da skønresultatet kan nås med afsæt i det faktum, som retten finder er korrekt.

Hvornår der er tale om bagatelrettelse, således at der bortses fra fejlen i

skøngrundlaget, belyses af Vestre Landsrets dom af 28. september 2015, j.nr. B-1441-14 og B-1442-14. Vestre Landsret anførte bl.a. følgende:

"... Landsskatteretten foretog på den baggrund med angivelse af de enkelte elever en nedregulering af ansættelsen for begge år. Ansættelsen for 2007 blev nedreguleret til 48.840 kr. og for 2008 til 3.280 kr. Det er ubestridt, at som følge af en regne- eller skrivefejl blev nedreguleringen for 2007 foretaget med 7.040 kr. for lidt og for 2008 med 1.280 kr. for lidt i forhold til det, Landsskatterettens afgørelse kunne begrunde. På denne baggrund og under hensyn til den relative værdi af regnefejlen i forhold til ansættelserne finder landsretten det godtgjort, at ansættelsen af S2's personlige indkomst hviler på et forkert grundlag og derfor bør tilsidesættes. ..."


Området for bagatelrettelser er således relativt snævret.

I de tilfælde, hvor skatteyderen har påvist, at bevisskønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag, kan Skatteministeriet endvidere undgå, at bevisskønnet tilsidesættes, hvis Skatteministeriet løfter bevisbyrden for, at den eller de pågældende fejl i skøngrundlaget er konkret uvæsentlige, da skønresultatet kan nås med afsæt i det faktum, som retten finder er korrekt.

Retten skal i den forbindelse foretage en selvstændig bevisvurdering, der foretages med afsæt i alle de oplysninger, der er forelagt retten, herunder også selvom det er nye oplysninger i forhold til, hvad skattemyndighederne havde kendskab til, da de foretog deres bevisskøn, jf. UfR 2005.3167 HR.

Et markant eksempel på dette er SKM2013.525.ØL. Uanset, at Skatteministeriet erkendte fejl i privatforbrugsopgørelsen i skatteydere disfavør på samlet 344.470 kr., fandt retten ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte det af Landsskatteretten foretagne skøn.

Er der ikke relevante fejl i grundlaget for skønnet, vil domstolene alene tilsidesætte



den skønsmæssige indkomstansættelse, hvis man finder, at selve skønnet er klart forkert /fører til et (åbenbart) urimeligt resultat. Dette modsat Skatteankenævnet og Landsskatteretten, der skal tilsidesætte den skønsmæssige ansættelse, blot et andet

skønsresultat er mere rigtigt. Der skal således væsentligt mindre til for, at få medhold i en skattesag om skønsmæssig forhøjelse ved skatteankenævnet/ Landsskatteretten i forhold til hos domstolene.