

Festskrift til
Aage Michelsen

Redigeret af
Paul Krüger-Andersen, Mette Neville
og Niels Winther-Sørensen



Jurist- og Økonomforbundets Forlag
2000

Festskrift til Aage Michelsen

1. udgave, 1. oplag

© 2000 by Jurist- og Økonomforbundets Forlag

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

Omslaget er tilrettelagt af Morten Højmark

Tryk: Narayana Press, Gylling

Indbinding: NBC, Haslev

Printed in Denmark 2000

ISBN 87-574-0444-5

Udgivet med støtte fra FSR's Studie- og Understøttelsesfond

Jurist- og Økonomforbundets Forlag
Gothersgade 133
Postboks 2126
1015 København K

Telefon: 33 95 97 00

Telefax: 33 95 99 97

e-mail: fl@djoef.dk

Homepage: www.djoef.dk/forlag

Indhold

Forord	IX
Om at forske i retten og at dømme i retten	1
<i>Henrik Zahle</i>	
Gældende ret eller myndighedernes ret	21
<i>Ole Hasselbalch</i>	
Selskabsretten tilbage til sine rødder?	35
<i>Mette Neville</i>	
Om afnotering af børsnoterede selskaber	61
<i>Paul Krüger Andersen</i>	
Den stora konflikten	
Systematisk skattesystem eller internationell anpassning	75
<i>Gustaf Lindencrona</i>	
Den urett som ikke rammer deg selv – endring av ligning	89
<i>Ole Gjems-Onstad</i>	
Skattelovrådet blev 14 år	107
<i>Lida Hulgaard</i>	
Retssikkerhed – et tveægget sværd	127
<i>Jan Pedersen</i>	
Om forældelse af tilbagesøgningkrav på afgifter	139
<i>Nis Jul Clausen og Hans Viggo Godsk Pedersen</i>	
Underskudsbegrænsning efter ligningslovens § 15	151
<i>Steen Askholt</i>	

Indhold

Nogle problemer omkring beskatningen af igangværende arbejder	165
<i>Ole Bjørn</i>	
Aktionærerbeskatning ved kapitalnedskrivning.	
Forankring i civilretten	179
<i>Tommy V. Christiansen</i>	
Virksomhedsskatteordningen	203
<i>Fl. Heden Knudsen</i>	
Udgifter til uddannelse og sikring af faglig kompetence	215
<i>Kjeld Hemmingsen og Robert Koch-Nielsen</i>	
Skat på avance ved salg af boliger	227
<i>Hans Henrik Edlund</i>	
Skattens mønt	239
<i>Ole Fenger</i>	
Forslag til ny arveavgiftslov i Norge	247
<i>Frederik Zimmer</i>	
Værdiansættelser i skatteretten	263
<i>Finn Taksøe-Jensen</i>	
Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster?	277
<i>Peter Loft</i>	
Finns det plats för kriteriet »verklig ledning«	
i de svenska skatteförfattningarna?	291
<i>Nils Mattsson</i>	
Skat ved aktieselskabers til- og fraflytning	307
<i>Niels Winther-Sørensen</i>	
Finländska inkomstskatteåtgärder mot bolag i lågskattestater	329
<i>Edward Andersson</i>	
Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten ..	343
<i>Ruth Nielsen</i>	

EG-rättens lojalitetsprincip och rätten till fri etablering i artikel 43 – EG några inkomstskatterättsliga synpunkter	355
<i>Sture Bergström</i>	
Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter – materielt, processuelt og erstatningsretligt	365
<i>Erik Werlauff</i>	
WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?	385
<i>Karsten Engsig Sørensen</i>	

Forord

Aage Michelsen blev ansat på Handelshøjskolen i Århus i 1966 på det dengang nyetablerede erhvervsretlige institut, nu Juridisk Institut. Aage har udøvet sin livsgerning *på* Handelshøjskolen og *med* Handelshøjskolen som sit faste udgangspunkt og blev Handelshøjskolens første professor i skatteret.

Aage har bidraget væsentligt til udviklingen af et aktivt juridisk miljø på Handelshøjskolen. I de første år med et fagligt bredt sigte, bl.a. manifesteret med udgivelsen af Dansk Privatrets første udgave i 1972. Dette værk var tænkt som den centrale grundbog for de juridiske studier på Handelshøjskolen. At ideen – og værket – var levedygtigt er bekræftet af udviklingen. 11. udgave udkom i 1999. Dansk Privatret var et værk, som blev til i samarbejde med kolleger fra Handelshøjskolens institut og fra Aarhus Universitet. Aage har både i dette samarbejde og i sit senere virke vist de evner til at kommunikere og bygge bro over forskellige faglige opfattelser, som er så nødvendige, hvis samarbejder skal lykkes. Evnen til kommunikation og samarbejde er en disciplin, som ikke indgår i det juridiske studium, men som Aage som person har fået som vuggegave.

Den teoretiske skatteret i Danmark i 1960'erne var til at overse. Den tegnedes i alt væsentligt af en enkelt person, Thøger Nielsen. Thøger Nielsen udførte en pionergerning for skatteretten. Aage har med sin mangeårige indsats videreført Thøger Nielsens arbejde og har placeret sig som central person i dansk skatterets udvikling.

Det var en fremsynet – og nødvendig – beslutning at forsøge at opbygge et skatteretligt miljø på Handelshøjskolen. Beslutningen var navnlig nødvendig med henblik på at udvikle den skatteretlige undervisning som en betydningsfuld del af revisionsstudiet. Til opgaven blev ansat to amanuenser, nemlig *Aage Michelsen* og *Ole Bjørn*. Man kan uden overdrivelse sige, at begge har sat afgørende præg på uddannelsen af de statsautoriserede revisorer.

Som grundlag for skatteretsundervisningen udkom hurtigt (i 1975) *Lærebog om indkomstskat*. Også dette værk – nu i 9. udg. 2000 – har fundet sin plads som et klassisk juridisk værk i Danmark.

Med lærebogen om indkomstskat kan man vel sige, at skatteretten opslugte Aage. Selv om Aage fortsat har en bred juridisk orientering, banker hjertet nu for skatteretten. Men Aages skatteretlige univers er vidt. Aage ser ikke (kun)

Forord

skatteretten som en teknisk disciplin, men som en disciplin, som har afgørende betydning for borgerne og for samfundets udvikling. For Aage er det vigtigt, at skatterettens retsteoretiske fundament er i orden, og at også den praktiske skatteret udøves på en måde, som er i overensstemmelse med de bedste danske retstraditioner.

Aages vide orientering viser sig også i en stigende international orientering. Ikke mindst samarbejdet med nordiske kolleger inden for skatteretten har stået Aages hjerte nær. På det litterære plan markerede Aage bl.a. denne orientering med udgivelsen i 1991 af bogen *International skatteret* (2. udg. 1996).

En opregning af Aages udadvendte aktiviteter skal ikke forsøges her. Det ville føre for vidt. To hovedretninger kan vel nævnes kort. Den ene er arbejdet med lovudviklingen. Den anden er arbejdet med vedligeholdelsen og udviklingen af praktikernes kundskaber ved foredrag, kurser m.v. I begge henseender er Aage både flittigt benyttet og højt værdsat.

Med sammensætningen af bidragsydere til dette festskrift, som udgives i anledning af Aages 60-års dag, har vi ønsket at markere den ovenfor nævnte spændvidde i Aages faglige virke.

En afgørende ting står tilbage: Aage som kollega, ven og vejleder. I alle disse henseender har vi grund til at udtrykke glæde og taknemmelighed. Gennem de mange år har Aage udvist stor hjælpsomhed, generøsitet og personlig integritet. Det har været os – og alle bidragsydere til dette festskrift – en glæde at give udtryk herfor på en måde, som har mere end et festøjeblikks bestand.

Paul Krüger Andersen

Mette Neville

Niels Winther-Sørensen

Om at forske i retten og at dømme i retten

*Af højesteretsdommer, dr.jur.
Henrik Zahle*

Aage Michelsen meldte sig tidligt som interesseret i den tanke om en retlig polycentri, der i slutningen af 1980'erne dukkede op som en nordisk udgave af teorier om retlig pluralisme. For en dogmatisk arbejdende forsker var det en vanskelig udfordring at lægge retskildernes forskellighed og selvmodsigelser til grund som et faktum, der ikke blot må konstateres, men også ses som et kontinuerligt og dynamisk træk ved retten.¹

Retlige bedømmelser foregår i mange sammenhænge, og det er en forskel i disse sammenhænge, jeg i det følgende vil søge at belyse. Mest iøjnefaldende er de forskelle, der følger af de forskellige myndighedstyper. Skattesager behandles f.eks. såvel i kommunalt regi som i statsligt regi, i ministerstyrede administrationer og i en uafhængig instans som Landsskatteretten, og ikke blot administrativt, men også ved domstolene. Proceduren veksler mellem det myndighedsstyrede og det civilprocessuelle. Det er imidlertid ikke disse vigtige forskelle, det følgende omhandler, og det er i øvrigt heller ikke skatteret, der behandles. Det er forholdet mellem den praktiske afgørelse af et juridisk spørgsmål og den teoretiske behandling af et juridisk spørgsmål, jeg vil tage op: En sammenligning af teori og praksis.

For den – svindende – kreds af jurister, der er vokset op med Alf Ross' retsfilosofi, er det ikke svært at se den forskel, der efter Ross er mellem retsvidenskab og retlig praksis. For retsvidenskaben – eller retsdogmatikken som forstået af Ross – består af påstande, der forudsiger noget om domstolenes afgørelser. Retsfilosofiens hovedopgave var at uddybe, hvorledes den retsvidenskabelige påstand om retten skulle forstås. Retsvidenskaben handler (stadig efter Ross) om retten – som den kemiske videnskab handler om stoffer. Retsvidenskab er ikke ret – som den kemiske videnskab ikke er et stof. Videnskaben

1. Se Aage Michelsen: Retskildepolycentri i skatteretten, SR-Skat 1996 s. 183f.

Henrik Zahle

er noget andet end dens genstand. Mens retsvidenskaben er en videnskab om normer, lever praktikeren imidlertid i normer.

Denne opfattelse af forholdet mellem på den ene side retten og på den anden side videnskaben om retten – der oprindeligt blev udviklet af Ross som en retsvidenskabsteoretisk tilpasning til den logiske positivisme – har endnu en stærk appel. Men den er gennem et halvt århundrede kritiseret med stor intensitet.² Et af de kritiske synspunkter gennem tiden har netop været, at denne opfattelse ikke gav et rigtigt indtryk af forskelle og ligheder mellem videnskab og praksis. Allerede den norske jurist C.J. Arnholtm betonedede i en anmeldelse af »Om Ret og Retfærdighed«, at Ross med sin teori slet ikke forholdt sig til den praktiserende jurist og dennes brug af begrebet ret. »Dommeren træffer sin afgørelse efter gjeldende rett. Og hva gjeldende rett er beror på hva domstolene kommer til. Som veiledning for en som dømmer i sidste instans ... måtte altså direktivet bli dette: Du skal dømme slik du tror du og dine kolleger komma til å dømme... Men – fortsætter Arnholtm – jeg tror man med høy grad av sikkerhet tør si å dommeren ikke lar sig diktere av »prophecies« omkring det resultat han selv og hans kolleger antas å komme til.«³ Denne kritik bed imidlertid ikke på Ross, for han var helt klar over og tilfreds med sin fokus på videnskaben. Men det var jo vigtigt for andre at gøre sig klart, hvor snævert relevansen af Ross ellers så prægnante teori måtte forstås; og det er det stadig.⁴

I det følgende vil jeg drøfte forskelle og ligheder mellem teori og praksis i juraen, dvs sammenligne retsvidenskabelig forskning i retten med praktisk juridisk arbejde med retten – eller som jeg forkortet har betegnet det: sammenligne at forske i retten med at dømme i retten. Fremstillinger om »den juridiske metode« fremhæver i almindelighed ikke forskelle mellem den teoretiske og den praktiske jurist. Til en vis grad kan det dette forklares ved, at megen juridisk litteratur produceres som lærebøger og dermed med henblik på at uddanne til praktisk juridisk virksomhed. Lærebogen skal derfor metodisk illustrere og kvalificere læseren til praktisk juridisk analyse. Alligevel er det jo nærliggende

2. Den seneste diskussion af kritikken af Ross findes hos Peter Højlund: *Den moderne retstæknings gennembrud og autoritetstab*, 1998 s. 175f. Se også Bernhard Gomard: *Idealisme, pragmatisme og realisme i dansk ret og retsvidenskab*, i *UfR* 2000B s. 345f.
3. C.J. Arnholtm: *Fra rettens grunnproblemer*, *TfR* 1954 s. 112f, s. 146-47.
4. Diskussionen fortsætter, se Peter Blume i *Jur.* 2000 s.76f, Højlund anførte sted s. 150f med henvisninger.

Om at forske i retten og dømme i retten

at forvente, at der er forskelle, selvom det ikke er forskelle, som det tillægges stor betydning at fremdrage i pædagogiske fremstillinger.⁵

Grundlaget for sammenligningen er dels den litteratur, der henvises til, dels mine erfaringer fra forskellige ansættelser i den juridiske verden.⁶

I

Lad os begynde igen – med udgangspunkt i to sammenlignelige situationer.

(1) En dommer skal tage stilling til, om tiltalte Hansen, der har begået vold mod en butiksdetektiv, jf. straffelovens § 244, skal anses for omfattet af straffelovens § 247, stk. 2, om forhøjet straf ved vold mod en person, der efter karakteren af sit arbejde er særlig udsat for vold.⁷

(2) En forsker skriver en artikel om de forskellige typer af ofre og forskellenes udmålingsmæssige relevans; han opregner de forskellige stillingstyper, der er henført under § 247, stk. 2, og kommenterer rimeligheden af det forhøjede sanktionsniveau, der følger af denne og tilsvarende regler.⁸

Både dommer og forsker har – som udgangspunkt – foran sig følgende materiale: Lovens bestemmelser, forarbejder fra Folketingstidende 1993-94 til § 247, stk. 2, en håndfuld domme der belyser anvendelsen af bestemmelsen siden da, og endelig den summariske omtale af bestemmelsen i lærebøger og lovkommentar, osv.

Selvom materialet som udgangspunkt er det samme, kan der være forskelle. En retssag kan godt blive behandlet, uden at dommeren har lejlighed til at efterse forarbejder. Det spiller en rolle, hvad de mødende advokater gør brug af og eventuelt videregiver i kopi til retten, og naturligvis kan det almindelige arbejdspress sætte varierende – snævre eller vide – grænser for dommerens selvstændige forberedelse.

5. Af norsk litteratur kan nævnes Jan Fridthjof Bernt: Rettskildebrug for forskeren – en sammenligning med domstolenes og forvaltningens rettskildebrug, TFR 1989 s. 265f (der særligt omhandler relevansen af administrativ praksis), af svensk litteratur Alexander Peczenik: Vad är rätt? 1995 s. 312f.
6. Foruden mange års ansættelse ved Københavns Universitet har jeg i kortere perioder arbejdet som advokatfuldmægtig, dommerfuldmægtig og konstitueret landsdommer, og i 1999 blev jeg dommer i Højesteret.
7. UfR 2000 340H og 342H.
8. Sml f.eks. Vagn Greve: Bør vold mod de svageste koste mindst?, i Kriminalistisk Årbog 1999, 2000 s. 65f.

Henrik Zahle

Vilkårene for materialets tilvejebringelse er forskellige. Forskeren må selv skaffe sig sit materiale, men har som oftest bedre tid – »bedre tid« i den forstand, at færdiggørelsen af teksten ofte kan udskydes en rum tid i afventning af materiale.

En dommers arbejde med en sag er ofte koncentreret, måske begrænset til nogle dage, og er så til gengæld fuldstændigt helliget denne sag, mens forskeren måske skriver på sin tekst sideløbende med andre opgaver – f.eks. en stillingsbedømmelse, en manuduktøransættelse eller undervisning – og over en længere tidsramme inden for en afgrænset emnekreds.

Forskeren kommenterer rimeligheden af de forskellige straffniveauer, som lovens sanktionssystem indebærer. En dommer skriver sjældent eksplicit om rimeligheden af en lovregel, men læser med interesse, hvad andre mener om rimeligheden af den relevante regel, og en dommer vil også på egen hånd have en mening herom. Denne rimelighedsbedømmelse kan få betydning for villigheden til en snævrere eller videre fortolkning af reglen. Men alligevel betyder »rimelighed« i virkeligheden noget helt forskelligt. Forskeren kan være tilbøjelig til at se på »rimeligheden« som et spørgsmål, om det er en god ide at have regler som § 247, stk. 2, eller om det er uheldigt, at man i strafudmålingen diskriminerer efter, hvem offeret er. Denne rimelighedsbedømmelse peger altså primært frem mod reglens eksistens: Bør man fortsætte med sådanne regler, eller bør de opgives? Dommerens interesse for »rimelighed« har en snævrere horisont, for den fokuserer på den straffskærpelse, som skal antages eller forkastes i den konkrete sag. Rimelighedsbedømmelsen er således bundet til en principiel anerkendelse af lovens regel.

Et centralt problem i denne forbindelse er betydningen af lovens forarbejder. I forarbejderne nævnes i dette tilfælde eksempler på personer, hvis arbejde bragte dem ind under den særlige beskyttelse af straffskærpelsen i § 247, stk. 2, og fælles for eksemplerne (men ikke for de mere generelle gengivelser af reglen i forarbejderne) var, at de typer af arbejde, der åbnede for den særlige beskyttelse, bestod i at præstere en positiv og derfor efterstræbt ydelse i forhold til voldsmanden, f.eks. arbejde som taxi-chauffør og Falck-redder, som »kunder« (der senere viser sig som voldsmænd) på eget initiativ opsøger. Som det ses af præmisserne, har det været overvejet, om disse eksempler kunne tale for en begrænsning af rækkevidden af lovens skærpelse, således at denne ikke fandt anvendelse på f.eks. en butiksdetektiv. Rimelighedsspørgsmålet må derfor netop ses i denne særegne retskildesituation, hvor rimeligheden ses i forbindelse med andre tilfælde, hvor en lovs klare tekst sammenstilles med mindre klare forarbejder – og her fandtes det rimeligt at holde sig til lovens tekst.

En domstol kan afgøre en sag uden at kende til, hvordan tilsvarende spørgsmål behandles i andre lande. På den anden side er det emner, som en forsker –

Om at forske i retten og dømme i retten

i hvert fald efterhånden som både den komparative ret og den harmoniserende europæiske ret slår igennem – ikke kan komme uden om.⁹ Ofte vil også advokater, der er specialiseret i sagens emnekreds, og myndigheder, der er inddraget som parter (herunder anklagemyndigheden), være orienteret herom.

Det gør ofte en forskel på, hvordan et materiale anvendes, om materialet anvendes af en, der er i samme institution, som materialet stammer fra, eller materialet anvendes af en udenforstående. En hvilken som helst sagsbehandler, der er usikker på, hvordan en sag skal behandles, søger efter sager om »det samme« i sin nærhed. Man går gennem registre, arkiver, kollegers notater osv, for at få en orientering. I mange tilfælde vil man gøre det samme som er gjort tidligere, men resultatet af et nærmere studium kan godt blive, at man bryder med hidtidig praksis eller påpeger en – måske hidtil upåagtet – forskel fra de sager, der danner grundlag for hidtidig praksis. Vilkaerne for at finde tidligere sager er forskellige for eksterne og interne. Et sagscherteque kan indeholde indstillinger og notater, en skriftligt behandlet sag indeholder vota fra de deltagende dommere, eller der kan som i Højesteret være en særlig voteringsprotokol¹⁰ – alt dette er tilgængeligt for den interne, men ikke for den eksterne og dermed ofte heller ikke for forskeren. Materialet er netop »fortroligt« og kan derfor heller ikke bruges af den interne i forhold til offentligheden. Den højesteretsdommer, der søger at uddybe forståelsen af et præjudikat ved at efterse voteringsprotokollen for en nyere dom, kan ikke inddrage protokollen i de offentlige præmisser. Et senere studium – efter at voteringsprotokollen er blevet tilgængelig – kan vise, at en dom er blevet misforstået;¹¹ var dette blevet aktuelt tidligere i retten, og var en dommer blevet opmærksom herpå, kunne det ikke være nævnt i en dom. Den dommer, der skriver en videnskabelig artikel, kan ikke gøre brug af sin interne viden – er en dom tvetydig, kan tvetydigheden ikke fjernes ved, at forskeren som dommer efterser voteringsprotokollen.¹² I den interne debat er en henvisning til institutionens (ansattes) motiver eller interne

9. Sml. Greve anførte sted s. 72-73.

10. Om voteringsprotokollen som retskilde se især Jørgen Mathiassen i UfR 1976B s. 61f. Se endvidere Torben Jensen: Højesteret og retsplejen, 1999 s. 423f, jf. s. 378.

11. Se som eksempel Mogens Heide-Jørgensen: Den kommunale interesse, 1993 s. 269f om UfR 1899 46H om højtidsofferet.

12. UfR 1980 396H om Fragtmandshallen giver ikke et entydigt svar på, om Højesteret anser en fysisk blokade som en forsamling. En kollega i Højesteret, der efterså voteringsprotokollen til brug for voteringen i UfR 2000 1798H (rocker-loven), har fortalt mig, hvordan spørgsmålet blev kommenteret under voteringen. Men denne oplysning kan jeg ikke bruge til at ændre teksten i min Dansk Forfatningsret bd. 3, 1997, s. 115-16, hvor dommen omtales som tvetydig. Dommen er fortsat tvetydig, selvom dommerne under voteringen kan have givet udtryk for en entydig opfattelse.

Henrik Zahle

overvejelser antagelig en relativt tungtvejende faktor, men set »udefra« må man holde sig til teksten, dvs. de offentliggjorte domspræmisser.

Denne begrænsning kan slå tilbage på interessen for det interne materiale: Når det ikke kan bruges udadtil, er man bedre tjent med at analysere sagen på samme grundlag som parterne. Det fortrolige materiale kan da ikke bruges med præjudikatets autoritet, men alene til at bringe yderligere materiale frem, f.eks. andre domme, som ikke er nævnt under proceduren, eller inspirere til overvejelse af synspunkter, der ikke har været ført frem af parterne, men dog ikke er afskåret af processuelle regler. Princippet er jo her, at »jura curia novit« – domstolen kender loven – men dette princip må forstås med den baggrund, at loven skal være tilgængelig for parterne. Dette indsvævrer rettens mulighed for at benytte materiale, som parterne ikke har adgang til.

En forsker kan indlede enhver samtale med »informanter« med at fremhæve, at det, der siges, vil gå videre. Videnskaben er offentlig. Men også en forsker kan få adgang til materiale, som ikke kan gives videre. En myndigheds begrundelse udadtil er undertiden ikke blot knappere og mere nøgtern end den interne overvejelse, men er undertiden misvisende. At afsløre dette er en vigtig opgave for den kritiske forsker. Men afsløringen kan ikke basere sig på informationer, der bliver givet under krav om, at diskrepansen ikke bliver omtalt. Det kan, som fremhævet af Ole Lando, være ubehageligt,¹³ men forskeren må jo i almindelighed respektere de vilkår, som informanter stiller.

Dommes fremstillingsform er oftest mere knap og mindre åben end den videnskabelige fremstilling. Selv en norsk iagttagelse kan slå fast, at »dommere gjør ofte ikke tilstrekkelig rede for alle de vurderinger som er tillagt vekt ved rettsanvendelsen«, mens der i retsvidenskaben »stilles ... helt andre krav til fullstendighet i argumentasjonen«.¹⁴

Hvis »forholdets natur«¹⁵ er en retskilde, er det nærliggende at forvente, at den spiller en større rolle for forskeren end for praktiseren. En juridisk forsker skal være original.¹⁶ Når forskeren har sat sig for at studere et emne, må ikke blot det retlige materiale i form af regulering og retlig tradition forstås, men forskeren må også have en god indsigt i de – aktuelle – problemer, der gør sig

13. Ole Lando: *The Worries of a Comparatist*, i *Mélanges en l'Honneur de Denis Tallon*, Paris 1999 s. 144.

14. Jens Edvin Skoghøy: *Rett, politik og moral. Om bruk av politiske og etiske argumenter ved rettsanvendelse og juridisk forskning*, TfR 1994 s. 880.

15. Kært barn har mange navne: *Sagens natur, reale hensyn, kulturtraditionen, rimelighed*. Selvom disse »navne« er mere end navne, idet de også karakteriserer det tankemønster, hvori retskilderne tænkes at optræde, spiller disse forskelle ingen rolle i denne sammenhæng.

16. Henrik Zahle: *Forskningsetik og juridisk forskning*, Jur. 1995 s. 352f, s. 362.

Om at forske i retten og dømme i retten

gældende inden for den valgte emnekreds. Det er ved at skaffe sig indsigt i denne side af emnet, at forskeren får grundlaget for at udvikle nye retlige synspunkter, der afstemmes efter de synspunkter, der allerede er udviklet blandt dem, der arbejder med emnet. Den, der studerer edb-ret, må kende edb-teknologi og teori; den, der studerer bevisret, må kende sandsynlighedsfilosofi; den, der studerer minoritetsbeskyttelse, må kende til minoriteters forhold og forskellig minoritetspolitik, osv.

Sådanne almene indsigter i den emnekreds, der udgør grundlaget for en retssag, har dommeren inden for enkelte områder, men ikke i almindelighed. Og i de almindelige domstole fordeles sager i almindelighed mellem domstole og dommere uden hensyn til særlige faglige forudsætninger.¹⁷ Den juridiske forskning er derfor for praksis en vigtig formidler af en sådan indsigt og, som enhver formidler, en vigtig fortolker af de tendenser, der gør sig gældende, og af deres retlige relevans.

II

En sagsbehandling tager tid, men må på et tidspunkt afsluttes. Bevisførelsen må således have en ende – også selvom det ikke kan afvises, at der kunne findes yderligere informationer. Nye anbringender kan blive fremsat så sent i sagens gang, at de må afvises, og det må undertiden ske, selvom der ikke er vished for, at anbringendet ikke er berettiget. Proceduren må ske inden for den afsatte tidsramme. Der er i det hele en endelighed over tilvejebringelsen af sagens materiale. Denne endelighed praktiseres uden at fornægte, at der kunne skaffes mere. Men »grænseværdien« af endnu et vidne kan blive for lille, omkostningerne ved endnu nogle supplerende spørgsmål til den sagkyndige bliver uforholdsmæssigt store, eller der er for stor uvished om et vidnes forklaring. Tidsforløbet er i sig selv en omkostning, der må tages i betragtning ved bedømmelsen af de fordele, en udsættelse kunne medføre. Sammenfattende gælder, at er det relevante ikke kommet frem i de rette former og inden for de fastsatte frister, kan det ikke tages i betragtning.

Denne endelighed i praksis modstilles ofte den videnskabelige grundighed. Ikke mindst blandt dommere finder man undertiden den tanke, at forskeren har mere tid, større indsigt, og især kan han blive ved med at undersøge emnet, til han har fået alt relevant frem. Bag en sådan idealisering ligger vel netop den norm, at en forsker bør ikke afslutte sit projekt, før forskeren har skaffet sig alle de oplysninger/alt det materiale, der kan belyse emnet.

17. Undtagelserne er enkelte afdelinger ved nogle byretter og ved landsretterne.

Henrik Zahle

Retssagen afgrænser, mens forskningen udtømmer.

Det er rigtigt, at forskning og sagsbehandling foregår på forskellige vilkår, og det er iøjnefaldende, at en forsker ofte kan beslutte – med sig selv, uafhængigt og uden at skulle redegøre for sine grunde – at et projekt må bearbejdes mere, f.eks. fordi der skal indskaffes yderligere materiale, eller fordi de antagelser, man nu er nået frem til, er for usikre eller svagt funderede og derfor må bearbejdes yderligere. Men dette er ikke noget dækkende billede af forskningens vilkår. Megen forskning foregår inden for tidsmæssige rammer, der er sat af stillingsstruktur og bevillingsforudsætninger. Forskerens rytme dikteres ikke kun af forskeren selv. Selv etablerede forskere, der ikke mangler bevillinger, skal også levere et vist mål af publikationer for at bevare respekten, og heller ikke de kan derfor sige sig fri for et pres. På den anden side har sagsbehandlere jo en stor frihed til, når det gælder det almene og det retlige, på egen hånd at foretage dybere studier, end parterne har gjort, at efterse juridisk materiale fra ind- og udland, som parterne har oversat, og at gå til ikke-dansk ret, selvom det ikke er sket under proceduren.

En videnskabelig artikel er oftest generel i den forstand, at den omhandler et emne, der ikke kun angår en bestemt person eller en bestemt personkreds. Selv da statsforfatningsretten op til parlamentarismens anerkendelse var mere optaget af kongens retsstilling, var det indehaveren af kongemagten, ikke den siddende konge, hvis retsstilling fastlagdes. Omvendt angår en retssag en bestemt person eller flere bestemte personer. Man kan derfor forsøgsvis formulere følgende grundsynspunkt:

Forskerens emne er generelt, mens dommerens emne er individuelt.

Domsvirksomhedens individuelle karakter træder frem de steder, hvor partsforholdet udtrykkes: i angivelsen af, hvem der er parterne i sagen, i dommens beskrivelse af parternes forhold, og i konklusionens angivelse af parternes indbyrdes rettigheder og forpligtelser. Men der er også generelle aspekter, og ofte er det de generelle aspekter, der skaber tvivl – og hvis bedømmelse er det, der interesserer omverdenen. Dommeren skal vælge de generelle præmisser, som skal begrunde afgørelsen. Denne – generelle – opgave løses undertiden uafhængigt af den individuelle sag. Fortolkningen af § 247, stk. 2, med særligt henblik på betydningen af forarbejderne kunne ske uden særlig inddragelse af den konkrete sag – uafhængigt af om det drejede sig om en butiksdetektiv, en inkassator e.l. Her træder præmisudformningens generelle karakter klart frem. I andre sager er præmisser og det konkrete tættere forbundet, uden at det generelle aspekt i og for sig er svagere. Når man tager stiling til, om en erhvervelse af erhvervsaktiver kan danne grundlag for afskrivninger, bygges på et velkendt tema: kun aftale af (erhvervs)mæssig eller anden) reel karakter kan tillægges betydning. Denne – her løseligt beskrevne – grundsætning har en lang civilretlig

Om at forske i retten og dømme i retten

anetavle og er herfra optaget i skatteretten, og det er ikke praktikerens opgave at tage stilling til den som grundsætning, men til dens konkrete anvendelse, og det er jo en konkret bedømmelse. Lærebøger og håndbøger fremstiller ofte et sådant emne ved – efter gengivelse af love og domme – at konkludere, at anvendelsen af grundsætningen beror på en konkret bedømmelse, hvilket dels er en truisme, for det gælder jo al retsanvendelse, dels temmelig intetsigende for den, hvis opgave det så er at stå for en »konkret bedømmelse«. Uanset disse indvendinger mod en gængs formulering udtrykker henvisningen til det konkrete en vigtig erkendelse, nemlig at grundsætningen ikke giver entydige kriterier for sin »anvendelse«, og at anvendelsen derfor vil rumme elementer af selvstændighed i større mål end sædvanligt. At anvendelsen beror på konkret bedømmelse, betyder således en »delegation«, en anerkendelse af retsansværelsens selvstændighed. Når der tages stilling til, om et aktiv er reelt erhvervet (f.eks. med henblik på afskrivning), fokuseres på nogle karakteristika, og i denne fokusering sker et tilvalg og fravalg, som sjældent gøres helt eksplicit, men som aflæses af en konklusion sammenholdt med sagens omstændigheder som fremstillet i afgørelsen. Den konkrete bedømmelse har uvægerligt et generelt perspektiv, for senere retsanvendelse vil søge efter forskelle og ligheder som grundlag for en sammenlignende bedømmelse.

Der er således ofte generelle aspekter i retsansværelsen.

Det videnskabelige arbejde har i almindelighed en almen fokus – sigtet er ikke individuelle adressater. En forsker kan dog have konkrete retsforhold for øje. Jeg tænker her ikke på den situation, at forskeren forlader sin vante rolle og udarbejder et resposum om en forelagt sag. Her er vi i almindelighed uden for forskningen. Det konkrete kan følge af, at bestemte virksomheder er de eneste, der gør sig gældende inden for et retsområde. F.eks. behandler energiretlig litteratur D.O.N.G., selskabets organisation og forhold til private selskaber. Forskerens fremstilling indbefatter behandlingen af et individuelt subjekt, omend »modparten« ofte er uidentificeret. I den offentligretlige litteratur (og tilsvarende i de offentligretlige aspekter af anden litteratur) er de relevante myndigheder ofte individualiseret, mens de privatpersoner, der er adressater eller aftalepartnere ikke er på banen (endnu!). Forskeren beskriver ofte hidtidig praksis, og hvad enten den refereres udførligt eller blot nævnes i noter med henvisninger, må referencen vel læses som en stillingtagen: en stillingtagen, der i hvert fald indeholder en tagen til efterretning (hvis ikke der tages afstand eller forbehold) og en tilslutning i forhold til et standpunkt til, hvad retten på området er. Skriver en forsker: »xx er ikke tilstrækkelig dokumentation for yy, jfr. dommen D i UfR ...«, har forskeren lagt til grund, at dommen D stemmer med den retssætning, der netop er præsenteret. Undertiden ligger der i anvendelsen af dommen en bedømmelse af det konkrete: Den retssætning, der hævdes – og

Henrik Zahle

som støttes på dommen D – ville føre til det resultat, dommen er gået ind for. Er det ikke tilfældet, kan forskeren anføre dette («omend denne retssætning efter min opfattelse ville føre til et andet resultat i den konkrete sag«).

For en forsker er den konkrete anvendelse således ikke et fremmed element. De generelle synspunkter, som er forskningens normale fremstillingsform, kan være sat udtrykkeligt i forbindelse med individualiserede retsforhold eller i hvert fald bestemte subjekter. De generelle retssætninger overvejes ofte i et mere konkretiseret set op: »Lad os tænke os, at ... – i så fald ville retssætningen indebære at ...«. Den konkrete »anvendelse« er hypotetisk.

Den praktiske – administrative eller judicielle – afgørelses tilknytning til individuelle retsforhold kan variere. De fleste retssager angår konkrete retsforhold. I alle retssager er der individuelle parter, og denne relation til individer spiller en afgørende rolle. Den praktiske afgørelse er jo en forholden sig til »en anden«, det er denne relation, der nødvendigvis må fastlægges (mens afgørelsens generelle aspekter kan varieres, som myndigheden finder passende), og der er derfor altid en – måske udtalt – dialog med den eller dem, der er involveret i afgørelsens konkrete elementer. Praktikerer har nogen at tale med! Denne anden er som regel nærværende – står eller sidder foran dommeren, måske med noget familie på tilhørerrækkerne, og der er blandt deltagerne i processen en uafbrudt bevidsthed om denne tilstedeværelse.

Men der er praktiske afgørelser, hvor det konkrete (juridiske problem) og det individuelle (forhold til en anden) træder i baggrunden. Jeg tænker her på de domme, der tager stilling til principielle fortolkningsspørgsmål, og hvor »genstanden« for denne stillingtagen er en konkret sag med individuelle parter som aktører, men sagen er udvalgt som »repræsentativ« for et større antal sager, og det er parternes (advokaters) forhåbning, at der kan komme en dom, der kan »afgøre« hele den gruppe af sager, der er »repræsenteret«. Er denne forhåbning gjort klar for dommeren, er det nærliggende, at dommeren efterser, om det er muligt at besvare de stillede spørgsmål principielt, dvs uafhængigt af den konkrete sags »særegne« omstændigheder. Også i andre sager kan retten finde det begrundet at afgøre sagen »principielt«, dvs uden at henvise til særegne træk i den konkrete sag, der skiller denne fra andre »tilsvarende« sager. I alle disse overvejelser fjerner dommeren sig fra det konkrete. Men det er ikke ensbetydende med, at afgørelsen udelukkende er generel, en simpel »normfastlæggelse«, der lige så vel kunne være udgået fra et ministerium eller anden regeludsteder. For retten må hele tiden være sikker på, at afgørelsen er rigtig i forhold til den konkrete sag. Hvis det »principielle« ikke passer med den konkrete sag, må det overvejes, om det princip, man vil bygge på, er det rette, og om sagen er den rette anledning til at introducere dette princip, samt – i bekræftende fald – om

Om at forske i retten og dømme i retten

princippet skal forsynes med en undtagelsesregel, der så skal gøres brug af i den konkrete sag.¹⁸

Hvor parterne er organisationer, og sagen er et anerkendelsessøgsmål om et generelt spørgsmål om retsstillingen, særligt om fortolkningen af en lovbestemmelse af relevans for foreningens medlemmer, kan det individuelle og konkrete være meget svagt til stede. Dette kan i sig selv gøre prøvelsen af sagen problematisk og begrunde dens afvisning, hvilket i og for sig bekræfter domsvirkomhedens afhængighed af det individuelle og konkrete, men i andre tilfælde behandles sådanne generelle spørgsmål. Afvisning er ikke begrundet med, at generelle spørgsmål ikke kan bedømmes, men i, at det viser sig, at betingelserne for en generel bedømmelse ikke er til stede. Dette kan jo være et spørgsmål om »kvalificering« eller »kategorisering«: Parterne (eller i hvert fald den ene af parterne) afgrænser en sagsgruppe, som nu ønskes bedømt under et, og giver de oplysninger om den, som skal være tilstrækkelige til at fastslå en retstilstand, men finder retten det nærliggende, at også andre – ikke belyste – forhold har betydning enten for hele gruppen, dvs for fastlæggelse af den regel, man går efter, eller for en opdeling af gruppen, således at undergrupper er underlagt forskellige regler, kan prøvelsen ikke gennemføres på det foreliggende grundlag. Jo mindre disse »undergrupper« bliver, desto nærmere kommer man en sædvanlig efterprøvelse af konkrete krav. En anden metode til at fastlægge retten inden for et »ubestemt« område er at vælge sag efter sag for dermed skridtvis at få svar, og en part (myndighed eller organisation), der råder over mange potentielle sager, har dermed mulighed for at lægge en strategi for forelæggelserne (berammelserne), der kan være umulig at gennemskue for en domstol.

En forskers bestræbelser for at fastlægge retstilstanden (med større eller mindre usikkerhed) kan følge samme mønstre: Området opdeles i nogle undergrupper, der får hver deres kommentarer afstemt efter undergruppens særlige forhold. Eller man tager nogle konkrete – hypotetiske – eksempler som udgangspunkt og varierer herefter de forudsatte fakta på en sådan måde, at området til sidst er nogenlunde karakteriseret.

18. Som eksempel på en dom, der præsenterer såvel principielle fortolkninger som overvejelse af muligheden for undtagelse i det konkrete tilfælde, kan nævnes UFR 2000 365H om selskabstømning/bruttosag (Else Thrane). Ved fordelingen af ansvaret – efter fradrag af berigelsen – fandt Højesteret, at »udgangspunktet bør være en lighed mellem sælgeren og købers bank«, og uanset modgående konkrete forhold fandt retten ikke »tilstrækkeligt grundlag for at fravige udgangspunktet«; med hensyn til forholdet mellem sælger og sælgers rådgivere fastslog Højesteret efter samme model, at »udgangspunktet bør være en lighed«, men her fandtes dog sådanne særlige omstændigheder, at udgangspunktet blev fraveget i den foreliggende sag.

III

Udgangspunkt for den sammenlignende undersøgelse af forsker og praktiker er ofte en sammenlignende undersøgelse af behandlingen af de forskellige retskilder. Disse forskelle og ligheder kan belyses med henblik på en sag/et tilfælde, hvor man ser på, hvordan henholdsvis forsker og praktiker vil gribe opgaven an – som ovenfor i afsnit I.

Denne tilgang har indsnævret synsvinklen ved at være baseret på nogle forudsætninger, som ikke er gjort klare, og som er relevante for forståelsen af de to personers virksomhed. Praktikerens opgave er »at behandle sager«, at kunne flytte sagen fra »ind«bakken til »ud«bakken og i den mellemliggende håndtering af sagen leve op til de krav, der nu stilles der, hvor praktikerens befinder sig. Som antydnet i indledningen er disse krav forskellige ved forskellige myndigheder, ligesom der er forskelle ved andre ansættelser eller erhverv, f.eks. advokater, advokatfuldmægtige, husjurister i private virksomheder eller organisationer. For at forenkle opgaven holder jeg mig til dommeren: Sager kommer ind, de kommer af sig selv, dvs uden at dommeren (eller domstolen) tager noget initiativ, tilgangen kan ikke styres af dommeren. På langt sigt kan domstolene styre tilgangen gennem den måde, sagerne behandles på, men det har ikke nogen betydning for dommerens daglige arbejdsvirksomhed. Det er i behandlingen af de indkomne sager, at dommerens arbejde udfolder sig. Det udfoldes altså i emner og konflikter, som dommeren ikke har opsøgt – ud over hvad der følger af, at dommeren har søgt om sin ansættelse. En dommer må vel – som andre mennesker – finde noget mere interessant end andet, men selvom dommere vel også finder nogle sager mere interessante end andre, må sådanne forskelle ikke spille nogen rolle for, hvordan sagerne behandles og afgøres. Dommerhvervet er et embede, og det er en embedspligt at behandle alle med samme omhu.

Dommeren fungerer som dommer ved en domstol, dommeren er knyttet til en myndighed, i hvis navn dommeren handler. Dommerne er dog ikke anonyme i den betydning, at parter og andre interesserede ikke ved, hvem der har medvirket, men dommernes personlighed er ikke individualiseret. Dommeren arbejder institutionelt, dommerens virksomhed tilskrives (i Danmark) en myndighed. Er domstolen kollegial, arbejdes desuden kollegialt, dvs med henblik på en fælles tekst. Det er ikke en pointe for en dommer at træde frem som original, som den der har fundet på noget nyt og hidtil uset – modsat forskeren, til hvem der som nævnt stilles krav om originalitet.

Dommere arbejder institutionelt og kollegialt.

En dommer kan skille sig ud ved at dissentiere. Men en dissens er ikke i sig selv et brud på kollegialiteten, og en dissens kan undertiden opmuntres af

Om at forske i retten og dømme i retten

flertallet, fordi dissensen udtrykker synspunkter, som flertallet – trods uenigheden – gerne ser bragt til udtryk. Den institutionelle karakter af dommerens aktivitet viser sig stadig i dommens sprog, der er tilstræbt upersonligt – uden altid derfor at være udformet i »kancelli-stil«. Det personlige træder frem i dissensen, hvor der er større tilbøjelighed til at tale om sig selv som »jeg«, altså et menneske, en fremstillingsform, der ofte smitter af på flertallet, der da benytter betegnelsen »vi«, mens man – når man er enige – taler om »retten« e.l.¹⁹

Denne forskel i henseende til anonymitet og individuel markering hænger nok sammen med antagelser om den judicielle virksomheds karakter. Tidligere så man dommeren som en embedsmand, der i ly af loven eksekverede de politiske beslutninger, og man forventede derfor en bestræbelse mod anonymitet. Dommeren erkendte eller fandt retten og formidlede den i de konkrete tilfælde. Resultatet findes i loven, sammenholdt med de konstaterede fakta. Dommerens personlighed er et moment, der ikke kan ses bort fra, men hvis betydning bør minimeres. En nyere opfattelse af dommeren bygger i stedet på en forventning om juridisk selvstændighed, hvor loven indgår i det samlede bedømmelsesgrundlag, men således at den judicielle bedømmelse – udslag af dømmekraft – ses som noget kvalificeret forskelligt fra den politiske – generelle – beslutning, der er udtrykt i loven. Dommeren er det menneske, der træffer den retlige beslutning, og dette menneske kan ikke tænkes bort, minimeres eller sættes i parentes. Dommere bliver da navngivne og kendte personer, der træder frem – til påskønnelse eller kritik. På denne baggrund er det måske også forståeligt, at der netop sker et stilskeft, når der optræder en dissens, for en dissens viser jo, at kvalificerede dommere ikke har nået samme resultat, og da de må antages at have søgt samme sted, må forskellen komme fra dommeren selv.

En dommer udtrykker sig i en institutionel ramme, der kræver, at dommeren til stadighed relaterer sig til, hvad der i øvrigt foreligger af afgørelser inden for den relevante kreds af myndigheder. Den enkelte afgørelse »afstemmes« efter, hvad der i øvrigt foreligger af præjudikater og andet materiale. Denne harmoniserende ramme er beskrevet ved en sammenligning af dommeren med en bidragsyder til en kæderoman, hvor den ene forfatters bidrag efterfølges af den næstes bidrag, og hvor de senere bidrag må tilpasses indholdet af de forrige.²⁰ Dommerens opmærksomhed på foreliggende domme, love og andet relevant materiale udgør et væsentligt træk ved dommeres arbejde. Heri kan ses en

19. Se f.eks. Højesterets dom af 23.6.00 (I 373-99), hvor rettens fem dommere i enighed admitterer nogle anbringender med ordene »Højesteret tillader ...«, hvorefter dommerne deler sig i et flertal og et mindretal, der begge omtaler sig selv som »vi«.

20. R. Dworkin: *Law as Empire*, 1986 s. 228f om »the chain of law«.

Henrik Zahle

markant forskel fra det videnskabelige arbejde, der er underordnet forskningens krav om originalitet – ikke at alt hvad ansatte på forskningsinstitutioner udfører, er originalt, men kun det, der er originalt, kan kvalificere til det eftertragtede prædikat af forskning.

Denne forskel er muligvis ikke så markant som ofte antaget.

At dommere og andre retsansvendere er og skal være »opmærksomme på« det retlige materiale, f.eks. præjudikater, er ikke ensbetydende med, at de træffer afgørelser i harmoni med det foreliggende materiale. Opgaven er ikke simpelt hen at danne sig en opfattelse, der kunne have forklaret flest mulige af de foreliggende præjudikater.²¹ Domme afstemmes ofte efter praksis, men undertiden bryder de med hidtidig praksis. En kæderoman slutter, om ikke af anden grund fordi der ikke er flere, der orker at skrive bidrag, og senere begynder en ny måske.

Dommeren får som praktiker sin løn for at behandle retssager. Hver dag, uge, måned er lagt ind i et skema, hvis hovedpost (for de fleste dommers vedkommende) er berammede retssager. Hver sag kræver ikke blot tilstedeværelse i retslokalet, når sagen domsforhandles, men forinden da forberedende studier af sagens hændelsesforløb og de omgivende regler og afgørelser, ligesom der efter domsforhandlingen overvejes – og i kollegiale retter voteres – og skrives dom. Dommerens arbejde er således til stadighed rettet mod bestemte personers retsforhold, og det er disse, der er arbejdets anledning og nødvendige sammenhæng. Denne konkrete tilknytning er af forskellig styrke i forskellige domstole, men den er der altid.

I forskningen er fokus anderledes. Dagsorden er sat af artikler og bogbidrag, foredrag og konferencepapirer. Emnerne for disse tekster er (oftest) almindelige, ikke rettet mod bestemte menneskers retsforhold. Selv hvor teksten kommenterer f.eks. en skatteretlig dom, er pointen almen – stemmer dommen med hidtidig praksis (jf. Dworkin), og hvis ikke, hvor ligger afvigelsen, og hvilken betydning får dommen for fremtiden?

Men ligesom der som nævnt er almene træk i dommes præmisser, er der individuelle aspekter i den videnskabelige ret: En domsanalyse tager ofte en opfattelse af den konkrete sag som udgangspunkt. Mere grundlæggende forholder også den videnskabelige retskonstruktion sig til de mennesker, der inddra-

21. Anderledes vistnok Dworkin: »Just as a chain novelist must find, if he can, some coherent view of character and theme such that a hypothetical single author with that view could have written at least the bulk of the novel so far, Hercules (den imaginære dommer) must find, if he can, some coherent theory about legal rights ... such that a single political official with that theory could have reached most of the results the precedents report.« Samme sted s. 240.

Om at forske i retten og dømme i retten

ges af den »ret«, som forskeren overvejer og eventuelt fremstiller. Hvilken betydning har mit standpunkt for en person i en nærmere specificeret situation, spørger forskeren sig selv i sin indre dialog om rimeligheden af den ret, der overvejes. Mens dommeren gennemfører denne »dialog« som en proces mellem mennesker, der sidder i retslokalet (eller i hvert fald deres advokater), kræves af forskeren fantasi og indlevelse, der giver den indre dialog mening. Forskeren kan hurtigt gå fra en dialog til den næste: Der defineres en anden, lidt forskellig situation, og den nu overvejede ret diskuteres så med henblik på denne situation. Men en dommers overvejelse af en sag former sig ofte som en fortsat dialog, hvor sagens konkrete hændelsesforløb bedømmes i lyset af andre hypotetiske hændelsesforløb, som etableres ved, at dommeren ændrer lidt på sagens omstændigheder: »Hvis vi nu i stedet hypotetisk antog ...«, og med sådanne hypotetiske forløb som baggrund har dommeren et »bredere« grundlag for sin stillingtagen.

Sådanne »narrative hypoteser« udgør en central form af den juridiske tænke-måde blandt såvel forskere som dommere.

Selvom forskerens og dommerens kalender således har en symptomatisk forskellighed, kan der bag de ydre forskelle findes flere lighedspunkter.

IV

Begrebet gældende ret er givet en central plads i beskrivelsen af, hvad forskning i ret går ud på. Den centrale retsvidenskabelige aktivitet rubriceres under betegnelsen retsdogmatik, og retsdogmatikkens emne og opgave er netop at redegøre for gældende ret. Når gældende ret identificeres med, hvad der praktiseres af de relevante myndigheder, er det nærliggende (men ikke tvingende), at fagets metode bliver en afspejling af den metode, der følges i praksis.

Denne opfattelse af retsvidenskaben er blevet kritiseret. Svenskeren Rune Lavin (dengang professor, siden justitieombudsmand) har betonet, at retsvidenskaben ikke er begrænset til at gøre brug af bestemte retskilder, at retsdogmatikken er ikke begrænset til at tolke og systematisere gældende ret, og at retsdogmatikeren og praktikerer ikke arbejder efter samme metode.²²

22. Rune Lavin: Är den förvaltningsrättsliga forskningen rättsdogmatisk? Förvaltningsrättslig Tidsskrift 1989 s. 115f. Se hertil kommentar ved Aleksander Peczenik: Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken, 1990 s. 41f og replik af Lavin 1990 s. 71f. Om den faktuelle retskildeanvendelse Claes Sandgren: Vad gör juristen? Och hur? – del I, Juridisk tidsskrift 1999-2000 s. 591f.

Henrik Zahle

Det er plausibelt, at de skabeloner, der – især i retslæren – er opstillet for, hvad retsdogmatik er, kan virke vildledende og snærende. For vurderingen af, hvilken plads »gældende ret« som begreb bør have, er der grund til – som Lavin anbefaler²³ – at undersøge de sidste tiårs retsvidenskabelige forskning for derved at se, hvor forskellige forskningsretninger der har været aktive. Men det er tillige værd at undersøge, hvilken rolle begrebet gældende ret spiller i praksis.

For den, der skal tage stilling til et omstridt juridisk spørgsmål, skulle det synes relevant at spørge, »hvad er gældende ret?«. Det er netop en sådan praktisk situation, der var den pædagogiske forklaring af Ross' teori om retlige udsagn som forudsigelser: »Lad os tænke os, at en mand går til sin sagfører for at søge oplysning om, hvilke regler der gælder i en vis situation. ... Jeg kan ikke tænke mig andet, end at det, han er interesseret i at vide, er, hvorledes afgørelsen må antages at falde ud, hvis han ... indbringer sagen for domstolene.«²⁴

Domstole – og andre myndigheder – træffer i modsætning til videnskaben bindende afgørelser. Disse afgørelser konstituerer vores opfattelse af gældende ret – dvs. dels at der er noget, der kan betegnes gældende ret, dels hvad indholdet af gældende ret til enhver tid er.

Men spiller begrebet en rolle i praksis, der kan svare til disse retsfilosofiske forventninger? Mit indtryk er, at der i praksis kun sjældent tales om »gældende ret«. Der tales om love og anden regulering, om præjudikater og andre afgørelser, for dette og andet materiale har naturligvis interesse og betydning i forbindelse med beslutningen om, hvordan sagen skal afgøres. Hvis begrebet gældende ret bruges, er det vist om denne type af materiale: Efter gældende ret skal ..., og herefter indføres en gengivelse af en lov, som danner udgangspunkt for sagens afgørelse. Tilsvarende kan en dommer citerere et præjudikat for dermed at markere et udgangspunkt. Men disse markeringer angår punkter, hvorom der sjældent er nogen tvivl eller diskussion.

Rune Lavin mener – efter min opfattelse med rette – at retsvidenskaben ikke er bundet til en bestemt retskildelære. Han ser heri en forskel fra praktikerne, for hvem retskildelæren er udviklet. Spørgsmålet er, om denne antagelse om en fast skabelon for den praktiske retsafgørelses grundlag er adækvat. Jeg har svært ved at se, at der er noget materiale, der på forhånd skulle kunne udelukkes fra f.eks. at blive citeret under en procedure eller votering – en arbejdsmarkedsstatistik (under en sag om eksklusivaftaler), en bog om islamisk kultur (under en udvisningssag), en roman af Dostojevski (til belysning af en strafudmåling)

23. Förvaltningsrättslig Tidsskrift 1989 s. 129.

24. Alf Ross: Indledning til retsstudiet 1956, citeret efter Alf Ross: Ret som teknik, kunst og videnskab, 1999 s. 159 (citatet er afkortet, men uden relevant meningsforandring).

Om at forske i retten og dømme i retten

– kun de procederende advokaters og de voterende dommers kundskaber og fantasi sætter grænser.

»Gældende ret« er således snarest et argumentationsmønster, en type af argumentation, der bruges til »at slå noget fast«, at markere et udgangspunkt, hvorom der er enighed eller i hvert fald ikke kan være rimelig tvivl. Dets betydning må nok bestemmes efter sammenhængen, men det er i hvert fald ikke enkelt at gøre brug af et fast begreb om »gældende ret«.

Vanskeligheden hænger sammen med det træk – fælles for teori og praksis – at de handlende (forskere og dommere) ved deres handlen er med i produktionen (konstruktionen) af »gældende ret«. Retsvidenskaben er – som Bernt og Doublet har udtrykt det²⁵ – »knyttet til og til dels også en del af den virkelighed den beskriver«, og praksis er tilsvarende en del af virkeligheden. Såvel den videnskabelige som den praktiske konstruktion af den retlige »virkelighed« har nogle faste punkter, der udpeges af retskildelæren, men bevæger sig ellers i et åbent rum. Selvom de to aktiviteter arbejder i hver sit rum, har de to rum dette fælles træk.

Begrebet gældende ret er således ikke egnet til at markere en central forskel mellem retsvidenskab og retspraksis.

V

Det mest iøjnefaldende bliver undertiden overset. Den bærende forskel mellem forskning og domsvirksomhed er den status eller måde (*modus*), som henholdsvis forskningens tekster og domme gør brug af. Forskningsteksten – monografien, tidsskriftsartiklen – fremstiller, gør rede for, anbefaler, mens dommen er bindende. Forskningen er tentativ, informativ og eventuelt rekommenderende, men den er ikke som dommen bindende for nogen.

Dommens bindende virkning er som udgangspunkt begrænset til parterne, og i almindelighed beskrives præmissernes status i dansk ret ikke som »bindende« for andre tilsvarende sager.

At dommen er bindende, må sammenholdes med dommerens pligt til at tage stilling: Sagen skal afgøres, og noget tilsvarende gælder ofte også for administrative sager. Forskeren er på den anden side ikke forpligtet til at tage stilling – man kan nøjes med at redegøre for det relevante materiale og beskrive de hensyn og modhensyn, som kan have almindelig interesse. En forsker kan således vælge mellem forskellige måder, *modi*, idet forskeren går fra at frem-

25. David R. Doublet og Jan Fridthjof Bernt: Retten og vitenskapen, 1993 s. 24, jf. samme forfattere: Vitenskapsfilosofi for jurister – en innføring, 1998 s. 35f.

Henrik Zahle

stille en definitiv opfattelse af retten til blot at gengive det relevante retskilde-materiale.²⁶

Dommerens (praktikerens) forpligtelse – som er så meget mere belastende, som dens modus som nævnt netop er at udtrykke sig »bindende« – er imidlertid ikke så entydig i kontrast til forskerens bevægelsesfrihed. For dommeren kan ofte vælge mellem flere forskellige anbringender – eller man kan sige, at dommeren kan vælge stedet (*locus*) for afgørelsen: En sag lægger op til, at et principielt og vanskeligt spørgsmål om fortolkningen af en lovbestemmelse bliver besvaret, men besvarelsen kan blive »unødvendig«, hvis der ikke er tilstrækkeligt bevis for betingelserne for lovens anvendelse. Inden for de rammer, som sagens forelæggelse og sagsbehandlingsreglerne stiller, har dommeren (praktikeren) her en kompetence til at bevæge sig. En forsker, der vil redegøre for en sådan lovbestemmelse inden for sit emne, kan ikke undvige vanskelighederne ved – at tale om noget helt andet, men vanskelighederne kan føre til, at forskeren, der måske i almindelighed har faste meninger om, hvad retten er, her udtrykker sig mere forsigtigt og eventuelt nøjes med at gengive lovbestemmelsen, forarbejder og foreliggende retspraksis. Forskeren kan ikke skifte locus, men kan skifte modus.

En forskers mulighed for at holde sig tilbage bliver sat på en prøve, når forskeren optræder som – eller af udenforstående, f.eks. medierne bliver gjort til – en »ekspert«, der gerne skal have en klar mening om et forskningsbåret emne.²⁷ Eksperten vælger ikke selv de spørgsmål, der skal besvares, og kan ikke frit undvige besvarelsen ved at skifte modus.

VI

Med et polycentrisk perspektiv er det nærliggende at fokusere på forskelle – her forskelle mellem forskning og domsvirksomhed. Og forskelle er det ikke svært at finde. Alligevel er der som anført også mange lighedstræk. Dette dilemma fører let til, at det bliver et udgangspunkt, en principiel eller teoretisk opfattelse, der bestemmer, om man betoner lighed eller forskel, men uanset, hvad man her

26. Ofte er gengivelsen af retskildematerialet ment som en gengivelse af retten. I sådanne – mere »neutrale« – fremstillinger sker der et skift i modus, når forfatteren undtagelsesvis træder ud af den tilstræbte neutralitet og anfører, at »gældende ret på området må herefter antages at være ...« eller »Jeg mener, at gældende ret ...«. I teksten har jeg forudsat, at forfatteren i almindelighed engagerer sig i en fremstilling af gældende ret, men undtagelsesvis – ved det vanskelige spørgsmål – træder tilbage og lader materialet stå alene.

27. Om forholdet forskning-ekspertise se Helga Nowotny: Transgressive Competence. The Narrative of Expertise, i *Eur.J.of Social Theory* 3(1):5-21, 2000.

Om at forske i retten og dømme i retten

vælger, er valget ensidigt og negligerer de erfaringer, der taler for det alternative synspunkt. Det er utilfredsstillende blot at fastholde og eventuelt uddybe adskillelsen mellem disse to typer af juridisk arbejde, men det er også misvisende at se bort fra forskelligheden.

Dilemmaet løses formentlig ved at se på de træk, der danner grundlag for konstatering af forskelle og lighed, og anskue disse træk som egenskaber med en »kvantitativ« variation, noget mere eller mindre. Forskellene er forskelle i grader, ligheder er ikke identiteter.

»At forske i retten« – som det hedder i overskriften – læses som et verbum med et emneområde, dvs som ensbetydende med »at forske i et bestemt emne, nemlig retten i f.eks. Danmark«. Virksomheden er rettet mod noget ydre, et samfundsfænomen. Når der tales om »at dømme i retten«, er aktiviteten henført til retslokalet, det sted hvor retten plejes. Lidt kortere kan samme par af aktiviteter beskrives som »at forske (studere) ret« og »at dømme ret«, men her er »ret« i sidste tilfælde et adverbium, der betegner den måde, der skal dømmes: »at dømme på den rigtige måde, at dømme retfærdigt«, og disse to tilsyneladende parallelle tekster læses således i første omgang helt forskelligt.

Forskningen sigter mod noget uden for forskeren, et sæt af samfundsmæssige relationer, men disse relationer indlægges i et retligt lag, de må derfor svare til forventninger om retfærdighed. Retten udgør – når forskeren præsterer det, der er forskningens rationale, nemlig noget originalt – en fortolkning af den samfundsmæssige relation, som forskeren anser for retfærdig. At »forske ret« betyder da tillige at »forske retfærdigheden frem«.

Dommeren skal naturligvis ikke dømme ret ved »bare« på egen hånd at skabe det, han mener er en retfærdig løsning, dommeren må se sagen i det perspektiv og med den forhåndsforståelse, som tidligere domme og andre retskilder giver. Dommeren må gennemføre en »forskningsopgave«, som har lighed med forskerens studier af retten, for gennem tilegnelse af disse forudsætninger for den aktuelle konflikt at leve sig ind i en tradition. Denne tradition må så sættes i forhold til den konkrete sags problem.

Forskningen er overvejende individuel, personlig og original, mens domsvirksomheden er overvejende institutionel, anonym og tilpasset tradition og regulering; og på den anden side kan forskning være institutionel og anonym, mens dommere kan markere selvstændige juridiske standpunkter. Vanskeligheden – og uklarheden – kommer vistnok af det fælles problem for de to virksomheder, nemlig at anskue »ret« ikke bare som en udenforstående »genstand«, et »noget der studeres« eller »noget der leverer juridiske svar«, men tillige som et integreret træk i den juridiske eksistens, en særlig måde at forstå sig selv og leve sammen med andre på.

Gældende ret eller myndighedernes ret

Af professor, jur.dr. Ole Hasselbalch

Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus

Den, som skriver en retsdogmatisk fremstilling, vil normalt – i overensstemmelse med Alf Ross' retskildelære – søge at fremstille for læserne det billede af »gældende ret«, som kan aflæses i de domme, domstolene har afsagt, eller som de ventes at ville afsige. Det landkort, retsdogmatikeren tegner, fremstilles altså ud fra en efterforskning først og fremmest af de love, der er udformet af Folketinget og fortolket af domstolene.

Retsdogmatikerens forudsætning er herved, at eventuelle tvister i sidste ende vil ende ved domstolene, og at disses praksis derfor stort set vil vise de sejlløb og skær, brugerne af retssystemet skal indrette kursen efter.

På visse retsområder holder denne forudsætning imidlertid i praksis ikke stik. Inden for f.eks. skatteretten er domstolsafgørelserne sparsomme, de administrative afgørelser til gengæld mangfoldige. Endvidere må de regler, afgørelserne træffes efter, i vid udstrækning opsøges ikke i lovgivningen, men derimod i bekendtgørelser udfærdiget i henhold hertil samt – ikke mindst – i de cirkulærer m.v., som myndighederne skriver til hinanden, og som borgerne derfor indretter sig ud fra, fordi det offentlige kan fastholdes på pligten til at efterleve dem.

Inden for de retsområder, der domineres af administrative forskrifter og afgørelser, afspejler den ret, der *praktiseres*, ikke nødvendigvis »gældende ret«, således som man vil definere denne i h.t. Ross' retskildelære. For jo længere man kommer væk fra Folketinget og domstolene, desto mere sandsynligt er det, at de praktiske behov hos de instanser, der administrerer retten, vil veje til i Justitias vægtskål på bekostning af de hensyn, der udlæses af lovforarbejder eller efterrationaliseres frem af domstolene ud fra overordnede retlige betragtninger.

Problemstillingen er efterhånden blevet påtrykkende ikke blot inden for flere af de traditionelle offentligretlige discipliner, men også i relation til nogle af de

Ole Hasselbalch

traditionelt privatretlige. Arbejdsretten er en af dem, og det anførte vil er blive søgt illustreret gennem en af denne disciplins offentligretlige grene, nemlig arbejdsmiljøretten.

Arbejdsmarkedets retssystem har gennemlevet en udvikling, der har ført det igennem stort set hele spekteret af retlige reguleringsredskaber. Dette hænger sammen med, at de centrale aktørers interesseområder gradvis har forskudt sig: Efterhånden som løsningen af de traditionelle problemer vedrørende de snævre løn- og arbejdstidsvilkår faldt ind i en fastere (aftaleretlig ramme), nemlig det kollektive overenskomstsyste, øgedes interessen for trykghedsghoderne. Sådanne tilvejebragtes herefter ikke blot gennem overenskomsterne, men også ved en ufravigelig lovgivning, der – ofte meget detaljeret – foreskrev socialghoder såsom sygebetaling, opsigelsesregler, fratrædelsesordninger o.s.v. Herfra gled opmærksomheden videre, og i takt med samfundets stigende muligheder og et accelererende ambitionsniveau fik begreber som miljø, trivsel og samarbejde voksende betydning.

Nogle af disse sidstnævnte forhold reguleredes efterhånden ad de traditionelle kanaler, nemlig gennem kollektive overenskomster. Samarbejdsordningerne for de enkelte arbejdspladser er således i vid udstrækning blevet til på denne vis. På andre områder – herunder dem, der havde sammenhæng med, hvad der førhen kaldtes »arbejderbeskyttelsen«, nu »arbejdsmiljøet« – lå initiativet derimod hos lovgiver.

Folketingets opgave på dette felt var ikke let. Netop her kom arbejdsmarkedet nemlig i midten af 1970-erne ind i en proces, hvor man ønskede at tilghodese en række efter deres natur vanskeligt håndgribelige behov.

Arbejderbeskyttelseslovgivningen er udviklet gradvis gennem det sidste århundrede. Lov nr. 74 af 23. maj 1873 omgærdede børn og unge menneskers arbejde i fabrikker og fabriksmæssigt drevne værksteder med visse restriktioner. Ved lov nr. 56 af 12. april 1889 etableredes den første almindelige maskinbeskyttelseslov. Efterhånden blev området for denne lovgivning udvidet, således ved lov nr. 71 af 11. april 1901 om arbejde i fabrikker m.v. samt det offentliges tilsyn dermed og igen i 1913 ved den såkaldte fabrikslov (lov nr. 143 af 29. april 1913). Sideløbende med fabrikslovgivningen udvikles en speciallovgivning, f.eks. om bagerier, dampkedler og om børn og unge menneskers arbejde. I 1954 blev så alle disse regelsæt samlet og udbygget i tre arbejderbeskyttelseslove, nemlig henholdsvis en lov om almindelig arbejderbeskyttelse, en lov om arbejderbeskyttelse inden for handels- og kontorvirksomhed og en lov om arbejderbeskyttelse inden for landbrug, skovbrug og gartneri.

Denne lovgivning gennemgik siden flere ændringer, og i 1968 var den genstand for en omfattende revision. Folketingsudvalget, der behandlede 1968-

Gældende ret eller myndighedernes ret

ændringerne, lagde imidlertid i sin betænkning op til, at hele området snarest muligt skulle tages op til generel nyvurdering. Man henstillede herunder, at det overvejedes at samle bestemmelserne i én lov, og endvidere at det overvejedes, hvorvidt det, der hidtil havde været reguleret i selve lovteksterne, i højere udstrækning burde henskydes til administrationens nærmere bestemmelse i bekendtgørelsesform.

Arbejdet med etableringen af en lov efter denne model gik derefter i gang i det såkaldte Arbejdsråd, hvori arbejdsmarkedets organisationer havde sæde. Til brug for behandlingen her udarbejdede et udvalg nedsat af Dansk Arbejdsgiverforening og LO en rapport med generelle synspunkter og konkrete forslag. Og på grundlag heraf formulerede Arbejdstilsynet dernæst i samarbejde med Arbejdsrådet et lovudkast, der kom til at danne grundlag for den arbejdsmiljølov, vi kender i dag (nemlig lov nr. 681 af 23. december 1975, som trådte i kraft i 1977, og som kun er undergået få ændringer siden; se senest lovebekendtgørelse nr. 497 af 19. juni 1998).

Arbejdsmiljøloven instituerede en ny målsætning for arbejdet med sikkerheden på arbejdspladserne. Endvidere ændredes det apparat, som sattes ind til opnåelsen af de opstillede mål.

Bedst illustreres dette formentlig med henvisning til lovens formålsparagraf, nemlig § 1, der som noget nyt blev sat som indledning til regelsættet.

Af denne fremgår det, at ved loven tilstræbes at skabe et sikkert og sundt arbejdsmiljø, der til enhver tid er i overensstemmelse med den tekniske og sociale udvikling i samfundet, samt at skabe grundlag for, at virksomhederne selv kan løse sikkerheds- og sundhedsspørgsmål med den fornødne vejledning fra organisationer og tilsynsmyndigheder.

Bestemmelsen kan vel nok forekomme rummelig. Netop i kraft heraf er den imidlertid karakteristisk for loven. Rummeligheden er nemlig tilsigtet, idet den forventedes at skabe den bedste ramme *dels* for en bestandig tilpasning af reglerne til skiftende tiders krav, *dels* for en mere smidig imødekommelse af de krav, det moderne arbejdsliv stiller.

Den ældre lovgivning sigtede først og fremmest på at skabe et værn imod regulære arbejdsulykker og umiddelbart påviselige sundhedsskadelige påvirkninger. Som det fremgår af formålsbestemmelsen, går arbejdsmiljølovens intentioner imidlertid videre. Især sigter loven på at omfatte *alt*, hvad der kan forringe sundheden. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår således f.eks., at loven også tilsigter at opsamle svage, men langvarige påvirkninger, der, omend de ikke umiddelbart giver karakteristiske symptomer, så dog er sundhedstruende i det lange løb. Ligeledes opsamler loven den såkaldte kombinationseffekt, d.v.s. tilfælde hvor flere enkeltpåvirkninger, den ramte ikke hver for

Ole Hasselbalch

sig nødvendigvis oplever som ubehagelige, dog samlet virker sundhedsfremmende. Endvidere ligger det i lovens formålsbestemmelse, at der skal anvendes ergonomiske foranstaltninger i videre omfang end hidtil. I retspraksis er det endog forudsat, at også det psykiske arbejdsmiljø e.o. må anses for omfattet af loven.¹

Det er altså en uhyre ambitiøs målsætning, som blev stillet op – og også så ambitiøs, at den overhovedet ikke kunne forventes opfyldt, hvis alle i så henseende nødvendige forskrifter om det materielle arbejdsmiljø skulle indskrives i selve loven. *Dels* ville denne jo så blive helt uoverskuelig, og *dels* ville den – i kraft af de af den tekniske udvikling foranledigede stadige krav til opdatering af arbejdsmiljøforskrifterne – undergå en alt for hurtig forældelse. Loven udformedes derfor i vidt omfang som en bemyndigelseslov – altså som en »ramme«-lov, der blot fastlagde nogle grundliggende principper, medens det overlodes til ministeren og de ham underordnede administrative myndigheder at udforme detaljreglerne. På denne måde mente man i øvrigt også, at udviklingen af arbejdsmiljøet bedre kunne ske i lyset af en afbalanceret vurdering mellem på den ene side hensynet til stadig forbedring af sikkerheden og sundheden og på den anden side hensynet til virksomhedernes behov for at kunne planlægge og tilrettelægge driften på en fornuftig måde.

Selve arbejdsmiljøloven tager stilling til en række forskellige ting: I centrum står reglerne vedrørende det materielle arbejdsmiljø, hvortil føjer sig nogle forskrifter med hensyn til arbejdstid (hviletid og ugentligt fridøgn) samt børns og unges arbejde. Til disse knyttes regler om de involveredes mere generelle pligter, om det strafansvar, der påhviler arbejdsgivere, arbejdsledere og ansatte, og om de særlige pligter, f.eks. leverandører, bygherrer, planlæggere o.s.v. har. Herudover fastlægger loven en ramme for arbejdet med arbejdssikkerheden såvel på virksomhedsplan som på brancheplan og endvidere en ramme for oprettelsen af en speciel bedriftssundhedsjeneste. Endelig institueres nogle organer til fremme af arbejdsmiljøet og administrationen af samme: Et statsligt arbejdstilsyn, en arbejdsmiljøfond og et arbejdsmiljøråd, som sikrer arbejdsmarkedets parter medindflydelse på arbejdsmiljøindsatsen.

1. U 1998/492 VL (det fremgik vel af arbejdsmiljølovens forarbejder, at et sikkert og sundt arbejdsmiljø bl.a. indebærer beskyttelse mod forjaget arbejde, men afgørende er, om problemerne aktuelt kan sættes i direkte forbindelse med sikkerhed og sundhed; herefter ansås det ikke godtgjort, at en funktionærs hævdede psykosomatiske sygdom udsprang af, at hun i forbindelse med sit arbejde havde været udsat for sådanne direkte sundhedsskadelige påvirkninger, at der var grundlag for at gøre arbejdsgiveren ansvarlig i anledning af sygefraværet, hvorfor han frikendtes for et krav om erstatning for svie og smerte).

Gældende ret eller myndighedernes ret

Loven sorterer under Arbejdsministeriet. Men i det daglige er det Direktoratet for Arbejdstilsynet, som på et centralt plan varetager den overordnede styring, planlægning og koordinering af arbejdsmiljøindsatsen. Under Direktoratet for Arbejdstilsynet findes et antal lokale tilsynskredse.

Desuden er organisationerne på arbejdsmarkedet altså integreret i det arbejdsmiljøadministrative system. Det centrale forum for denne medvirken er det nævnte Arbejdsmiljøråd, hvor arbejdsgivere, arbejdsledere og arbejdere har sæde. Dette råd har efter lovens § 66 et vidtgående virkefelt. Det har således bl.a. adgang til at tage alle spørgsmål op, som det finder af betydning for arbejdsmiljøet, til at udtale sig om principielle enkeltsager, til at deltage ved udarbejdelse af regler i henhold til de bemyndigelser, loven indeholder, o.s.v. Desuden er der på brancheplan sikret en partsindflydelse gennem såkaldte branchesikkerhedsråd, der er oprettet inden for en række brancher med hjemmel i lovens § 14. Disse branchesikkerhedsråd har til opgave bl.a. at kortlægge branchens særlige miljøproblemer, bistå de dérværende virksomheder ved løsning af miljøspørgsmål, medvirke til udarbejdelse af brancherettede regelsæt, medvirke til udarbejdelse af vejledninger o.s.v. inden for branchen.

Det er, som det vil kunne forstås, ikke ukompliceret at virkeliggøre intentionerne bag loven:

»Arbejdsmiljøet« dækker som begreb nogle meget vidtfavnende aspekter i det moderne arbejdsliv. I Norge er f.eks. endog personlige opsigelsesregler henført under dette område. Og der lader sig sådan set ud fra den danske lovs formålsbestemmelse ikke sætte nogen logisk begrundet, sikker ydre grænse for, hvilke anliggender der falder inden for »arbejdsmiljø«området. De retsregler, der kan blive tale om at stille op, vil endvidere kunne få betydning i situationer, som funktionelt set er yderst forskelligartede – og griber i øvrigt til dels ind på tværs af de for disse situationer i forvejen opbyggede regelsæt. Samtidig indeholder loven på generelt plan² ikke noget loft for ambitionerne – det er ikke muligt umiddelbart at sige, hvilket niveau arbejdsmiljøet skal have, for at lovens formål er opnået. I den løbende proces, inden for hvilken lovens intentioner skal realiseres, skal der endvidere finde et samvirke sted mellem organisationerne indbyrdes og med forvaltningsmyndighederne under former, som nærmest forudsætter et organisk samvirke, men uden at dette samvirke har nogen efter formålet afpasset form (hvorved bemærkes, at de traditionelle fagretlige sagsbehandlingsveje ikke gælder i disse anliggender).

2. Derimod specificerer forarbejderne til enkelte bestemmelser undertiden dette niveau; især foreligger der en række svar fra ministeren på spørgsmål fra Folketinget.

Ole Hasselbalch

Der er som sagt tale om en »ramme«lovgivning forstået således, at lovens brede angivelser suppleres med mere detaljerede forskrifter udfærdiget af administrationen. De redskaber, der i denne forbindelse forudsættes at komme på tale, er følgende:

Visse centrale forhold er dækket med såkaldte hovedbekendtgørelser fra Arbejdsministeriet. Herved forstås bekendtgørelser, der ud fra overordnede politiske og administrative hensyn lægger niveauet for arbejdsmiljøet inden for et bestemt emneområde (f.eks. arbejdets udførelse, arbejdsstedets indretning, tekniske hjælpemidler og stoffer og materialer). Med hjemmel i en sådan bekendtgørelse vil Direktoratet for Arbejdstilsynet og ministeriet kunne foretage visse yderligere suppleringer, når der måtte være et særligt behov herfor. På denne måde er der kommet mere detaljerede regler til verden dækkende afgrænsede emner (f.eks. hygiejniske grænseværdier, grænser for f.eks. vægt, støj o.s.v.).

Hermed er mulighederne imidlertid ikke udtømte. I den udstrækning, hvori der måtte være behov for en nærmere forklaring af reglerne, udsendes der således eventuelt i tilknytning til bekendtgørelsesmaterialet skriftlige vejledninger. Disse har hidtil især haft form af såkaldte AT-anvisninger og AT-meddelelser (mellem hvilke den indbyrdes afgrænsning er uskarp, idet førstnævnte dog typisk indeholder fortolkninger af gældende regler, medens sidstnævnte som regel angår oplysninger om praksis m.v.). Karakteristisk er, at der er tale om stof, som udsendes i konsekvens af arbejdstilsynets vejledningsforpligtelse, og som altså tilstræber at skabe klarhed over, hvordan en bestemmelse i loven eller en bekendtgørelse *kan* opfyldes i konkrete henseender. Herigennem afskæres adressaterne altså ikke fra at vælge en anden løsning end den i materialet angivne, når blot den er lige så forsvarlig.

Endvidere kan man sådan set til de udfyldende regler henregne de konkrete påbud, Arbejdstilsynet har mulighed for at udstede med hjemmel i lovens § 77, nemlig om at forhold, der konstateres at stride mod loven eller mod regler eller afgørelser i medfør af loven, skal bringes i orden straks eller inden en frist. I denne forbindelse kan tilsynet e.o. øjeblikkelig helt standse arbejdet, standse brugen af en maskine eller lignende. Påbudspraksis er således i allerhøjeste grad afgørende for det materielle arbejdsmiljø.

En overset plads blandt de regler, der udfylder loven, har endelig de såkaldte »normer og standarder«, der omtales i §§ 38, 42, 45 og 48 som noget, parterne er pligtige at følge. Der sigtes herved tilsyneladende til almindelig praksis og kutymen for, hvordan man ordentligvis rent praktisk bærer sig ad, hvilket derfor har betydning for vurderingen af, om der er handlet forsvarligt. Nogen straf-sanktion pålægger loven formelt ikke for manglende overholdelse af normerne og standarderne. Men man kan sige, at de er indirekte sanktioneret derved, at

Gældende ret eller myndighedernes ret

manglende overholdelse meget langt vil indebære, at der ikke kan anses at være handlet forsvarligt.

De omtalte udfyldende regler skal naturligvis holde sig inden for lovens rammer. Men disse rammer varierer en del alt efter emnet:

Nogle af lovens bestemmelser giver således ret detaljerede anvisninger på, hvad der konkret gælder. Som eksempel i denne forbindelse kan fremhæves flere af reglerne i kapitel 9 om hviletid og fridøgn og i kapitel 10 om unges arbejde. Disse er så udførlige, at der ikke er noget indlysende behov for supplerende gennem bekendtgørelse.

Andre af lovens bestemmelser opstiller derimod blot en målsætning i ret brede vendinger. F.eks. kan nævnes § 9 om arbejdsgiverens forpligtelser i relation til det interne sikkerhedsarbejde, § 16, hvorefter arbejdsgiveren skal sørge for, at der føres effektivt tilsyn med, at arbejdet udføres sikkerheds- og sundhedsmæssigt forsvarligt, og § 19, hvorefter han skal sørge for, at samarbejdet om sikkerhed og sundhed kan finde sted, samt deltage heri.

Ikke helt sjældent har lovgiver ikke ment at kunne klare sig med sådanne løse angivelser, hvorfor der er givet hjemmel til at udfærdige en bekendtgørelse indeholdende nærmere regler. Eksempelvis kan nævnes § 8 (om den interne sikkerhedsorganisation), § 12 (om virksomhedernes pligt til at stille sagkyndig bistand til rådighed for sikkerhedsarbejdet), § 13 (om en bedriftssundhedstjeneste), § 14 (branchesikkerhedsråd), § 22 (anmeldelse til Arbejdstilsynet), § 40 (regler om arbejdets gang), § 41 (særligt farligt arbejde), § 43 (indretning af arbejdssteder), § 46 (tekniske hjælpemidler), §§ 50, 51, 53 og 55 (daglig hvileperiode og ugentlig fridøgn), §§ 54 og 56 (arbejdstiden for ledere m.fl.), § 57 (særlig arbejdstid ved farligt arbejde), §§ 60, 61, 62 og 62 a (unges arbejde), § 63 (lægeundersøgelser). Disse forskrifter angiver eventuelt også – i brede vendinger – hvad grundlaget er for udstedelse af en sådan bekendtgørelse (f.eks. § 40: *»hvor hensynet til de ansattes sikkerhed eller sundhed kræver det«*, § 53: *»hvor forholdene gør det nødvendigt«*, § 57: *»ved arbejde, der i særlig grad kan bringe sikkerhed og sundhed i fare«*, § 62 *»hvor forholdene gør det nødvendigt eller ønskeligt«*).

Endelig anvendes undertiden en slags kombinationsløsning, idet en bredere programmerklæring ledsages af en bemyndigelse til ministeren til at udfærdige forskrifter til opnåelsen af det opstillede mål. Som eksempler af denne art kan nævnes § 17, stk. 1 og 2 (arbejdsgiveren skal gøre de ansatte bekendt med farer og sørge for, at de får nødvendig oplæring og instruktion), § 38 (arbejdet skal planlægges, tilrettelægges og udføres således, at det er fuldt forsvarligt), § 42 (arbejdsstedet skal indrettes således, at det er fuldt forsvarligt), § 45 (tekniske hjælpemidler skal indrettes og anvendes således, at de er fuldt forsvarlige), §

Ole Hasselbalch

48 (stoffer og materialer må kun fremstilles og anvendes ved arbejdsprocesser og metoder, der effektivt sikrer de beskæftigede). Bekendtgørelseshjemmelen til disse bestemmelser findes herefter bl.a. i §§ 17, stk. 3, 39, 43, 46 og 49.

Overtrædes loven eller de i henhold til denne udfærdigede bekendtgørelser, vil der kunne blive tale om straf, jf. §§ 82 og 83. Og det samme gælder ved tilsidesættelse af Arbejdstilsynets påbud efter § 77, jf. §§ 82, stk. 1. Derimod knytter der sig ikke en umiddelbar strafsanktion til de vejledninger, anvisninger og meddelelser, der udstedes i tilknytning til loven, men overtrædelse af disse kan få indirekte konsekvenser i form af straf, fordi overtrædelsen konstituerer en tilsidesættelse af lovens almindelige krav om, at der skal være handlet forsvarligt.

I øvrigt kan reglerne – og konkrete påbud – naturligvis få betydning for det civilretlige erstatningskrav, som den skadede medarbejder kan rejse over for sin arbejdsgiver, idet de af domstolene tages som udtryk for, hvad der er forsvarlig fremgangsmåde, i hvert fald når de er detaljerede eller ikke-fortolkningskrævende, eller hvor fortolkningstvivlen dog er afklaret.³

Det regeldannelsessystem, loven instituerer, er altså ganske kompliceret. Det er derfor væsentligt at vide, hvor grænsen går for, hvilke arbejdsmiljøregler der kan udformes på dette grundlag.

Ministerens generelle anordningsmyndighed i så henseende er i princippet begrænset på to leder, nemlig 1) materielretligt, d.v.s. ud fra overvejelser over i hvilken udstrækning de forskrifter der tænkes udstedt, har tilstrækkelig hjemmel i loven eller i h.t. denne udfærdigede forskrifter, og 2) proceduremæssigt,

3. Eksempler: U 1992/199 H (arbejdsgiveren havde ikke fulgt gældende forskrifter til sikring mod utilsigtet påvirkning af nogle betjeningsgreb, og der kunne ikke ses bort fra, at sådan utilsigtet påvirkning var årsag til arbejdsulykke – arbejdsgiveren erstatningspligtig); U 1989/988 H (arbejdsskade ved arbejde under påvirkning af terpentindampe, men der var ingen offentlige forskrifter herimod, og skadevirkningen var kun kendt i snævre videnskabelige kredse; virksomhedens sikkerhedsstandard var i øvrigt høj – ingen erstatningspligt); U 1985/1015 H (arbejdsskade opstået gennem uhensigtsmæssige ventilationsforhold – trods udtalelse fra Arbejdstilsynet om, at ventilationsforholdene var uhensigtsmæssige, uden at der dog var påbudt en ændring, ansås arbejdsstedet ikke uforsvarligt indrettet – ikke erstatningsansvar); U 1984/284 H (ansvar for såkaldt støvlunge opstået gennem arbejde i mange år i et miljø hos arbejdsgiveren, der lå på et niveau under det foreskrevne arbejdshygiejniske for pågældende type virksomhed); U 1982/859 B (ansvar for tømrers faldulykke, idet der ikke var forskriftsmæssigt stillads); U 1976/229 ØL (ansvar for jordskredsulykke, dels fordi gældende afstivningsforskrifter ikke var overholdt, og dels fordi der trods lokal særlig risiko for skred ikke var udvist særlig omhu).

Gældende ret eller myndighedernes ret

d.v.s. gennem pligten til at overholde en bestemt fremgangsmåde for regeludstedelsen, som sikrer, at de berørte parter involveres i udformningen af supplerende forskrifter.

I mangel af konkrete holdepunkter for andet er udgangspunktet for overvejelserne over, hvor langt lovhjemlen rækker, det ambitionsniveau, som groft set udtrykkes i den norm, der anføres flere steder, og hvorefter arbejdsforholdene skal være, som det siges, »fuldt forsvarlige«. Dette forsvarlighedsbegreb sigter i henhold til formålsbestemmelsen i § 1 på de bredere sundheds- og velfærdsforhold. Det er indlysende vanskeligt med dette udgangspunkt at sætte ret mange eksakte grænser for, hvad der kan pålægges arbejdsgiverne.

Ofte vil det mest interessante derfor være fremgangsmåden, der skal følges ved etableringen af de udfyldende regler.

Loven blev som sagt til på baggrund af et fælles oplæg fra arbejdsmarkedets parter. Den blev så at sige skrevet i samarbejdsånd. Lovens rummelighed kan således også ses som en genspejling af denne samarbejdslinie og dermed som repræsenterende en forventning om, at denne ville kunne opretholdes ved den underordnede regeludfærdigelse og med Arbejds miljørådet som katalysator.

Dette er en smuk tanke. Men den lider på det tekniske plan af den skavank, at den ingen mekanisme rummer, hvorudaf konkrete regler lader sig udvinde i de tilfælde, hvor parterne ikke kan blive enige.

Rådet har naturligvis i sådanne tilfælde mulighed for at skyde problemerne fra sig ved at fastholde de brede forsvarlighedsnormer også i de anvisninger, der stilles op i bekendtgørelserne. Spredte tendenser af denne art kan aflæses i de bekendtgørelser, som har set dagens lys. Bekendtgørelse nr. 32 af 29. januar 1979 fastslår f.eks., at særligt arbejdstøj skal anvendes, hvor arbejdet ikke på anden måde kan udføres fuldt forsvarligt. Og særligt arbejdstøj defineres herefter som beklædning, der er nødvendig for, at arbejdet kan udføres fuldt forsvarligt.

Men det kan i almindelighed ikke være dette, der er meningen. Brede anvisninger af den art, nævnte bekendtgørelse betjener sig af, konverterer jo nemlig blot de oprindeligt meget fornuftige intentioner til en uigennemsigtighed, som gør det umuligt såvel for arbejdspladsens parter som for retsorganerne at se, hvad det koncist er, der skal efterleves.

Det er imidlertid let at se, at der kan blive problemer, når mere konkrete regler skal formuleres. Brede »forsvarligheds« og tilsvarende normer kan ikke vække anstød hos nogen, eftersom de levner enhver mulighed for at tænke sit. Denne mulighed for fritænkning er derimod ikke til stede, hvis der opstilles en koncis regel. Samtidig opstår en række vanskeligheder, når en sådan udformes. F.eks. har lønmodtagerpartens organisationsrepræsentanter ikke gennem lovens

Ole Hasselbalch

formuleringer noget redskab til rådighed, ved hjælp af hvilke de internt-politisk kan argumentere for, at forsvarligheden må have en grænse. Interne pressionsgrupper vil følgelig have rige muligheder for gøre deres indflydelse gældende på forhandlerne. Endvidere kan utilfredshed, som måske har en helt anden oprindelse, let kanaliseres over på det vidtfavnende miljøområde og bidrage til at kortslutte beslutningsprocesserne dér. Omvendt er det ofte let for arbejdsgiverne at modargumentere stramninger af reglerne, nemlig med en simpel henvisning til de økonomiske og dermed beskæftigelsesmæssige konsekvenser, der er forbundet hermed.

Uagtet lovgiver altså bevidst har givet Arbejdsmiljørådet en central placering – de endelige regler skulle så at sige fremstå som produkt af rådets indstilling⁴ – kan en sådan samlet indstilling reelt set ikke uden videre ventes. I så fald må ministeren træffe afgørelsen. Men dette indebærer ingen garanti for, at alle relevante synspunkter kommer frem eller bliver taget med i betragtning.

Der er derfor gode muligheder for, at de supplerende arbejdsmiljøforskrifter ikke får den optimale skarphed. Dette bidrager til at accelerere det egentlige retskildeproblem omkring dem:

Bemyndigelsesprincippet indebærer, som det vil kunne forstås, at der skal skabes autoritative regler i bekendtgørelsesform – altså regler der giver lovens endelige indhold (det indhold som også er omgærdet med strafsanktioner).

Når bekendtgørelsesstoffet imidlertid ikke er aldeles klart, må det selvsagt folkeliggøres for at kunne bruges ude »på gulvet«. Derfor suppleres bekendtgørelserne med de ovenfor omtalte trykte vejledninger af forskellig art.

Det er i sådan forbindelse kun naturligt, at udformningen af bekendtgørelse og vejledning koordineres og sideordnes, og at noget af stoffet måske henkydes til behandling i en supplerende vejledning frem for i den trykte bekendtgørelse. Det er også naturligt, at organisationsdeltagelsen udstrækkes til udformningen af det vejledende materiale.

På denne måde vokser imidlertid det autoritative retsgrundlag sammen med materiale, som *retskildemæssigt* burde være irrelevant for borgeren, men som altså ikke nødvendigvis er det. I en vis udstrækning – uden at det dog udadtil kan ses i hvilken – vil de udsendte skriftlige vejledninger jo nemlig kunne opfattes som fortolkningsbidrag til de bekendtgørelser, de angår. De bliver så

4. Se f.eks. flertalsbemærkningerne i betænkning af 10. december 1975 fra arbejdsmarkedsudvalget, hvorefter arbejdsministeren i tilfælde, hvor der kan blive tale om at udfylde loven med bestemmelser, der har store økonomiske konsekvenser for virksomhederne, bør tillægge de udtalelser, der fremkommer fra de rådgivende instanser – d.v.s. Arbejdsmiljørådet – afgørende betydning.

Gældende ret eller myndighedernes ret

at sige sammenlignelige med forarbejderne til de love, der udstedes af Folketinget. I andre tilfælde udtrykker vejledningerne derimod måske alene administrationens (arbejdstilsynets eller ministeriets) egen mening om, hvad der kan indlægges i reglerne; en mening, som kan være blevet til efterfølgende uden accept andetsteds fra og uden sikkerhed for, at tingene ikke kan gøres tilfredsstillende på en helt anden måde. Eksempel: Bekendtgørelse nr. 372 af 15. august 1980 om hviletid og fridøgn blev f.eks. i sin tid udsendt af Arbejdstilsynet med en række bemærkninger. I Arbejdstilsynets oprindelige publikation om hviletidsreglerne var disse bemærkninger endog det primære, medens selve bekendtgørelsen alene optrykkes som bilag. Andre vejledninger adskiller sig derimod ikke meget fra andet af det populære informationsmateriale, der udsendes fra ministerier og styrelser. Alene deres flerfarvetrykte illustrationer og tydeligt journalistiske udformning vil gøre det lidet naturligt at opfatte dem som retskilder.

For det lokale arbejdstilsyn spiller uklarheden om, hvad der er hvad, ikke den store rolle. Samlet udtrykker bekendtgørelsen og de hertil knyttede vejledninger m.v. jo nemlig den overordnede myndigheds (direktoratets) opfattelse af situationen. Og den tjenestebefaling, der ligger heri, er det lokale arbejdstilsyn forpligtet til at følge under alle omstændigheder. Helt anderledes stiller det sig derimod for de borgere – virksomhederne og disses ansatte – reglerne retter sig på se på. For disse melder hjemmelsproblemet sig. I den udstrækning, hvori der ikke er en krystalklar opdeling mellem på den ene side det autoritative bekendtgørelsesmateriale og på den anden de hertil knyttede rent informative vejledninger, cirkulærer m.v., er der jo usikkerhed med hensyn til, hvad grundlaget er for et strafansvar.

Såfremt der er behov for supplerende, autoritativt materiale ud over lovens tekst, bør dette materiale derfor indføres i selve bekendtgørelserne.⁵

5. Nødvendigheden heraf understreges af, at der fortsat opereres med en vis mængde overlevet stof og traditioner fra den gamle arbejderbeskyttelseslovgivning. Dette ældre materiale har i henhold til særlig regel gyldighed, indtil det afløses af nyt. Der er løbende udfærdiget en bekendtgørelse med angivelse af stadig gældende ældre regler – den såkaldte ikraftholdelsesbekendtgørelse. Heraf følger, at tilsynskredsene i det daglige arbejde skal betjene sig af udsendelser og rundsendelser af væsentlig mere uhomogen natur, end beskrivelsen ovenfor af arbejdsmiljølovens system lader ane. Det ældre regeldannelsessystem bygger nemlig på en mangfoldighed af redskaber: Regulativer, publikationer om forskellige forhold, f.eks. hygiejniske grænseværdier, »meddelelser« og interne rundskrivelser fra direktoratet, indgår i en broget blanding med meget andet. Det vil antagelig ofte være naturligt at opfatte lovens forsvarlighedsnormer som knyttet til disse forskellige angivelser. I en ikke uvæsentlig udstrækning er det i hvert fald sandsynligt, at de vil få en slags retroaktiv legitimation som bindende forskrifter for, hvad loven tilsiger.

Ole Hasselbalch

Også de enkelte tilsynskredses daglige aktiviteter påkalder i øvrigt en vis interesse i en diskussion om regeldannelsesmekanismerne på arbejdsmiljøområdet. Særligt én ting er der anledning til at pege på:

Tilsynskredsenes muligheder over for virksomhederne i enkeltsager er ret vidtgående. Især kan – som allerede nævnt – strafsanktionerede påbud eller forbud fra tilsynet efter § 77 komme på tale i anledning af »forhold, der strider mod loven, eller mod regler eller afgørelser i medfør af loven«, henholdsvis når tilsynet »skønner det nødvendigt for at afværge en overhængende betydelig fare for ... sikkerhed eller sundhed«. ⁶ Befinder man sig uden for de tilfælde, hvor der allerede foreligger mere konkrete angivelser med hensyn til, hvad der gælder, bliver tilsynets daglige anvisninger og – når linierne trækkes hårdt op – dets påbud og forbud afgørende for, hvad der rent faktisk skal efterleves. Ganske vist kan påbud i reglen ankes med opsættende virkning, jf. § 81. Men en sådan anke skal man ikke forvente, uden at virksomheden føler sig stærkt provokeret. Medmindre arbejdsgiverorganisationerne griber ind med instrukser til medlemmerne, vil påbudene derfor stort set få de af arbejdstilsynet tilsigtede virkninger også inden for det område, hvor der eventuelt kan rejses retlig tvivl om deres berettigelse.

Direktoratet for Arbejdstilsynet har ikke ønsket at binde tilsynskredsenes til faste retningslinjer for afgivelsen af påbud m.v. vedr. det materielle arbejdsmiljø, men har kun udsendt retningslinjer af mere generel karakter vedr. den fremgangsmåde, der skal følges ved udstedelsen af sådanne. Men der er sådan set basis for, at der kan udvikle sig en påbudspraksis, som vil kunne virke retsdannende uafhængigt af de i loven hjemlede mekanismer for udviklingen af materielle arbejdsmiljøregler.

Facit i dag er således, at vi står med en regelmasse, som ikke er afklaret i forhold til den traditionelle retskildelære, og hvor borgernes – de enkelte arbejdsgiveres og ansattes – muligheder for at overskue deres retstilling er tilsvarende begrænset.

Det blev forudset fra visse sider allerede ved lovens tilblivelse. Ved behandlingen af forslaget til arbejdsmiljøloven i sin tid blev det således gjort gældende, at en så udstrakt anvendelse af bemyndigelsesprincippet og en så bemærkelsesværdig mangel på præcision i formuleringerne som den, der præsenteredes i det nye lovkompleks, var uacceptabel. Der var således, hævdedes det bl.a., efter det foreslåede ikke nogen som helst klarhed om omfanget og rækkevidden af de foranstaltninger, der nu kunne kræves gennemført. Og videre: Det er nu engang Folketingets og ikke organisationernes opgave at afgøre lovenes indhold. ⁷

Gennemgangen ovenfor bekræfter indsigelsens relevans. Det er sådan set rigtigt, at forskrifter om sundhed og sikkerhed burde skabes i Folketinget. Det

6. I øvrigt kan der f.eks. efter § 74 stk. 3, blive tale om, at virksomheden skal betale for undersøgelser iværksat af tilsynet. Endvidere skal arbejdsgiveren efter § 21 på forlangende lade foretage undersøgelser, prøver og besigtigelser, eventuelt ved særligt sagkyndige, for at konstatere, om arbejdsforholdene er sikkerheds- og sundhedsmæssigt forsvarlige.
7. Se mindretalsudtalelserne i betænkning af 10. februar 1975 fra arbejdsmarkedsudvalget.

Gældende ret eller myndighedernes ret

er jo her, de modsatrettede holdninger i samfundet mødes og brydes, og hvor der lægges en balance mellem de involverede hensyn i anliggender, hvor der ingen objektiv målestok er for, hvad det rigtige resultat bør være. Ligeledes er det her, der udmøntes regler, hvis retskildeværdi er utvivlsom.

Det er imidlertid indlysende, at Folketingets muligheder for at overskue forholdene inden for specialområder er blevet mere og mere begrænsede. Dette gælder inden for arbejds(miljø)retten, det gælder inden for skatteretten og det gælder inden for et voksende antal andre felter. Fastholdes i sådanne tilfælde regeldannelsen på folketingsniveau, vil man enten slet ikke komme nogen vegne, eller det vil ende med (lov)regler, som kun mådeligt eller slet ikke modsvarer det praktiske livs behov.

Det er imidlertid også indlysende, at der savnes en grundig gennemtænkning af, hvad en udvikling i denne retning vil indebære for forholdet mellem den af myndighederne praktiserede ret og så den ret for borgerne, der følger af den gammelkendte retskildelære.

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

Af professor Mette Neville, ph.d.

Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus¹

1. Indledning

Selskabsretten blev tidligere dyrket som en del af formueretten. Det øgede antal aktieselskaber – og fra 1973 anpartsselskaber – og den intensive regulering heraf har medført, at aktie- og anpartsselskabsretten, herunder børsretten, efterhånden har revet sig løs fra formueretten og udviklet sig til et selvstændigt forskningsområde. En stor del af selskabsretten, nemlig de ulovregulerede selskabsformer, er dog fortsat dybt forankret i formueretten.² Forskningsmæssigt har der med tiden udviklet sig næsten vandtætte skodder mellem de ulovregulerede selskaber og de lovregulerede selskaber – primært aktie- og anpartsselskaberne.

Med dereguleringen af anpartsselskaberne i 1996 er grænsen mellem anpartsselskabsretten og personselskabsretten imidlertid blødt op. Desuden har dereguleringen bragt anpartsselskaberne nærmere selskabsrettens rødder i formueretten, forstået på den måde, at gældende ret, såfremt kontrakten er tavs, skal fastlægges på grundlag af forskellige – herunder obligationsretlige – retsgrundsetninger.

1. Professor Aage Michelsen fungerede i perioden 1990-1993 som vejleder på mit ph.d.-projekt "Boligfællesskaber i selskabsform", (Gad 1993). Jeg skylder ham stor tak for inspirerende og engageret vejledning.
2. Det gælder som bekendt interessentskaberne, kommanditselskaberne, andelsselskaberne og s.m.b.a.'erne, og der hersker fortsat et princip om selskabsretlig kontraktsfrihed inden for selskabsretten. Selskaberne er omfattet af Lov om erhvervsdrivende virksomheder, som dog primært har karakter af en registreringslov.

Mette Neville

Dereguleringstendensen er ikke begrænset til Danmark. Der synes i høj grad at være tale om en international tendens, der er karakteriseret ved indførelse af større aftalefrihed vedrørende selskabets interne forhold.

Større aftalefrihed slipper i vidt omfang selskaberne ud af en reguleringsmæssig spændetrøje og gør dem mere fleksible. Det er imidlertid vigtigt at overveje, hvilken dereguleringsmetode der er mest hensigtsmæssig. En uhenigtsmæssig metode kan have juridiske og økonomiske konsekvenser, som gør, at dereguleringen virker modsat hensigten.

I denne artikel sættes fokus på nogle forskellige dereguleringsmetoder. Det vurderes, i hvilket omfang de er egnede til at opfylde den målsætning, der ligger til grund for dereguleringen.

2. Baggrunden for dereguleringsbølgen.

Selskabsretlig deregulering med det sigte at indføre større aftalefrihed er ikke et isoleret dansk fænomen. Der er en klar international tendens i retning af større aftalefrihed, især for så vidt angår de små selskaber,³ jf. afsnit 4.1.

Det er svært at sige noget generelt om årsagen til, at man globalt diskuterer og gennemfører deregulering så intenst, som tilfældet er. Det er da heller ikke sikkert, at der er tale om en enkelt årsag, eller at årsagen er den samme i forskellige lande og verdensdele. I EU synes dereguleringsbølgen i vidt omfang forårsaget af et pres fra erhvervslivet, som har kritiseret den nationale selskabslovgivnings manglende tilpasning til erhvervslivets aktuelle behov.

Dette har affødt en diskussion i teorien om, hvorvidt en øget lovregulering egentligt er et gode, eller om vi med den meget detaljerede regulering bevæger os i en retning af en overregulering, som virker »udviklingshæmmende« på erhvervslivet og dermed den økonomiske udvikling. Det har været anført, at der nu i stedet er behov for en deregulering, så der opnås større aftalefrihed og fleksibilitet.⁴ Det primære mål med dereguleringen er at tilpasse lovgivningen til virksomhedernes behov og derved opnå en mere erhvervsfremmende lovgivning.

I USA diskuteres reguleringsgraden og metoden også intenst. Diskussionen har især en central placering i law and economics teorien, hvor man særligt fokuserer på spørgsmålet om, hvordan man ud fra en retsøkonomisk synsvinkel opnår en effektiv regulering, jf. nærmere afsnit 3.1. De amerikanske diskussioner er interessante, fordi man i høj grad kobler spørgsmå-

3. For så vidt angår de børsnoterede selskaber kan man næsten spore den modsatte tendens.

4. Jf. f.eks. *Wouters* vedr. S.P.R.L. i Belgien i *The European private Company*, s. 181 ff. Se endvidere *Patfield* i *Perspectives on Company Law*: bind 1, s. 2 ff.

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

let om reguleringens indhold og reguleringsmåde sammen med spørgsmålet om selskabets natur. Et eksempel herpå er kontraktteorien, som omtales nærmere nedenfor afsnit 3.1 og 4.2. Ifølge kontraktteorien er selskabet ikke en selvstændig enhed, men blot et nexus of contracts.⁵ Selskabet er som følge heraf et rent privat anliggende, hvilket afspejles i synet på lovgivningen, dvs. reguleringens indhold og reguleringsmetoden, jf. afsnit 4.3. Kontraktteorien er udviklet i starten af 1980'erne og har siden indtaget en central placering i både økonomisk og juridisk teori.⁶

I Europa har diskussionen om deregulering ikke på samme måde været knyttet sammen med fastlæggelsen af selskabets natur. Dette skyldes antageligt, at der er en rimelig fast holdning til, at selskabet er en enhed, og at selskabslovgivningen skal varetage hensyn til andre interessenter end aktionærerne. Dette er både tilfældet i Danmark og i Europa generelt, jf. nedenfor afsnit 4. Om selskabet betragtes som en enhed eller blot en samling af kontrakter, er dog ikke alene et spørgsmål af rent teoretisk interesse. F.eks. medfører det, at hele retsgrundlaget skal findes i kontraktsretten og at alle de aftaleretlige grundsætninger som f.eks. bristede forudsætninger uden videre kan anvendes.

5. Teorien har sine rødder i den neoclassiske økonomi, herunder særligt Coases' teorier, f.eks. *Coase: Nature of the Firm*, 4 *ECONOMICA* 386 (1937).
6. Selskabet er blot "a metaphor for a conglomeration of a series of voluntary agreements among the various participants in the enterprise", jf. f.eks. *Alchian/Demsetz: Production, Information Costs and Economic Organization*, *American Economic Review* 62:1972, s. 777, *Jensen and Meckling: Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure* i *Journal of Financial Economy* 3:1976, s. 305 ff. Se også f.eks. *Bratton* i *Cornell Law Review* 1989, vol. 74, s. 407 ff., *Easterbrook & Fischel* i *Columbia Law Review*, 1989, s. 1416 ff., *McChesney: Columbia Law Review*, 1989, s. 1536 ff, og *Gordon: Columbia Law Review*, 1989, s. 1531 ff. Både i økonomisk og juridisk teori beskrives selskabet som en samling af udtrykte eller stiltiende (forudsatte) kontrakter. Der er dog forskel på, hvorledes økonomer og jurister opfatter begrebet kontrakt. Jurister fokuserer på kontraktens indhold og pligter, der kan udledes heraf, og som kan håndhæves af domstolene. I økonomisk teori er begrebet kontrakt langt bredere og hænger ikke nødvendigvis sammen med muligheden for håndhævelse ved domstolene. Man fokuserer på den gennemtvungelse, der sker gennem markedsmekanismer, jf. f.eks. *Gordon: Columbia Law Review*, 1989, s. 1531. Begrebet "nexus of contract" blev indarbejdet gennem *Jensen & Meckling: Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure*, 3 *J. Fin. Econ.* 305, 310-311 (1976), f.
Her skal blot opregnes nogle få yderligere bidrag: *Økonomi: Baysinger & Butler, The Role of the Firm*, 26 *J.L. & Econ.* 1 (1983), *Fama & Jensen: Separation of Ownership and Control*, 26 *J.L. & Econ.* 301 (1983), *Jensen & Meckling: Transaction-Cost Economics: The Contracting Process*, 21 *J.L. & Econ.* 297 (1978). Juridiske bidrag til kontraktteorien: *Butler: The Contractual Theory of the Corporation*, 11 *GEO. MANSON L. REV.* 99, 1989, *Butler & Ribstein, State Anti-Takeover Statutes and the Contract Clause*, 57 *U. CIN. L. REV.* 611 (1988), *Easterbrook & Fischel: The Economic Structure of Corporate Law*, 1991, *Fischel: The Corporate Governance Movement, Assets and Resistance to Tender Offers*, 73 *VA. L. REV.* 701 (1987), *Ribstein: An Applied Theory of Limited Partnership*, 37 *EMORY L.J.* 837 (1988)

Mette Neville

Behovet for større aftalefrihed er især blevet fremhævet i relation til de små selskaber. Det har været anført, at den eksisterende lovgivning ikke er egnet til at regulere små selskaber, da den er for kompliceret og omfangsrig og typisk sigter på at regulere selskaber med en struktur, der ligner store kapital-selskaber. Man synes nu at have erkendt, at de små selskaber adskiller sig væsentligt fra de større selskaber med et deraf følgende andet reguleringsbehov.

Der er typisk tale om selskaber med en begrænset ejerkreds, og der er typisk *sammenfald mellem kontrol og risiko*. Det er ofte sågar en væsentlig forudsætning for selskabsdeltagelsen, at der opnås indflydelse på ledelsen af selskabet. Herudover er mange små selskaber karakteriseret ved, at der består personlige relationer mellem deltagerne, enten i form af familierelationer eller venskaber, og de opfatter typisk hinanden som partnere. Endeligt er profitmaksimering ikke det eneste optimalitetskriterium. Forrentning i form af udbytte er ofte sekundær i forhold til lønindtægten, og selskabsdeltagelsen bygger da også ofte på en forudsætning om, at der opnås ansættelse i selskabet. Disse karakteristika medfører, at de små selskabers reguleringsbehov ofte minder mere om interessenskabernes end om de større aktieselskabers.

For så vidt angår de små og mellemstore virksomheder (SMV) har EU i en årrække haft et aktionsprogram,⁷ hvoraf et af initiativerne er, at det henstilles, at medlemsstaterne forenkler aktieselskabslovgivningen for så vidt angår mindre virksomheder. Dette indebærer, at det tillades, at der er et meget begrænset antal aktionærer, at reglerne om selskabets ledelse forenkles (herunder ved at der ikke nødvendigvis skal være et tilsynsråd (bestyrelse)), samt at man lempes på kravne til årsregnskaberne.

Man kan måske sige, at allerede indførelsen af subsidiaritetsprincippet i højere grad end tidligere har gjort det muligt at indføre mere fleksible lovgivninger, idet direktiverne nu – som det er tilfældet med 13. direktiv – primært indeholder rammebestemmelser, som efterlader masser af plads for de nationale lovgivere til at regulere eller indføre aftalefrihed for deltagerne. I relation til de anpartsselskabslignende selskaber har dette imidlertid ikke haft den store betydning, da disse ikke er omfattet af det selskabsretlige harmoniseringsprogram.

3. Formålet med selskabslovgivningen

En vurdering af, hvorvidt det er hensigtsmæssigt gennem deregulering at indføre større aftalefrihed, og i givet fald på hvilke områder, må ske i lyset af formålet med selskabslovgivningen.

7. Se det tredje flerårige program for SMV'er i Den Europæiske Union KOM (96) 591. Se nærmere om programmet *Karsten Engsig Sørensen & Poul Runge Nielsen: EU-retten 2, 1999, s. 105 ff.*

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

Generelt må selskabslovgivningen i Europa siges at have en multifunktionalitet. Oprindeligt har målsætningen været, at selskabslovgivningen skulle tilvejebringe en rimelig beskyttelse af dels selskabets ejere og potentielle investorer, dels af selskabets kreditorer. Erhvervsskandalerne har været medvirkende til, at lovgivningens beskyttelsesregler gradvis er blevet mere og mere detaljerede med øget reguleringsgrad til følge.⁸ Lovgivningen har således i vidt omfang haft karakter af misbrugslovgivning.⁹

Også medarbejdernes interesser varetages i et vist omfang. Reglerne om medarbejderrepræsentation (AL § 49 og Apl § 22) sikrer medarbejderne indsigt i og indflydelse på selskabets drift, og i en lang række andre bestemmelser ligger opfordringer til at tilgodesee medarbejderne.¹⁰

Det forhold, at hensynet til medarbejderne afspejles i loven, indebærer antageligt, at ledelsen kan varetage medarbejderinteresser, selvom det måske betyder et mindre overskud i selskabet. Målsætningen for ledelsens arbejde er ikke nærmere fastlagt i selskabslovgivningen. Ledelsen skal varetage selskabets interesse, men *selskabsinteressen* er ikke fastlagt i selskabslovgivningen, og synes ikke at være et entydigt begreb. Der synes således politisk/lovgivningsmæssigt at eksistere to grundliggende opfattelser af, hvilke interesser ledelsen skal varetage, nemlig henholdsvis en *share-holder-model*, ifølge hvilken ledelsen alene skal varetage aktionærernes interesser, som ofte vil være profitmaksimering, og en *stake-holder-model*, ifølge hvilken ledelsens opgave er udvidet til også at omfatte varetagelse af andre selskabsinteressenters interesser. Selvom det ikke klart fremgår af f.eks. den danske aktie- eller anpartsselskabslov, hvad der nærmere ligger i varetagelse af selskabsinteressen, må det forhold, at loven er "gennemsyret" af forskellige regler om medarbejderfordele samt reglerne om medarbejderrepræsentation, antageligt medføre, at varetagelse af andre hensyn end hensynet til aktionærerne er omfattet af ledelsens arbejde.¹¹

8. Jf. f.eks. *Krüger Andersen: Aktie- og anpartsselskabsret*, 5. udg. s. 38.

9. Jf. også f.eks. *Krüger Andersen* i NTS nr. 3/1999, s. 3 ff.

10. Som eksempler kan nævnes muligheden for indførelse af overskudsdelings ordninger med almindeligt vedtægtsændringsflertal (2/3 af de afgivne stemmer og 2/3 af den på generalforsamlingen repræsenterede stemmeberettigede kapital), jf. AL § 79, stk. 2 jf. § 78 (Apl § 34, jf. § 33), udstedelse af medarbejderaktier til farvørkurs med mulighed for at låne medarbejderne penge til erhvervelse af aktierne (AL § 115 a og Apl § 50). Ordninger kræver ganske vist beslutning på generalforsamlingsniveau, men afspejler dog lovgivers positive holdning til, at man tilgodeser medarbejderne.

11. Se nærmere *Neville* i NTS nr. 1/2000, s. 72 ff. Der er enighed om, at ledelsen skal varetage selskabsinteressen, men der er langtfra enighed om indholdet af dette begreb, jf. også *Engsig Sørensen: Harmoniseringen af aktieselskabers struktur*, afsnit 3.2 med henvisninger i *Selskabers Organisation*, red. Krüger Andersen, Djøf 1997.

Den klassiske opfattelse er, at aktionærerne som ejerkreds er berettiget til hele overskuddet, og at selskabet derfor kun skal drives i aktionærernes interesser ud fra en Shareholder Wealth Maximation teori, jf. f.eks. *Stokes* i *Legal Theory and Commom Law*, (red. Twining) 1986, s. 178, *Shans Christensen: Conteste Take-overs* i *Danish Law*, 1991, s. 294 og *Fog, Moalem og Schjelde* i *Justitia* nr. 1/1997, s. 34 ff. Ifølge the Corporate Wealth

Mette Neville

Fastholder man det europæiske udgangspunkt, at selskabslovgivningen skal varetage og afbalancere hensynene til mange forskellige interessegrupper, f.eks. selskabsdeltagere, kreditorer, medarbejdere mv., betyder det antageligt, at præceptive regler er nødvendige. Det har vist sig specielt at være tilfældet med hensyn til selskabernes eksterne forhold, f.eks. beskyttelsen af selskabets kreditorer. Det betyder også, at lovgivningen nødvendigvis vil have et vist omfang og kompleksitet. Man kan gennem løbende revidering forsøge at lette den strukturelle kompleksitet, men lovens omfang kan det være svært at skære væsentligt ned på.

På områder, hvor der ikke eksisterer grundliggende beskyttelseshensyn, er det muligt at indføre en større grad af aftalefrihed. Med hensyn til det *interne* forhold mellem deltagerne betinger hensynet til kreditorer, medkontraahenter mv. ikke et stort antal komplicerede bestemmelser, hvorfor reguleringen af selskabets interne forhold i vidt omfang kan delegeres til selskabsdeltagerne.

Selvom selskabets interne forhold synes at være et egnet område for regulering gennem parternes aftale, betyder det ikke nødvendigvis, at der slet ikke skal findes præceptive lovregler eller ufravigelige retsgrundsætninger. For traditionelle jurister forekommer det naturligt, at lovgivningen f.eks. indeholder bestemmelser om minoritetsbeskyttelse samt sætter grænser for ledelsens dispositioner. En helt grundliggende minoritetsbeskyttelse ligger f.eks. i lighedsgrundsætningen, generalklausulerne samt begrænsningerne i majoritetens mulighed for at pålægge minoriteten yderligere forpligtelser eller fratage dem velerhvervede rettigheder,¹² som alle er kodificerede i selskabslovene. På samme måde synes det naturligt at beskytte aktionærerne mod opportunisme fra ledelsens side, f.eks. ved at pålægge ledelsen loyalitetspligt.

Nogle retsøkonomer har imidlertid en anden opfattelse mht. behovet for præceptive regler. Tilhængerne af den rene kontraktsteori finder således, at aftalefriheden bør gælde ethvert

Maximation Model skal ledelsen ikke kun tilgodese aktionærernes interesser, men selskabssfæren, dvs. også medarbejdernes, kreditorernes og sågar samfundets interesser, jf. *Fog, Moalem og Schelde* i *Justitia* nr. 1/1997, s. 36 f, *Werlauff*: *Selskabsmasken* 1991, s. 67 ff, *Schans Christensen*: *Contested Take-overs in Danish Law*, 1991, s. 296 og *Neville* NTS nr. 1/2000, s. 72 ff.

12. Dette er en almindelig gældende selskabsretlige grundsætning, ifølge hvilken man ikke uden de pågældendes samtykke kan fratage dem deres velerhvervede rettigheder. For aktieselskabernes vedkommende har med § 79, stk. 2, svækket aktionærernes beskyttelse mod indgreb i velerhvervede rettigheder med henblik på at lette selskabernes muligheder for strukturtilpasninger. F.eks. kan der indføres omsættelighedsbegrænsninger med 9/10 flertal. De aktionærer, der har modsat sig beslutningen på generalforsamlingen, kan kræve, at selskabet indløser deres aktier., jf. § 81 A.

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

forhold, og man bør således også kunne fravige regler om f.eks. ledelsens loyalitetspligt, forbuddet mod insider-trading mv.

3.1. Økonomisk effektiv lovgivning

Lovgivningsreformer med det sigte at gøre lovgivningen erhvervsvenlig bør ikke alene basere sig på juridiske analyser af erhvervslivets behov, reguleringsindhold og metode. Man bør ligeledes analysere, hvilken reguleringsmetode der er mest effektiv ud fra en økonomisk synsvinkel. *Judith Freedmann*¹³ beskriver begrebet effektivitet således:

“... the economist’s focus seeing the primary objective of legal business framework as facilitation of growth and efficiency, concentrating on those small businesses which might one day be mediumsized or larger. The only issue then would be the degree of regulation necessary to balance this facilitative mission.

Det betyder dog ikke, at økonomiske vurderinger skal være eneafgørende, men blot at de skal indgå som en faktor blandt flere. Såfremt man fastholder, at selskabslovgivningen skal varetage en lang række beskyttelseshensyn, udelukker det en regulering på grundlag af rent økonomiske vurderinger. Ud fra en juridisk synsvinkel synes det endvidere ikke hensigtsmæssigt udelukkende at fokusere på vækst og profit, da profitmaksimering og for den sags skyld vækst ofte ikke er de primære optimalitetskriterier i små selskaber.¹⁴

Økonomiske vurderinger kan og bør dog indgå i forbindelse med gennemførelsen af forskellige selskabsreformer.

Såfremt man vil indføre aftalefrihed med det sigte at gøre selskabsformen til en mere attraktiv ramme for erhvervsvirksomhed, bør f.eks. omkostningssiden indgå ved valg af dereguleringsmetode. Mange stiftere af små selskaber har begrænsede økonomiske ressourcer, og de har derfor sjældent råd til dyr professionel rådgivning. Aftalefrihed kan måske nok ud fra en juridisk synsvinkel give større fleksibilitet, men det hjælper intet, såfremt transaktionsomkostningerne er så store, at parterne ikke udnytter aftalefriheden.

På et mere overordnet plan bør man ved udformningen af selskabslovgivningen vurdere, hvorledes lovgivningen kan være med til at sikre, dels at *erhvervslivets ressourcer* ud fra en samfundsøkonomisk synsvinkel udnyttes bedst mulig, dels at selskabets ressourcer udnyttes bedst muligt.

13. I *The Role of Law*.

14. *Judith Freedmann* anfører således i *The Role of Law*: “... the law should not inhibit growth for whose aim this is, but neither should it be geared only to growth businesses”.

Mette Neville

Dette er et af de centrale punkter i corporate governance-debatten,¹⁵ som dog primært har sigtet på de børsnoterede selskaber. Man diskuterer her ofte, om der er behov for, at der lovgivningsmæssigt indføres regler, der sætter grænser for ledelsens adfærd, eller om markerne er effektive nok til at kunne "disciplinere" ledelserne. Man har her især fokuseret på problemstillingen, hvordan aktionærene sikrer sig, at selskabet drives i deres interesse, når ansvaret overlades til en professionel ledelse. Denne problemstilling er central i selskaber med spredt ejerkreds. Når ejerskabet er fragmenteret, bliver det både sværere at kontrollere ledelsen og at gribe ind over for en ineffektiv udnyttelse af selskabets ressourcer. Denne problemstilling synes imidlertid ikke at være den mest centrale i relation til den danske corporate governance debat.¹⁶ Spredt ejerskab er ikke den dominerende ejerstruktur i større selskaber i Danmark. Den typiske ejerstruktur er koncentreret ejerskab, hvilket betyder, at kontrolproblemet ikke er det samme. Store aktionærer har større incitament til at kontrollere ledelsen end små aktionærer og har også reel mulighed for at gribe ind gennem udnyttelse af stemmeretten. I selskaber med en kontrollerende aktionær vil der således ikke være samme kontrolproblem i forhold til ledelsen som i selskaber med spredt ejerkreds. Det koncentrerede ejerskab medfører imidlertid andre problemer, som i højere grad har karakter af konflikter mellem aktionærene. Der er således en risiko for, at den kontrollerende aktionær vil udnytte sin magt til at skaffe sig fordele på minoritetens bekostning.

Diskussionen om effektiv udnyttelse af ressourcerne har ikke været ført for så vidt angår de små selskaber, og man kan stille spørgsmålet, om det overhovedet har noget formål at diskutere effektiv udnyttelse af selskabets ressourcer, når der ikke er noget marked til at sikre en effektiv udnyttelse. I lyset af at langt den overvejende del af selskaberne ikke er børsnoterede, synes det imidlertid yderst relevant at diskutere, om man via lovgivningen kan sikre eller forbedre selskabets effektivitet.¹⁷

4. Forskellige dereguleringsmetoder

4.1. Eksempler på dereguleringsbølgen og dereguleringsmetoder

I de følgende afsnit gives en række eksempler på dereguleringen af selskabslovgivningen, som samtidig illustrerer forskellige dereguleringsmetoder. Metodernes fordele og ulemper analyseres i afsnit 4.2.

15. Corporate governance er ikke et begreb med et normativt indhold. Det kan helt overordnet beskrives som en kombination af de kontrolmekanismer, som vil påvirke selskabets målsætning, adfærd og performance, jf. *Steen Thomsen: Selskabsstyring (corporate governance) i dansk perspektiv. Et manuskript til et seminar i Det Økonomiske Råds Sekretariat, februar 1999.*

16. Jf. *Neville: Ejerstrukturer og Corporate Governance*, i NTS nr. 1/2000, s. 72 ff.

17. Jf. *Neville: Ejerstrukturer og Corporate Governance*, i NTS nr. 1/2000, s. 72 ff.

4.1.1. Norden

I Danmark ændrede man i 1996 anpartsselskabsloven. Man ønskede at tilpasse anpartsselskabsloven til de små selskabers særlige behov.¹⁸ Forenklingen kan sammenfattes således, at reguleringen af selskabets interne forhold og formalforskrifter er begrænset mest muligt, mens bestemmelserne, der tilsigter at betrygge selskabets kapitalforhold, er opretholdt og på nogle punkter styrket.¹⁹ Endvidere fandtes det hensigtsmæssigt at opretholde bestemmelserne i anpartsselskabsloven om selskabets stiftelse og ophør, dog i en forenklet og moderniseret form.

Dereguleringen blev gennemført ved, at en lang række bestemmelser vedrørende selskabets interne forhold blev ophævet.²⁰ Nogle med begrundelsen, at deres indhold allerede følger af almindelige retsgrundsætninger. Andre for at give større aftalefrihed på området, ofte med den tilføjelse, at grænserne må fastlægges ud fra almindelige retsgrundsætninger.²¹

Norge gennemførte i 1997 en større selskabsreform som led i sin deltagelse i EØS-aftalen.²² Ved reformen indførtes – i tråd med de fleste EU-lande – to lovsystemet, således at Norge nu også har to selskabsformer med begrænset ansvar, nemlig henholdsvis aksjeselskapet og allmennaksjeselskapet. I Norge var det også et mål at opnå en forenkling af loven for at gøre den mere brugervenlig. Man vurderede imidlertid – i modsætning til Danmark – at det var uhensigtsmæssigt at udelade i og for sig nyttige bestemmelser, blot fordi de var deklaratoriske. Man lod derfor aksjeselskabsloven, som skal regulere de

18. Loven bygger i et vist omfang på selskabsretspanelets forslag til en forenkling af anpartsselskabsloven i betænkning 1251/1993, men man er dog på nogle punkter gået videre i loven end i panelets forslag. Industriministerens kommissorium til selskabsretspanelet var i sin tid at vurdere mulighederne for en væsentlig forenkling af loven, således at denne kun omfattede de nødvendige præceptive regler og et begrænset deklaratorisk regelsæt.
19. Som anført i bemærkningerne til loven har det været retningsgivende for de foretagne forenklinger, at det regelsæt, der opretholdes, skal bidrage til at sikre, at der blandt selskabsdeltagerne, over for samhandelspartnere, kreditorer og offentlige myndigheder ikke hersker tvivl om ansvar og retsstilling. På øvrige områder overlades det til ejerkredsen selv at aftale sig frem.
20. Se bemærkningerne til lovforslag 199, pkt. 2.a, s. 17.
21. Se mere indgående om forenklingens indhold *Neville: Fokus på små selskaber*, i Selskabers organisation, red. Paul Krüger Andersen, Djøf 1997, s. 25 ff og *samme* i Revision og Regnskabsvæsen nr. 5/1996, s. 19 ff, *Søren Friis Hansen: Anpartsselskaber efter 1996-loven*, GadJura 1998.
22. Loven bygger på NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning.

Mette Neville

mindre²³ selskaber, regulere de mest centrale problemer, der kan opstå i små selskaber. Resultatet blev en lov med mere end 350 paragraffer. Flexibiliteten opnåede man ved at gøre en stor del bestemmelserne vedrørende de interne forhold deklaratoriske.²⁴

4.1.2. Øvrige Europa

Nogle EU-lande har allerede dereguleret selskabslovgivningen for at tilpasse den til erhvervslivets behov. Andre lande er i gang med reformer, mens en række lande fortsat overvejer, om og især hvordan de skal deregulere.

23. Man fravalgte i Norge en opdeling efter betegnelserne små og store selskaber, idet de små selskaber dækker over alt fra små enmandsaktieselskaber til selskaber, der størrelsesmæssigt – mht. antal af ansatte og omsætning – er lige så store som mange børsnoterede selskaber. Det anføres dog i NOU 1996:3, s. 15, at hovedtyngden af aktieselskaber må betegnes som små og mellemstore selskaber med et forholdsvis lille antal aktionærer, som ofte har en gennemgående langvarig og nær tilknytning til selskabet. Adskillelsen mellem de to selskabstyper er knyttet til spredningen af aktierne og adgangen til at indhente kapital gennem offentligt udbud af aktier. Der er valgfrihed mellem de to selskabsformer.

24. I Sverige har man fortsat kun en lov – aktiebolagslagen – som skal regulere både de store og små selskaber. Pr. 1. januar 1995 foretoges dog i aktiebolagslagen en opdeling mellem de private og de offentlige bolag, jf. nærmere *Skog* i Nye tendenser i skandinavisk selskabsret, 1995, s. 58 ff. Det private bolag tager sigte på mindre virksomheder med en lille deltagerkreds, mens de offentlige bolag sigter på at være ramme for større virksomheder med et større antal deltagere. Med mindre andet er angivet i aktiebolagslagen, gælder lovens bestemmelser begge typer bolag. De vigtigste forskelle er, at de private bolag ikke kan børsnoteres. Der stilles i offentlige bolag krav om en minimumskapital på 500.000 SEK, mens der alene er krav om en kapital på 100.000 SEK i private bolag. Dermed synes samme tendens i retning af større aftalefrihed ikke at være slået igennem i Sverige.

Tilbage i først i 1970'erne diskuterede man i Sverige behovet for, at en- og fåmandsvirksomheder kunne drive virksomhed i selskabsform uden personligt ansvar, hvilket man i SOU 1971:15 så med velvilje på. I forbindelse med prop. 1973:93 skiftede man imidlertid mening og holdningen var – som også anført af *Borum* i U 1974 B, s. 375f. – at selskaber, som ikke havde behov for 50.000 SEK i kapital, burde drive erhvervsvirksomhed i f.eks. Handels-selskabsform (med personligt ansvar). Se i denne retning også *Rodhe* i Svensk Jurist Tidning 1974, s. 1-10. I SOU 1978:66 konkluderede udvalget, at der burde indføres en selvstændig selskabsform for små selskaber. Som begrundelse henviste særligt til, at der gør sig forskellige hensyn gældende i henholdsvis små og store selskaber, f.eks. med hensyn til aktiernes overdragelighed og minoritetsbeskyttelse. Desuden anførte udvalget, at hensynet til at lovens overskuelighed burde føre til en sondring mellem de to selskabsformer. Endvidere påpegede man, at det derved også ville blive lettere at tilpasse loven til de små selskabers særlige behov, hvilket ville kunne få en positiv indflydelse på nyetableringer. Man valgte dog, på trods af det af udvalget anførte, at bibeholde en lov.

Også Finland har valgt at fortsætte med enlovssystemet til trods for, at det skønnes at mellem 90-95% af alle aktieselskaber kan henføres til kategorien små selskaber, jf. Bygglin & Lindhold "Hur langt bör aktiebolagsstiftningen anpassas efter småbolagens behov?" i TFT 1999, (205) s. 212.

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

I Frankrig har der i flere år været en selskabsreform på vej vedrørende de små selskaber. Justitsministeriet har nedsat en kommission, som skal udforme et reformforslag. Man forventer, at det vil blive forelagt Parlamentet i år 2000,²⁵ og at det også vil øge fleksibiliteten betydeligt for de omfattede selskabstyper. Frankrig har imidlertid påbegyndt dereguleringen²⁶ ved i 1994 at indføre en ny selskabsform med betegnelsen SAS (Société par actions simplifiées).²⁷ SAS'et er karakteriseret ved at have aktieselskabets begrænsede hæftelse, men person-selskabets fleksibilitet.²⁸ Sigtet med selskabsformen var at skabe en velegnet ramme for virksomheders fælles datterselskaber stiftet med henblik på grænseoverskridende aktiviteter.²⁹ Man ønskede at styrke Frankrigs konkurrencedygtighed som hjemland for internationale virksomhedssamarbejder.³⁰ På grund af den begrænsede hæftelse har man af hensyn til især tredjemand opstillet nogle præceptive regler vedrørende f.eks. selskabets kapitalforhold. Aftalefriheden er gennemført vedrørende forhold, som alene berører deltagerne, f.eks. selskabets organisatoriske struktur.

Det følger af loven, at generalforsamlinger ikke nødvendigvis skal afholdes. Ledelsesmæssigt kan man vælge at have en direktion og/eller en bestyrelse, eller man kan vælge helt at se bort fra disse ledelsesorganer og i stedet indføre en ledelsesform, hvor samtlige deltagere tager del i ledelsen. Ledelsesmedlemmer kan gøres uafsættelige mv. I vedtægterne fastlægges man selv eventuelle quorumkrav og regler om, med hvilket flertal beslutninger skal træffes.

25. Det kan nævnes, at der også i denne periode er lavet et større forskningsprojekt om selskabslovgivningen af senator Pierre Marini.
26. SAS-lovgivningen er kraftigt inspireret af det hollandske Besloten Vernootschap (BV), der er karakteriseret af stor fleksibilitet og derfor er populært som ramme for netop virksomhedssamarbejder. Se f.eks. *Andreas Pense: Die personalistische Eurokapitalgesellschaft der Unternehmenskooperation in der EU*, 1997, s. 112.
27. Som er reguleret ved lov 1994-1 af 3. januar 1994. *Journal Officiel de la République Française* 4.1.1994.
28. SAS-selskabet er en selvstændig selskabsform og kan således – uanset lovens henvisninger til aktieselskabsloven – ikke karakteriseres som en undergruppe af aktieselskaberne. Henvisningerne til aktieselskabslovgivningen synes at have baggrund i et ønske om, at stille SAS-selskabet skattemæssigt som et aktieselskab, jf. *Guyon ZGR nr. 3/1994*, s. 553 ff.
29. Jf. f.eks. *Guyon* i *ZGR nr. 3/1994*, s. 551 ff og *Hébert* i *The European private Company*, s. 93 f. GIE (den franske type af den europæiske firmagrube) havde egentlig det sigte, at den skulle fungere som ramme for sådanne samarbejder, men da den ikke gennem erhvervsdrift må indtjene overskud, og hæftelsen er personlig, er den ofte uegnet som samarbejdsform.
30. Helt konkret havde man oplevet, at forskellige typer af joint ventures, hvori der indgik store franske selskaber, var "flyttet" til udlandet, især Holland.

Mette Neville

Loven er i det hele taget yderst kortfattet. Reglerne for Société Anonyme finder – med undtagelse af art. 89-177-1 anvendelse, medmindre andet er bestemt i reglerne vedrørende SAS'et. Bestemmelserne i art. 89-177 vedrører netop selskabets interne forhold. Udgangspunktet er aftalefrihed, men i f.eks. art. 262-10 foreskrives det, at der *skal* fastsættes kontraktvilkår, her i form af en opregning af de beslutninger der skal træffes af deltagerne i fællesskab.

SAS's har undergået en interessant udvikling siden indførelsen i 1994. Oprindeligt var kravet, at deltagerne i selskabet skulle være selskaber, som havde en kapital på minimum 1,5 mio. FRF, og SAS'et selv skulle have en kapital på 250.000 FRF. Man har i imidlertid i 1999 lempet kapitalkravene for at gøre selskabsformen tilgængelig for flere.

I Storbritannien nedsatte Department for Trade and Industry i 1992 en arbejdsgruppe med særlig henblik på at vurdere, hvilke muligheder der var for at forenkle lovgivningen for private companies. I 1992 bekendtgjorde DTI så, at spørgsmålet ville blive taget op i the Law Commission. De forslag, man ville overveje, var enten en ny selskabsform³¹ for små selskaber eller en kraftig forenkling af den nuværende lovgivning for private companies.³²

4.1.3. Det europæiske anpartsselskab

Et interessant initiativ, som – i hvert fald endnu – ikke kan karakteriseres som et tiltag på fælleseuropæisk plan, fordi der er tale om noget så usædvanligt som et “græsrodsinitiativ” er forslaget til et Société fermée européenne (et euro-

31. I Storbritannien har man de sidste 15-20 år diskuteret muligheden for og hensigtsmæssigheden af at indføre en særlig selskabsform for små selskaber ud fra den betragtning, at små selskaber har brug for en mere overskuelig lovgivning.

Gower fremsatte i 1981 forslag til en helt ny selskabsform skræddersyet til små selskabe, men forslaget er aldrig blevet gennemført i England. Til gengæld blev Gowers forslag gennemført i Sydafrika, i form af the South African Close Corporations Act 69 fra 1984, der kun indeholder 83 bestemmelser. Sigtet med the Close Companies Act var at indføre en selskabsform for virksomheder med maksimalt ti selskabsdeltagere, som er simpel, billig og mere fleksibel end de hidtil kendte selskabsformer. Loven bygger på en forudsætning om, at der ikke er adskillelse mellem ejerskab og kontrol. Der er således intet krav om generalforsamling eller bestyrelse. Enhver selskabsdeltager er berettiget til at deltage i ledelsen af selskabet og til at tegne selskabet udadtil. Selskabsdeltagerne har loyalitetspligt overfor selskabet. Ved optagelse af nye deltagere kræves enstemmighed og kun fysiske personer kan være selskabsdeltagere, jf. *Henning* i *Perspectives on Company Law*: bind 1, s. 163-196 med omfattende henvisninger.

32. Ifølge *Goulding* i *The European Private Company*, s. 75. *Hicks/Drury/Smalcombe* anfører i *Alternative Company Structures for the Small Business*, 1995, bl.a. s. 84 ff, at eventuel øget fleksibilitet bør indføres gennem ændring af den eksisterende lovgivning og ikke gennem indførelse af en ny selskabsform.

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

pæisk anpartsselskab).³³ Sigtet er at skabe en supranational selskabsform, som skal gøre det lettere for små og mellemstore virksomheder at udnytte det det Indre Marked. Forslaget blev "fremsat i 1998".³⁴

Inden man påbegyndte arbejdet med at udarbejde et egentlig forslag til den europæiske anpartsselskab, undersøgte man, om der reelt var et behov for en sådan selskabsform. I Frankrig viste spørgeskemaundersøgelser³⁵ fra først i 1970'erne, at SE-statutten ikke dækkede erhvervslivets behov bl.a fordi den ikke var fleksibel nok. Man foreslog derfor allerede i 1975, at man enten foretog en kraftig forenkling eller i stedet forsøgte at skabe et europæisk anpartsselskab.³⁶

I 1997 tog EU-kommisionen ideen op på ny og udgav i den forbindelse en rapport, som var udarbejdet af franske CREDA. Rapporten konkluderede, at det ville gavne erhvervslivet i Europa, såfremt man skabte et europæisk anpartsselskab, idet dette kunne lette de små og mellemstore virksomheder adgang til det Indre Marked.

Man har i forslaget valgt at lade "Statutten" indeholde et minimum af regler vedrørende det interne forhold. Til gengæld har man udarbejdet 2 standardvedtægter, en for interessentskabslignende anpartsselskaber og en for selskaber med kommanditselskabets karakteristika. Selskabsstrukturer som anses for at være de typiske i selskaber, som vil anvende det europæiske anpartsselskab som ramme for erhvervsvirksomhed. "Tables-konceptet" er kendt fra engelsk selskabsret, hvor man i tilknytning til Companies Act fra 1985 udstedte standardvedtægter i form af Tables A-F.³⁷ Tables A gælder alle private companies,

33. Se herom på dansk *Søren Friis Hansen*. "Société fermée européenne" Et europæisk anpartsselskab i støbeskeen?, Juridisk Instituts Julebog 1998, s. 183 ff. Se på tysk f.eks. *Hommelhoff*. Die "société fermée européenne" eine supranationale Gesellschaftsform für kleine und mittlere Unternehmen im Europäischen Binnenmarkt, WM 1997, s. 2101 ff. *Helms*: Die Europäische Privatgesellschaft 1998, *Andreas Pense*: Die personalistische Eurokapitalgesellschaft als Instrument der Unternehmenskooperation in der EU, 1997.

34. Bag stod CCIP/CNPF working party bestående af *Robert R. Drury*, LL.B., Solicitor, Senior Lecturer in Law, University of Exeter, *Guillaume de Géry*, juriste à la Direction des Etudes, CCIP, *Dietmar Helms*, Dr.iur., Wiss. Mitarbeiter, Institut für Deutsches und Europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Universität Heidelberg, *Peter Hommelhoff*, Professor; Director, Institut für Deutsches und Europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Universität Heidelberg, *Nathalie Huet*, juriste au CREDA, CCIP og *Charles Latham*, Director, Confederation of British Industries (CBI) Brussels.

35. Foretaget af CREDA (Centre de Recherche sur le Droit des Affaires, som er en retsvidenskabelig afdeling af Chambre de Commerce et D'industrie de Paris) og Chambre de Commerce et D'industrie de Paris.

36. Se CREDA "l' opinion des entreprises sur le projet de société européenne", s. 15.

37. (SI 1985/805). Siden 1856 har der eksisteret standardiserede articles of association, som gælder for ethvert private company.

Mette Neville

medmindre parterne helt eller delvis aftaler noget andet, og den gælder således som deklaratoriske regler.

Selskaber, som er inkorporeret i England eller Wales, skal ved siden af dets memorandum³⁸ udarbejde et sæt "articles of association", som fastlægger forhold som selskabets ledelse, selskabsdeltagernes rettigheder og pligter i forhold til hinanden og i forhold til selskabet.

Standardvedtægterne for det europæiske anpartsselskab adskiller sig fra den engelske Table A ved *ikke* at fungere som deklartorisk regulering. De finder kun anvendelse, såfremt parterne positivt har valgt dem, jf. nærmere afsnit 4.2.2.

4.2. De forskellige metoders hensigtsmæssighed

Ud fra en juridisk synsvinkel bør man anvende en dereguleringsmodel, som giver parterne mulighed for at aftale løsninger, som tilgodeser det konkrete selskabs behov. Herudover er det imidlertid vigtigt, at parterne har en klar, gennemskuelig og hensigtsmæssig retsstilling, såfremt de ikke har udnyttet aftalefriheden eller kontraktsgrundlaget er mangelfuldt.

Det ville være tegn på manglende realitetssans, såfremt man påstod, at man inden for rammerne af en artikel kunne opstille en optimal metode til indførelse af større aftalefrihed. Spørgsmålet er, om en sådan overhovedet findes. Det er imidlertid muligt at opregne nogle af de konsekvenser og retsvirkninger, der knytter sig til de enkelte metoder.³⁹

4.2.1. Aftalefrihed gennem ophævelse af lovbestemmelser

4.2.1.1. "Case-law" regulering

Deregulering gennem den blotte ophævelse af bestemmelser medfører, at der ikke er regler at falde tilbage på, såfremt kontrakten er tavs. Der skal udvikles et sæt udfyldende regler, og her vil domstolene indtage en central rolle, idet denne udvikling vil ske på baggrund af domstolenes afgørelser i tvister i selskabet⁴⁰ på samme måde i interessentskaberne. Man nærmer sig dermed "case-law"

38. Som indeholder fastlægger en række vigtige spørgsmål vedr. selskabets eksterne forhold.

39. Deregulering gennem indførelse af en helt ny selskabsform vil ikke blive diskuteret nærmere, da vi i Danmark allerede har en sådan, nemlig anpartsselskabet. Se dog nærmere om fordele og ulemper ved deregulering gennem indførelse af en ny selskabsform for små virksomheder, *Neville: Fokus på små selskaber*, i *Selskabers organisation* (red. Krüger Andersen, 1997, s. 50 ff.

40. *Jean-Jaques Caussain* udtalte i overensstemmelse hermed på en konference i London 6. december 1999 følgende: "*The establishment of a contractual company law would make the Courts' role essential. They would be led to construct this company law, on the basis of disputes submitted to them as well as in view of the practice and in the light of legal authorities.*"

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

systemet. Retsvidenskaben kan ved grundliggende juridiske analyser være med til at påvirke udviklingen af de udfyldende regler, så de tilgodeser selskabernes behov på en hensigtsmæssig måde.

En fordel ved denne metode er, at domstolene får mulighed for ved fri retsdannelse at skabe løsninger, som er tilpasset selskabsstrukturen og den virkelighed, som findes på dette tidspunkt. Som nævnt i afsnit 2 har små selskaber typisk en helt anden struktur end større aktieselskaber, hvilket ligeledes medfører et reguleringsbehov som ofte minder mere om interessentskabernes.⁴¹

Erkendelsen af de små selskabers særlige behov har i flere lande ført til, at domstolene – uden hjemmel – har anvendt analogier fra personselskabsretten. Det er f.eks. tilfældet i Tyskland og Storbritannien.

I USA har lovgiver og domstole også i stigende grad erkendt de forskelle, der er på closed corporations og public corporations, hvilket har påvirket retsudviklingen inden for især fire områder. 1) Lovgiver erkender i stigende grad, at reguleringen af closed corporations ikke skal sigte på selskaber med adskillelse mellem ejerskab og kontrol, da denne typisk ikke er til stede i små selskaber. 2) Man har indset behovet for, at deltagerne kan kontrollere ejerkredsen og dermed medarbejderkredsen, 3) og for at kunne sætte majoritetsprincippet ud af kraft gennem aftaler og f.eks. indføre vetoetsbestemmelser. 4) Endeligt – og særligt interessant fordi den danske anpartsselskabslov er tavs på dette område – behovet for andre exit-muligheder end overdragelse, så selskabsdeltagerne ikke låses fast i selskabet. Tilpasningerne på disse områder har på mange måder rykket closed corporation law mere i retning af partnership law.⁴²

Sigtet med anpartsselskabsreformen var som bekendt også at tilpasse lovgivningen til de små selskabers behov, men dette er som nævnt sket gennem ophævelse af bestemmelser. Man er ikke gået skridtet videre og indsat bestemmelser, som f.eks. hjemler anpartshaverne en vej ud af selskabet, såfremt de ikke kan sælge deres anparter. Spørgsmålet er, om en sådan exit-mulighed kan baseres på almindelige retsgrundsætninger.⁴³ Det vil fremtidige domstolsafgørelser måske afklare.

41. Se f.eks. *Neville* i NTS nr. 1/2000, s. 72 ff, *samme* i Fokus på små selskaber i Selskabers Organisation, red. Krüger Andersen, Djøf 1997, s. 25 ff og *samme* sted *Neville & Engsig Sørensen: Interessentskabslignende anpartsselskaber*, s. 168 ff.

42. Se f.eks. om denne udvikling *Thompson* i Business Lawyer vol 48 1993, s. 702 ff og *samme* i Georgetown Law Journal vol 84 1996 s. 1 ff, Clark Corporate Law, 1986, s. 762 f. Se om anpartshavernes behov for andre exit-mulighed eller retten til at overdrage anparterne, *Neville & Engsig Sørensen: Interessentskabslignende anpartsselskaber*, i Selskabers Organisation, red. Krüger Andersen, Djøf 1997.

43. Se nærmere om nogle af disse problemer *Neville & Engsig Sørensen: Interessentskabslignende anpartsselskaber*, i Selskabers organisation, Djøf 1997, s. 194 ff.

Mette Neville

I relation til den danske anpartsselskabslov består der en risiko for, at de udfyldende regler i vidt omfang vil blive baseret på aktieselskabsretlige grundsætninger, idet er flere steder i forarbejderne generelt henvises hertil. En unuanceret anvendelse heraf vil medføre, at de udfyldende regler, der udvikles, ikke vil være tilpasset de små selskabers behov. Der kan dog findes støtte for en fri retsdannelse og en nedbrydning af de vandtætte skodder mellem anpartsselskabsretten og personselskabsretten. Den brudte parallelitet mellem aktie- og anpartsselskabsloven taler i sig selv herfor. Også det faktum, at der også henvises til f.eks. foreningsretlige grundsætninger, taler for at anse henvisninger til forskellige sammenslutningers grundsætninger som eksempler. Endvidere synes formålet med reformen nærmest at nødvendiggøre dette. Såfremt man anvender aktieselskabsloven som fortolkningsgrundlag, må man stille spørgsmålstegn ved, hvor meget man egentligt har vundet ved at forenkle loven.⁴⁴

En af ulemperne ved denne form for "regulering" er, at fastlæggelse af gældende ret gennem domstolenes praksis tager lang tid.⁴⁵ Det betyder, at parterne i denne periode ikke har mulighed for med sikkerhed at forudse gældende ret. Endvidere er der en risiko for, at afgørelserne er så konkret begrundede, at der ikke kan opstilles egentlige retsgrundsætninger på grundlag heraf.

En anden ulempe er, at denne type af udfyldende regler ofte vil være mere statisk end egentlig lovgivning. Erfaringerne fra f.eks. interessentskabsområdet viser, at de er meget svære at ændre igen, selvom erhvervslivets behov og forhold ændrer sig.

På interessentskabsområdet er det sæt af deklatoriske regler, der – antageligt – er gældende i dag i vidt omfang formuleret af teori og retspraksis fra den første af 1900-tallet. Disse må siges i vidt omfang at være uanvendelige som arbejdsgrundlag i moderne erhvervsvirksomheder, da de er opstillet på grundlag af andre forudsætninger vedrørende sammenslutningens virke og struktur end dem, der er gældende i dag. Herudover tager de slet ikke højde for alle de typer konflikter og problemer, der vil kunne opstå i moderne erhvervsvirksomheder i dag.

Et af problemerne er, at en tilpasning af de udviklede udfyldende regler forudsætter, at konflikter og problemer løbende indbringes for domstolene. Det udbredte anvendelse af voldgiftsklausuler betyder imidlertid, at dette ikke sker, og det er svært at se, hvorfor dette skulle være anderledes for så vidt angår andre selskabsformer. Dermed risikerer man, at det bliver retsvidenskaben, der kommer til at "formulere" "gældende ret."

44. Se også *Bygglin & Lindholm* i TFT 1999, (205) s. 218.

45. Et interessant spørgsmål er, om domstolene ved formuleringen af de deklatoriske regler vil tage udgangspunkt i de obligationsretlige grundsætninger eller i højere grad vil "udvikle" selvstændige selskabsretlige grundsætninger, hvor der er behov herfor.

4.2.1.2. Kontraksreguleringen

Deregulering ved ophævelse af lovbestemmelser medfører på grund af ovennævnte forhold, at det ud fra en juridisk synsvinkel er nødvendigt at udfærdige detaljerede kontrakter (vedtægter og/eller aktionær- og anpartshaveroverenskomster). Erfaringer fra både USA og England⁴⁶ viser dog, at selskabsdeltagere kun i beskedent omfang interesserer sig for lovens, stiftelsesdokumenters og vedtægters indhold, før der opstår konkrete problemer. Charles Murdock⁴⁷ anfører, at de fleste går ind i små selskaber, som de går ind i ægteskaber: Optimistisk og dårligt forberedt.

Selv de parter, som interesserer sig for vedtægternes indhold, vil næppe have indsigt og overblik nok til at forudse, hvilke problemer, der kan opstå. Dyr professionel rådgivning er derfor nødvendig. Stifterne af små selskaber har dog ofte svært ved bare at skaffe den nødvendige minimalkapital, hvorfor de kun sjældent vil have råd til professionel rådgivning.

Manglende eller mangelfulde kontrakter – f.eks. som følge af anvendelsen af utilpassede paradigmer – kan også være resultatet af en cost-benefit analyse. Parterne kan ud fra en økonomisk betragtning have vurderet, at fordelene ved en regulering af sjældent forekommende situationer er for lille i forhold til de dermed forbundne omkostninger. De vil måske føle, at pengene arbejder bedre i selskabet. Der kan næppe herske tvivl om, at transaktionsomkostningerne har stor betydning for kontraktens detaljeringsgrad.⁴⁸

Selv om der udarbejdes kontrakter, vil der være en stor risiko for, at de er mangelfulde vurderet i forhold til det konkrete selskabs behov. Dette kan have økonomiske årsager, jf. ovenfor, men kan også skyldes de særlige forhold, som ofte gør sig gældende ved stiftelse af små selskaber. Mange anpartsselskaber er karakteriserede ved, at de stiftes af personer, som har en langvarig og nær tilknytning til hinanden, og som fra starten anser hinanden som partnere. Selskabsstiftelsen bygger i høj grad på gensidig tillid. Denne gensidige tillid kan være medvirkende til, at parterne undlader at regulere forskellige forhold. Ingen ønsker at så det først frø til mistillid ved at foreslå diverse forholdsregler mod f.eks. dead-lock, squeeze-out-situationer, samarbejdsulighed osv. Når konflikterne mellem parterne opstår, står deltagerne uden beskyttelsesregler i loven,⁴⁹ og hullerne i loven og vedtægterne skal eventuelt fyldes gennem lang-

46. Jf. en engelsk undersøgelse omtalt af *Freedmann* i *Modern Law Review*, vol. 57, 1994, s. 565.

47. I *Notre Dame Law Review* vol. 65:425 1995, s. 426.

48. Dette er antageligt også baggrunden for, at mange retsøkonomer, når de beskriver den optimale deklatoriske lovgivning, beskriver den som den aftale, fuldt informerede parter ville indgå, såfremt der ikke var omkostninger forbundet med kontraktindgåelsen.

49. Jf. *Børjesson & Nielsen* i *Revision & Regnskabsvæsen*, nr. 8/1996, s. 22.

Mette Neville

varige og dyre retssager. I USA, hvor der ellers er en stærk tro på kontrakten og parternes evner til at aftale sig frem, har lovgiver og domstole i stigende omfang erkendt, at deltagere i små selskaber ikke er i stand til at udfærdige kontrakter, der tager højde for de problemer, der kan opstå. Det har bl.a. medført en større villighed hos domstolene til at statuere udløsning ud fra almindelige retsgrundsætninger.⁵⁰

4.2.1.3. Fortolkningsproblemer

Kontraktskoncipering indebærer altid en risiko for, at bestemmelserne ikke formuleres tilstrækkeligt klart. I værste fald viser bestemmelsen sig måske at have fået et helt andet indhold, end det man regnede med.

Når man taler om transaktionsomkostninger i forbindelse med kontraktsregulering, taler man normalt om de omkostninger, der er forbundet med forhandling og udformning af kontrakten. Kontrakten skal imidlertid også afspejle parternes hensigt og kommunikere den til omverdenen, dvs. primært domstolene i tilfælde af tvister. Der er således også forbundet en risiko for "error-costs" i forbindelse med formuleringen af kontrakten, f.eks. de sociale omkostninger ved at kontrakten viser sig ikke at indholde den regulering, som man regnede med.⁵¹

Opstår der tvivl om indholdet af en bestemmelse, er der forskel på de fortolkningsmetoder, der som udgangspunkt anvendes ved henholdsvis aftaler (aktionær- og anpartshaveroverenskomster) og vedtægtsbestemmelser.

Helt banalt kan nævnes, at der ikke ved fortolkning af vedtægter og overenskomster findes faste fortolkningsbidrag, som det er tilfældet ved lovbestemmelser, hvor forarbejder og betænkninger ofte yder væsentlige fortolkningsbidrag.

Såfremt der er tale om en aktionær- eller anpartshaveroverenskomst, vil man – da aftalen alene retter sig til parterne – anvende en subjektiv fortolkningsmetode. Man vil således i første omgang forsøge at finde ud af parternes fælles formål med bestemmelsen, selvom denne ikke fremgår direkte eller indirekte af bestemmelsen. Hvis parterne er enige om forståelsen af bestemmelsen, er der intet problem, og den subjektive fortolkning "redder" parterne fra konsekvenserne af en dårligt formuleret bestemmelse. Selv hvor parterne i konfliktsituationen ikke er enige, har domstolene mulighed for at statuere oprindelig enighed, ud fra en vurdering af, at den ene part måtte have indset, hvorledes den anden part forstod bestemmelsen, og dermed må siges stiltiende at have accepteret den.⁵²

50. Jf. *Thompson: The European Private Company*, 1995, s. 231.

51. Se f.eks. *Goetz & Scott: 73 California Law Review* 261 1985.

52. Jf. nærmere *Palle Bo Madsen i Aftaler og mellemmænd*, 3. udg., s. 357.

Vedtægter underkastes – i modsætning til aftaler – som udgangspunkt en objektiveret fortolkning, idet vedtægter ikke uden videre kan kvalificeres som aftaler. Vedtægter – i hvert fald i større selskaber – retter sig ikke kun til parterne, således som det er tilfældet med aftaler, men retter sig også til omverdenen. Det vil sige f.eks. potentielle investorer, kreditgivere, medkontrahenter osv.⁵³ I større selskaber og især i de børsnoterede selskaber sker der hyppige udskiftninger i deltagerkredsen, og erhververne baserer bl.a. købet på vedtægterne, således som de er formuleret, idet de ikke kender stifternes hensigt med bestemmelserne. Derfor er det nødvendigt at anvende en objektiveret fortolkningsmetode, hvor der lægges vægt på, hvordan udenforstående med rimelighed kunne forventes at opfatte vedtægterne.⁵⁴ Der kan således som udgangspunkt ikke lægges vægt på, hvilke motiver der oprindeligt lå til grund for indsættelsen, såfremt disse ikke fremgår direkte af eller kan udledes ved fortolkning af bestemmelsen eller vedtægterne i øvrigt.

Man kan imidlertid stille spørgsmålstegn ved, om vedtægter altid skal underkastes en objektiveret fortolkning. Som nævnt ovenfor er det hensynet til omverdenen, der bærer den objektiverede fortolkning. Små selskaber er imidlertid ofte karakteriseret ved en begrænset ejerkreds, hvor der kun yderst sjældent sker udskiftninger og vedtægternes bestemmelser om selskabets interne forhold, overdragelse af anparterne mv. retter sig derfor primært mod de parter, som oprindeligt var med til at udarbejde selskabets vedtægter. Som følge heraf bør vedtægterne kunne underkastes en subjektiv fortolkning,⁵⁵ når der er tale om de oprindelige parter, og der er tale om vedtægtsbestemmelser, der vedrører parternes indbyrdes forhold.⁵⁶ Dette har en vis støtte i teori og praksis, jf. f.eks. U 1994.224 H.⁵⁷

53. Jf. også *Tore Bråthen*: Personklausuler i aksjeselskaber, 1996, s. 82 f.

54. Jf. *Nørggaard/Werlauff*: Vedtægter & Aktionæroverenskomster, 2. udg., s. 34 f. *Palle Bo Madsen* formulerer det i Aftaler og mellemmænd således: "den naturlige eller sædvanlige forståelse af de anvendte formuleringer, når disse læses i en sammenhæng".

55. Såfremt man anvendte kontraktsteorien, som er omtalt ovenfor, synes konsekvensen at være, at selskabers vedtægter generelt skal kvalificeres som aftaler og dermed underkastes samme fortolkningsmetoder som andre aftaler. Dette ville have den uheldige og uhensigtsmæssige konsekvens, at udenforstående aldrig ville kunne gå ud fra, at bestemmelsen ville blive tillagt det indhold, som en naturlig sproglig forståelse indebar. Dette er et eksempel på, at spørgsmålet om selskabets natur ikke alene er en teoretisk diskussion.

56. Der kan dog være grund til at sondre mellem oprindelige vedtægtsbestemmelser og senere vedtægtsændringer. Vedtægter kan ændres med kvalificeret flertal, og en selskabsdeltager kan således blive pålagt en regulering, som han er direkte imod og som han pga. manglende fremmøde slet ikke kender til. Dette må begrænse muligheden for at kvalificere bestemmelsen som en aftale, også i relation til fortolkningsmetode.

57. Jf. også *Werlauff & Nørggaard*: Vedtægter & Aktionæroverenskomster, 2., udg. s. 36-37.

Mette Neville

Dommen vedrører fortolkningen af en forkøbsretsklausul i et selskabs vedtægter. Højesteret statuerede, at en uigenkaldelig overdragelse af stemmeretten i 4 år i forbindelse med en købsoption ikke kunne sidestilles med "overgang" (ejerskifte) i AL § 19's forstand. Dispositionen udløste derfor ikke forkøbsret. Højesteret fastslog imidlertid, at aftalen om den uigenkaldelige overdragelse af stemmeretten var ugyldig, da den var i strid med forkøbsretsklausulen i selskabets vedtægter. Man lagde her vægt på *formålet* med bestemmelsen, idet Højesteret bl.a. anførte: "... *Det må antages, at formålet med disse bestemmelser i første række er at give de øvrige A-aktionærer, henholdsvis bestyrelsen, mulighed for at hindre, at den indflydelse på selskabets anliggender, der kan udøves i kraft af stemmeretten for de pågældende A-aktier, overføres til udenforstående tredjemand. ... Derimod findes appellanterne ved tillige i aftalen at give selskabet uigenkaldelig fuldmagt til at udøve stemmeretten for deres A-aktier i optionsperioden at have handlet i strid med vedtægternes § 5, således som denne bestemmelse må fortolkes under hensyn til det foran anførte formål. De meddelte uigenkaldelige fuldmagter var derfor ugyldige i forhold til indstævnte og de øvrige A-aktionærer. ...*"

4.2.2. Deklaratoriske regler eller standardvedtægter som reguleringsmetode

En af de store ulemper ved at indføre større aftalefrihed gennem ophævelse af lovbestemmelser er – jf. ovenfor – at der i tilfælde af manglende eller mangelfulde kontrakter ikke findes formulerede regler at falde tilbage på. Derved bliver parternes retsstilling usikker.

Ønsker man at indføre større fleksibilitet gennem aftalefrihed uden samtidig at efterlade parterne i en usikker retsstilling i tilfælde af mangelfulde vedtægter, kan man vælge at indsætte deklaratoriske bestemmelser i loven. Disse skal udgøre en afbalanceret afvejning af de ofte modsatrettede hensyn hos interessenterne og bør – som det er tilfældet med den norske aksjeselskabslov – indeholde en regulering af alle centrale problemer. Det er derfor vigtigt, at der i forbindelse med lovgivningsarbejdet foretages en grundig analyse af reguleringsbehovet.

Deklaratoriske regler sikrer, at parter, der enten ikke har råd til professionel rådgivning, eller som ud fra en cost benefit analyse har fravalgt detaljeret kontraktsregulering, har et sæt hensigtsmæssige regler at falde tilbage på. Dette kan dels gøre det lettere og billigere at stifte selskabet, dels gøre det lettere og billigere at løse eventuelle tvister. Ud fra en økonomisk synsvinkel synes der at være gode argumenter for indførelse af en deklaratorisk lovgivning, jf. også nedenfor.

Endeligt kan anføres, at man ved vurderingen af, om unødvendige bestemmelser skal ophæves, ikke må undervurdere den pædagogiske effekt af at have bestemmelserne i loven. Som eksempel kan gives ophævelsen af erstatningsreglerne i anpartsselskabsloven. Selvom disse i vidt omfang var udtryk for de almindelige erstatningsregler, kan det have en pædagogisk og

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

præventiv effekt, at bestyrelsens medlemmer kan se de mulige konsekvenser af en forsømmelse af deres ledelsesmæssige pligter.⁵⁸

Ved deklaratorisk lovgivning opnås der også hurtigere klarhed med hensyn til fortolkningen af lovens bestemmelser. Der vil via domstolene og teorien danne sig et klart billede af, hvordan de enkelte bestemmelser skal fortolkes. Dette er ikke tilfældet med kontraktsbestemmelserne, hvor der typisk ikke er nogen standardformulering.

Det skal dog nævnes, at dette ikke nødvendigvis gør sig gældende ved såkaldte supranationale selskabsformer. Forudsætter man, at forslaget til et europæisk anpartsselskab bliver vedtaget, vil eventuelle fortolkningsproblemer i relation til "Statutten", den valgte standardvedtægt eller udviklingen af almindelige retsgrundsætninger skulle ske ved de nationale domstole. Selvom man – netop for at undgå, at man som følge af de nationale domstoles forskellige fortolkninger i praksis får 15 forskellige undertyper af de europæiske anpartsselskab – har undladt henvisninger til national lovgivning, er der alligevel en risiko for, at der udvikles forskellige nationale "modeller" af det europæiske anpartsselskab. Standardvedtægterne er trods alt fortsat rimelig kortfattede, og der er derfor en indlysende risiko for, at de nationale dommere ved fortolkningen og udfyldningen vil være influeret af det nationale selskabsretlige univers, de nu en gang befinder sig i. Der er selvfølgelig mulighed for at indbringe spørgsmålene for EF-Domstolen, men det er en langvarig og dyr løsning, som antageligt kun vil blive anvendt yderst sjældent. En overordnet case-law regulering vil derfor have meget lange udsigter.

Et andet principielt spørgsmål, der knytter sig til indførelsen af deklaratorisk lovgivning, er spørgsmålet om detaljeringsgraden. Fordelen ved en omfattende lovgivning er, at det mindsker området for udfyldning via domstolene. En anden fordel er, at den bedre kan fungere som checkliste for parterne ved stiftelse af selskabet. Ulempen er dels at loven let bliver uoverskuelig, dels at jo mere detaljerede reglerne er, desto snævrere bliver anvendelsesområdet.

Et særligt problem, der knytter sig til anvendelse af deklaratoriske regler,⁵⁹ er, at der let kan opstå tvivl om, hvorvidt uklare individuelle kontraktsbestemmelser skal forstås som en fravigelse af de deklaratoriske regler⁶⁰ eller som supplerende eller uddybende.⁶¹

58. Jf. *Børjesson & Nielsen: Revision & Regnskabsvæsen*, nr. 8/1996, s. 22.

59. Og også standardkontrakter, jf. nedenfor.

60. Et lignende problem kan dog også opstå i relation til uskrevne deklaratoriske regler. Fra interessentskabsområdet ved man, at det er svært at sige noget sikkert om indholdet af de deklaratoriske regler, og det er næsten umuligt at vide, om de i forbindelse med en domstolsafgørelse har ændret indhold siden den første del af 1900-tallet.

61. Jf. også *Blok: Ejerlejligheder*, 3. udg., s. 306 f.

En væsentlig svaghed ved deklaratorisk lovgivning er, at den nødvendigvis må sigte på ét typeselskab. Det betyder, at de selskaber, der ikke ligner typeselskabet, fortsat skal udarbejde egne kontrakter.⁶²

Anvendes en selskabsform – f.eks. anpartsselskabet – typisk som ramme for flere forskellige typer virksomheder, f.eks. enkeltmandsvirksomhed og interessentskabslignende selskaber, kan man overveje i stedet for – eller måske sammen med – deklaratorisk lovgivning at udarbejde *standardvedtægter* for hver af disse selskabs”typer”.⁶³

Denne løsning er anvendt i forslaget til det europæiske anpartsselskab. Her opererede man oprindeligt med tre standardvedtægter. En for interessentskabslignende anpartsselskaber. Det vil sige selskaber, som har en begrænset deltagerkreds, og hvor der ikke er adskillelse mellem ejerkreds og ledelse, idet ledelsen varetages af selskabsdeltagerne.⁶⁴ Man skønnede, at mange små og mellemstore virksomheder har denne struktur, og at de sjældent ville have økonomisk overskud til at søge den nødvendige rådgivning, hvorfor en standardvedtægt var yderst hensigtsmæssig. Den anden standardvedtægt retter sig til små og mellemstore selskaber med en kommanditselskabsstruktur. Det vil sige med mindst én passiv investor. Man fandt, at de samme hensyn som ovenfor nævnt talte for en standardregulering i selskaber med denne struktur. Endelig overvejede man i første omgang en standardvedtægt for det europæiske anpartsselskab anvendt som ramme for joint ventures. Imidlertid fandt man under arbejdet med udarbejdelse af standardvedtægterne, at stiftere af joint ventures så godt som altid vil have behov for skræddersyede løsninger, og derfor altid vil have behov for professionel rådgivning.⁶⁵ En standardvedtægt ville derfor typisk ikke udgøre det nødvendige reguleringsgrundlag. Man opgav derfor planen om en standardvedtægt for “joint venture anpartsselskaber”.

Udarbejder man flere forskellige standardvedtægter, kan man imidlertid ikke lade standardvedtægten fungere som deklaratoriske regler, dvs. medmindre andet er aftalt. Modellen sikrer, at stiftelse af typeselskaberne er let og billig, men “glemmer” parterne at vælge vedtægten eller at udarbejde en individuel vedtægt eller aftale, så mangler man igen et sæt formulerede deklaratoriske regler at falde tilbage på, jf. ovenfor afsnit 4.2.1.1.

62. Jf. NOU 1996:3, s. 19. Også for selskaber, som ikke passer ind i skabelonen for lovens typeselskab, kan den deklaratoriske lovgivning være en fordel, idet den kan tjene som checkliste vedr. problemer, som bør løses i kontrakten.

63. Se f.eks. også *Helms: Die Europäische Privatgesellschaft*, 1998, s. 188 i relation til det europæiske anpartsselskab.

64. Jf. f.eks. *Gutsche: Die Eignung der Europäischen Aktiengesellschaft für kleine und mittlere Unternehmen in Deutschland*, 1994, s. 108 ff.

65. Jf. f.eks. *Helms: Die Europäische Privatgesellschaft*, 1998, s. 187 og *Hommelhoff i Gestaltungsfreiheit im Gesellschaftsrecht* (hrsg. Lutter & Wiedermann), s. 58.

Selskabsretten tilbage til sine rødder?

I overensstemmelse med det netop anførte finder standardvedtægterne for det europæiske anpartsselskab kun anvendelse, såfremt parterne positivt har valgt vedtægten. I modsætning hertil kan nævnes den engelske Table A, som finder anvendelse på alle private companies, medmindre den konkret er fraveget.

I dansk ret kender vi både modellen med standardvedtægter som gælder, medmindre andet er aftalt, nemlig ejerforeningsvedtægten, og modellen hvor standardkontrakten alene gælder, hvor den er positivt valgt. Det er tilfældet med Normalvedtægten for private andelsboligforeninger udarbejdet af Bygge- og Boligstyrelsen (1988).

Det kan dog ikke udelukkes, at en standardvedtægt, som kun finder anvendelse, såfremt parterne har valgt den, alligevel kan få stor indflydelse på udviklingen af gældende ret. Såfremt langt de fleste selskaber af en bestemt type anvender den som regulering af selskabets forhold, vil den antageligt på længere sigt påvirke domstolene ved udviklingen af de udfyldende regler.

En udbredt anvendelse af standardvedtægter med et andet indhold end de hidtil gældende deklaratoriske regler kan antageligt også være med til at ændre indholdet af de eksisterende deklaratoriske regler for en selskabsform. Et eksempel er spørgsmålet om andelshavernes hæftelse i andelsboligforeninger. Den traditionelle andelsboligforening har sine rødder i andelsselskaber, og selskabsretligt kvalificeres den som en andelsforening/andelsselskab. Ifølge de deklaratoriske regler hæfter andelshaverne personligt, solidarisk, subsidiært og antagelig direkte. De deklaratoriske regler fraviges imidlertid så ofte i vedtægterne for private andelsboligforeninger, herunder i Bygge- og Boligstyrelsens Normalvedtægt og Andelsboligforeningernes Fællesrepræsentations Standardvedtægt, at den personlige hæftelse i praksis nærmest er en undtagelse. Spørgsmålet er derfor, om ikke tiden er moden til at ændre indholdet af de deklaratoriske regler vedrørende hæftelsen for andelshavere i private andelsboligforeninger. Måske er det allerede sket.⁶⁶

4.3. Aftalefrihed ud fra en økonomisk synsvinkel

Ifølge en af de økonomiske teorier, som i de sidste 20 år har haft størst indflydelse på den akademiske debat, nemlig kontraktteorien, sikrer aftalefrihed økonomisk effektivitet. Profitmaksimering sikres bedst ved, at parterne selv udformer deres kontrakter, uden "indblanding" fra lovgivers side.

Tilhængerne af kontraktteorien er imidlertid ikke modstandere af enhver form for lovgivning – tværtimod. Selskabslovgivningen skal udgøre en form for standardkontrakt, som parterne kan vælge at anvende, og der skal følgelig være fri adgang til at fravige bestemmelserne ved aftale. Ved at stille en sådan standardkontrakt til rådighed for parterne, er lovgivningen med at mindske transaktionsomkostningerne ved udarbejdelse af kontraktmaterialet. Indholdet af selskabslovgivningen skal for at være optimal have et indhold, der svarer til

66. Irene Nørgaard antager i U 1986 B. s. 35, at medlemmerne af andelsboligforeninger hæfter begrænset, medmindre andet er aftalt. Se nærmere om hæftelsesproblemer i andelsboligforeninger *Neville: Boligfællesskaber i Selskabsform*, s. 178 ff.

Mette Neville

den aftale, som parterne ville have indgået, hvis de havde været fuldt informerede og der ikke var forbundet transaktionsomkostninger med kontraktsreguleringen.⁶⁷

I det omfang parterne intet har aftalt, og der ikke findes deklaratorisk lovgivning, skal domstolene udfylde den med den "aftale", som parterne ville have valgt, fordi den er mest effektiv.

Kontraktteorien synes dog at have nogle indlysende svagheder, hvoraf nogle få skal nævnes her.

For det første er spørgsmålet, om optimalitetskriteriet i et selskab nødvendigvis er profitmaksimering, jf. ovenfor.

For det andet kan man stille spørgsmålstegn ved, om parterne har et *fælles* mål om "wealth maximation" for alle. Ofte vil hver enkelt part forsøge at sikre sig de størst mulige fordele i forhandlingsfasen, uanset om det er på de øvriges bekostning.

For det tredje er det forbundet med et skøn at afgøre, hvilken bestemmelse der bedst sikrer profitmaksimering, og der vil ikke nødvendigvis være enighed herom blandt ejerne.

En fjerde svaghed er ideen om den perfekte kontrakt. Easterbrook og Fischel definerer den optimale kontrakt "as one reached under the conditions" and "full information and costless contracting". Et problem er, at ingen typisk vil være i besiddelse af fuld information, og parterne vil ikke have det samme informationsniveau. Derfor er det tvivlsomt, om forudsætningen om, at man ville opnå den optimale kontrakt, såfremt det var gratis at indgå kontrakten, holder.⁶⁸ Som det fremgår af afsnit 4.2.1.2 kan andre faktorer end omkostninger være afgørende for, at et forhold ikke reguleres. F.eks. kan angsten for at så det første frø til mistillid medføre, at kontrakten ikke indeholder bestemmelser om samarbejdsmulighed.

Kontraktteorien kan give input til diskussionen om, hvorledes man ud fra en retsøkonomisk synsvinkel skal indrette selskabslovgivningen. Det er dog vigtigt at være opmærksom på, at det forhold at teorien har sine rødder i USA gør, at den aldrig vil kunne overføres direkte på europæiske forhold. Den bygger på en grundtanke om, at selskabslovgivningen primære funktion er at sikre selskabsdeltagerne maksimal profit. Som det fremgik af afsnit 4.2.1.2 er det imidlertid ikke nødvendigvis det eneste optimalitetskriterium i små selskaber, og desuden er selskabslovgivningen i Europa præget af en målsætning om, at den skal beskytte hensynet til en lang række interessenter og ikke kun sikre profitmaksimering, jf. afsnit 3.

67. Jf. *Easterbrook & Fischel*, *The Economic Structure of Corporate Law*, 1991, kapitel 1, og *samme* i *Foundations of Corporate Law* (eds. Romano 1993), s. 101 ff.

68. Se f.eks. *Kornhauser* i *Columbia Law Review* november 1989 89 Colum. L. Rev. s. 1454.

5. Opsummering og konklusion

EU-medlemsstaterne har det fælles mål for dereguleringen af selskabslovgivningen for små selskaber, at selskabet skal gøres til en mere attraktiv ramme for små erhvervsvirksomheder, jf. afsnit 2. Der synes også at være enighed om, at dette skal ske ved at indføre større aftalefrihed vedrørende selskabernes interne forhold. Der synes imidlertid ikke at være enighed om, hvilken metode der skal anvendes, jf. afsnit 4.1. En metode består i at ophæve alle eller nogle af bestemmelserne vedrørende selskabets interne forhold. En anden metode er at gøre en stor del af lovbestemmelserne deklaratoriske, mens en tredje er at lade loven indeholde meget få bestemmelser vedrørende selskabets interne forhold, men supplere loven med en eller flere standardvedtægter.

Målsætningen ved valg af dereguleringsmetode bør være, at man vælger den metode, som ud fra både en juridisk og økonomisk synsvinkel er mest hensigtsmæssig.

Ud fra en juridisk synsvinkel bør man anvende en dereguleringsmodel, som giver parterne mulighed for at aftale løsninger, som tilgodeser det konkrete selskabs behov. Herudover er det vigtigt, at parterne har en klar, gennemskuelig og hensigtsmæssig retsstilling, såfremt de ikke har udnyttet aftalefriheden eller kontraktsgrundlaget er mangelfuldt. De forskellige metoder har forskellige fordele og ulemper. På grundlag af analysen i afsnit 4.2 synes man dog at kunne konkludere, at disse mål opfyldes bedst ved anvendelse af enten en dereguleringsmodel, hvor loven regulerer de centrale problemstillinger i deklaratoriske bestemmelser, eller en dereguleringsmodel, hvor en meget kortfattet lov er suppleret af en standardvedtægt.

Ud fra en økonomisk synsvinkel er det vigtigt, at man vælger en dereguleringsmodel, som dels gør det let og billigt at stifte selskabet, dels gør det let og billigt at løse konflikter. Disse krav opfyldes også bedst med en af de to førnævnte modeller, jf. afsnit 4.2 og 4.3.

Sammenholder man den danske anpartsselskabsreform – hvor man ophævede en række bestemmelser vedrørende de interne forhold, jf. afsnit 4.1.1 – med disse konklusioner, er der måske behov for at overveje, om man skulle udarbejde en standardvedtægt tilpasset et – eventuelt flere – typeselskab/-er eller eventuelt indsætte en række deklaratoriske bestemmelser i loven. Løsningen med, at gældende ret skal fastlægges på grundlag af forskellige – f.eks. obligationsretlige og/eller selskabsretlige – retsgrundsætninger, synes ikke at være hensigtsmæssig.

Om afnotering af børsnoterede selskaber

Af professor, dr.jur. Paul Krüger Andersen

Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus

1. Indledning

Antallet af børsnoterede selskaber i Danmark har i de senere år været relativt stabilt omkring et tal på ca. 250, uanset at Fondsbørsen tidligere har tilkendegivet en målsætning om at nå over 300. Forklaringen er dels det relativt beskedne antal nyintroduktioner og dels, at der i de senere år er slettet flere selskaber, end der er nyintroduceret, jf. følgende oversigt.

Nye selskaber/slettede selskaber

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	I alt
Nye selskaber	5	13	8	5	11	6	48
Slettede selskaber	8	6	11	5	8	18	56

Kilde: Københavns Fondsbørs Årsberetninger/Fact Book 2000

Der er naturligt megen opmærksomhed på spørgsmålet om *børsintroduktion*, men i den seneste tid er også spørgsmålet om *sletning* (afnotering) kommet i focus. Den mest synlige forklaring er, at en række traditionelle industriselskaber har tilkendegivet, at de ikke har følt sig tilstrækkeligt værdsat af investorerne. Uanset gode og stabile resultater har de tabt i kampen om kursstigning (shareholder value) i forhold til IT-virksomheder m.v. De pågældende selskaber har derfor valgt at trække sig fra børsmarkedet.

Eksemplerne har ført til, at der generelt er kommet mere opmærksomhed omkring det forhold, at børsnotering ikke altid medfører fordele, og at der også

Paul Krüger Andersen

følger forpligtelser med. Man er blevet mere opmærksom på, at det må vurderes nøje, om en børsintroduktion ud over de øjeblikkelige fordele også på lang sigt er til fordel for selskabet.

Det er en stor fristelse for aktionærerne at indkassere en hurtig og ofte betydelig gevinst ved at lade selskabet børsnotere. Og der står mange rådgivere parat til at rådgive aktionærerne – og til at få andel i gevinsten. En afbalanceret vurdering vil både være til gavn for børsmarkedet som sådant og kan spare nogle aktionærer for mange skuffelser.

De afnoteringer, der sker, har imidlertid ikke alle sammen baggrund i skuffelser eller mislykkede børsintroduktioner. Sletning kan også være en følge af udvikling og vækst m.v.

I det følgende redegøres for de børsretlige regler om sletning og for nogle af de retlige problemer, der er forbundet med sletning.

2. Lovgrundlaget

Værdipapirhandelslovens kap. 6 om børsnotering afsluttes med § 26 om *ophør af børsnotering*.

Ophør af børsnotering kan enten være definitiv eller midlertidig. I førstnævnte tilfælde er der tale om *sletning fra notering* – også kaldt *afnotering* – i sidstnævnte om *suspension*. I denne artikel omtales navnlig reglerne om sletning. Reglerne om suspension gennemgås dog kort nedenfor i punkt 3.

Værdipapirhandelslovens § 26, stk. 1-4 angiver de overordnede regler for, hvornår der sker sletning. Efter § 26, stk. 5 skal Fondsrådet fastsætte (nærmere) regler om sletning og suspension. Sådanne regler er fastsat i betingelsesbekendtgørelsen, bekendtgørelse nr 331 af 23/4 1996, kap. 7, §§ 28-30. § 30 indeholder reglerne om sletning.

De fleste sletninger sker *efter anmodning fra udstederen*. Hvis udstederen anmoder om sletning skal anmodningen normalt tages til følge, jf. ligeledes nærmere nedenfor. I andre tilfælde *kan Fondsbørsen bestemme*, at selskabet skal slettes, jf. nærmere nedenfor. Mister udstederen rådigheden over sit bo, *skal selskabet slettes*, jf. værdipapirhandelslovens § 26, stk. 2 og nedenfor i afsnit 4, og udstederen har *ret til at få aktien slettet* ved flytning til en anden fondsbørs, jf. nedenfor i afsnit 3.

3. Suspension

Suspension er som nævnt et midlertidigt ophør af børsnoteringen. Reglerne om suspension findes i betingelsesbekendtgørelsens § 29.

En suspension af noteringen advarer markedet om, at forholdene omkring et selskab ikke er normale. Suspensionen medfører på den anden side, at der – pr. definition – ikke er et officielt marked for aktierne.

Suspension kan både ske efter begæring af selskabet selv og efter beslutning af Fondsbørsen. Det mest almindelige eksempel er, at noteringen suspenderes, når et selskab standser sine betalinger, indgiver konkursbegæring eller beslutter solvent likvidation. Suspensionen er da en forløber for den endelige afnotering.

Suspension kan også have karakter af et tvangsmiddel fra Fondsbørsens side, f.eks. som middel til at fremtvinge meddelelser fra et selskab om forhold, som Fondsbørsen mener, markedet bør kende.¹

4. Ophør af forudsætningerne for børsnotering

Børsnotering sker for at etablere et marked for handel med selskabets aktier. Går selskabet konkurs, må handelen naturligvis ophøre. Værdipapirhandelslovens § 26, stk. 2 (betingelsesbekg. § 30, stk. 2) bestemmer, at sletning skal ske såfremt "udstederen (mister) rådigheden over sit bo". Sletning sker, når der foreligger en upåanket kendelse om afsigelse af konkursdekret. Sletning sker først ved konkurs. Forudgående betalingsstandsning medfører kun suspension fra noteringen, jf. herved Fondsbørsens Afgørelser og Udtalelser 1998, 1.30.

Værdipapirhandelslovens § 26, stk. 1 indeholder modstykket til lovens § 22, stk. 3 om optagelse til notering. Fondsbørsen kan bestemme, at aktierne skal slettes, *såfremt noteringen ikke længere er i investorernes og markedets interesse*. Opfyldes eksempelvis ikke mere kravet om *spredning*,² således at der sker tilstrækkelig handel, kan Fondsbørsen slette selskabet, såfremt dette ikke selv anmoder herom. Det anførte betyder efter Fondsbørsens praksis ikke, at selskabet mod sin vilje slettes, blot fordi det spredningskrav, som skulle opfyldes i forbindelse med selskabets børsintroduktion, ikke mere er opfyldt. I praksis

1. Jf. om suspension og andre reaktioner som børspause og overførsel til observationslisten, *Paul Krüger Andersen og Nis Jul Clausen, Børsretten, 2000, kap. 10.3.1.*
2. I forbindelse med et selskabs børsintroduktion kræves, at selskabets aktier er spredt, således at der kan ske en regelmæssig omsætning. Kravene er dog ikke så store. Ifølge Fondsbørsens praksis kræves som udgangspunkt, at aktierne er fordelt på mindst 200-300 aktionærer, jf. herved *Paul Krüger Andersen og Nis Jul Clausen, Børsretten, 2000, kap. 5.3.2.3.*

Paul Krüger Andersen

sker sletning navnlig når alle aktier, tilsigtet eller tvunget, samles hos én aktionær, jf. nedenfor i punkt 5.

Reglerne om sletning i § 26, stk. 1 benytter som anført formuleringen, at børsnotering *er i investorernes og markedets interesse*. Man kan spørge om, hvad der nærmere ligger i denne betingelse, og – for de allerede børsnoterede selskabets vedkommende – hvilken grad af aktiv indsats Fondsbørsen skal, eller kan, gøre for at sikre, at børsnotering fortsat er i investorernes og markedets interesse. Vphl. § 22, stk. 1 kræver som betingelse for notering, at Fondsbørsen “skønner, at handel og kursnotering har offentlig interesse”. § 22, stk. 3 har samme formulering som sletningsreglen, idet denne bestemmelse siger, at optagelse til notering kan afslås, såfremt Fondsbørsen skønner, at optagelsen på grund af udstederens forhold eller værdipapirets opbygning vil være i modstrid med investorernes og værdipapirmarkedets interesse.

Selv om der således er en formulingsmæssig overensstemmelse mellem kravene til notering og betingelserne for sletning, er der nogle væsentlige forskelle, som også må tages i betragtning.

Når selskaber søger om børsnotering, har Fondsbørsen til opgave at påse, at notering kan medføre, at de formål, som generelt ligger bag reglerne om etablering af et offentligt kapitalmarked, opfyldes, altså at man kan forvente, at aktierne vil blive omsat, således at der kan etableres et likvidt marked for de pågældende værdipapirer. Man kan naturligvis ikke vide, om disse forudsætninger faktisk bliver opfyldt, men Fondsbørsens kan og skal sikre, at forudsætningerne i hvert fald er til stede, bl.a. gennem kravene til spredning af aktierne. Fondsbørsen skal ligeledes sikre, at selskabets forhold i øvrigt er ordentlige og gennemskuelige, således at markedet kan vurdere aktierne på et sikkert grundlag. Er kravene opfyldt, *skal* selskabet optages til notering, jf. Vphl. § 22, stk. 1.

En betydelig del af betingelserne for introduktion er entydigt angivet i værdipapirhandelsloven, og de tilhørende regelsæt, navnlig betingelsesbekendtgørelsen og prospektbekendtgørelsen. Der er dog også plads til et betydeligt skøn fra Fondsbørsens side, navnlig med hensyn til den markedsmæssige vurdering af, om aktierne har investorernes interesse. Man kan næppe helt bortse fra, at Fondsbørsen, efter at den er blevet omdannet til et privat aktieselskab, der må klare sig på markedsmæssige vilkår, har en egeninteresse i, at selskaber børsnoteres, og at noteringen opretholdes. Københavns Fondsbørs kan helt enkelt kun overleve, hvis der er en vis mængde selskaber noteret. På den anden side kan man også sige, at hverken Fondsbørsen eller markedet kan have særlig interesse i, at der findes selskaber, hvis aktier dag efter dag noteres i kurslisterne, hvis aktierne aldrig eller kun sjældent handles. Aktier i sådanne selskaber er reelt ikke likvide, og børskursen er ikke et pålideligt udtryk for selskabets værdi.

Om afnotering af børsnoterede selskaber

Nogle udenlandske børser har regler, der kræver, at aktier handles i et vist omfang, eller at kursen ikke falder under en vist niveau. Regler af denne type findes ikke eksplicit i de danske børsregler, men kunne utvivlsomt håndhæves efter en konkret vurdering på grundlag af den generelle regel om sletning i Vphl. § 26, stk. 1. Det er dog ikke Københavns Fondsbørs' nuværende praksis at gennemføre en løbende overvågning af handelen med henblik på at vurdere, om et selskab bør slettes, fordi dets aktier ikke handles. I den kursliste, der løbende offentliggøres, er det markeret, hvilke aktier der ikke omsættes så meget. De betegnes som "Likvide og mindre omsatte aktier" i kurslisten i modsætning til "De mest omsatte – ultra likvide" aktier. Og i Fondsbørsens løbende publikationer kan det ses, hvorledes omsætningen over en periode har været.

Et *selskab*, hvis aktier sjældent handles, bør naturligvis overveje, om det har interesse i fortsat at være børsnoteret og, hvis svaret er bekræftende, om det ikke bør gøre noget for at ændre på forholdet. For *markedet* udgør selskaber af denne type et handelssegment, hvor der kan ligge særlige fortjenstmuligheder, fordi børskursen er et dårligt udtryk for selskabets virkelige værdi.

Fondsbørsen har som nævnt en ret passiv holdning. Årsagerne er vel navnlig, at selskabet selv kan begære sletning, jf. nedenfor i punkt 6, og at sletning af allerede eksisterende selskaber ikke kun skal ses i et markedsmæssigt perspektiv. En sletning har også betydning for aktionærernes adgang til oplysninger om selskabet og for mindretalsbestyrelsen i øvrigt, jf. nedenfor i punkterne 7 og 11.

Hvis de nævnte aktionærhensyn ikke konkret vurderes at have stor vægt, er det imidlertid en overvejelse værd, om Fondsbørsen, evt. ved blot at tage spørgsmålet om sletning op over for nogle selskaber, kunne medvirke til, at de selskaber, der er børsnoterede, også faktisk lever op til forudsætningerne om omsætning og likviditet.

5. Sletning som følge af strukturændringer

Der sker som bekendt væsentlige strukturændringer i erhvervslivet i disse år. Virksomhedsovertagelser og fusioner hører til dagens orden. Dette berører også de børsnoterede selskaber. Fusionerer to børsnoterede selskaber, må det ene (det ophørende) slettes. Ud af de otte selskaber, der forlod Fondsbørsen i 1998,

Paul Krüger Andersen

blev således de seks slettet som følge af fusion med et andet børsnoteret selskab. I 1999 var fusion årsag til 4 afnoteringer ud af 18.³

Majoritetsoverdragelser vedrørende et børsnoteret selskabs aktier behøver ikke nødvendigvis at føre til sletning. Ofte fører overtagelsen imidlertid til at erhververen *tvunget* eller *tilsigtet* overtager samtlige aktier for at få fuld rådighed over selskabet.

En pligt til at give *overtagelsestilbud* til minoritetsaktionærerne følger af reglen i værdipapirhandelslovens § 31. Efter denne regel skal enhver, der erhverver en majoritetspost, som giver bestemmende indflydelse over et børsnoteret selskab, tilbyde de resterende aktionærer at overtage deres aktier på identiske vilkår. Dette fører ikke nødvendigvis til, at alle de udestående aktionærer ønsker at sælge. Hvis der kun bliver en mindre minoritetspost tilbage, vil det ofte være ubekvem til stadighed at skulle tage hensyn til minoriteten. I så fald kan minoriteten søges købt ud, og såfremt der opnås 90 pct. majoritet, tvangsindløses efter reglerne i aktieselskabslovens § 20 b.

Virksomhedsovertagelser sker i dag også ved, at der fremsættes et *offentligt tilbud* – venligt eller fjendtligt – til aktionærerne i det børsnoterede selskab. Sådanne tilbud skal fremsættes i form af et tilbudsdokument, som indeholder oplysninger om de nærmere betingelser for tilbuddet m.v., jf. værdipapirhandelslovens § 32 og den dertil hørende bekendtgørelse nr. 827 af 19/11 1999 (take-over bekendtgørelsen). I de fleste tilfælde ønsker tilbudsgiveren fuld kontrol over målselskabet. Tilbuddet gøres derfor betinget af, at mindst 90% af aktionærerne accepterer tilbuddet. Herefter kan de resterende aktionærer tvangsindløses, jf. ovenfor. Sker dette, slettes selskabet fra noteringen.

Dette er forklaringen på en række af de sletninger, der er sket i 1999, jf. som eksempel sletningerne af Badeanstalten København og Schades⁴ (aktieopkøb samt efterfølgende tvangsindløsning efter AL § 20 b).

6. Going private

Mange bestræbelser udfoldes i disse år for at motivere flere selskaber til at lade sig børsnotere. Fondsbørsens privatisering, (andre) bestræbelser fra det offentlige side, akkumulering af kapital hos institutionelle investorer og private opsparere, en voksende aktiekultur og konkurrencen på investment-bank markedet

3. Jf. Fondsbørsens Årsberetning 1998 p. 14 og Fondsbørsens Månedsrapport, aug. 1999 nr. 327 p. 9 vedrørende fusionen mellem UniDanmark og Tryg-Baltica Forsikring, samt Fondsbørsens Årsberetning 1999 p. 12.

4. Jf. Fondsbørsens Månedsrapport okt. 1999 nr. 329 p. 10.

Om afnotering af børsnoterede selskaber

bidrager til denne tendens. Erfaringerne fra en række lande viser imidlertid, at børsnotering ikke altid viser sig at være det rigtige set fra det enkelte selskabs side. Der er stigende international opmærksomhed på, at børsnotering ikke er en fordel for alle selskaber. Der er dermed også stigende opmærksomhed på de retlige problemer, som afnotering kan indebære.⁵

Mange selskaber har ikke kunnet modstå markedets appetit på ny selskaber. Efterspørgslen på selskaber med potentiel kraftig vækst og indtjeningspotentiale kan friste til at indkassere en gevinst ved børsnotering kombineret med salg af aktier. Opfyldes markedets forventninger ikke, kommer selskabet og dets ledelse under pres. Kravet om *shareholder value* har både positive og negative sider. Til de negative hører, at markedets pres kan tilskynde til kortsigtede strategier. Det fremhæves undertiden også, at ikke-børsnoterede selskaber bedre kan håndtere økonomiske svingninger, når disse ikke konstant eksponeres i markedet.

Markedet på Københavns Fondsbørs fokuserer i høj grad på de store aktier, KFX-aktierne. Små børsnoterede selskaber kan opleve, at de ikke får *fuld opmærksomhed* fra markedet, og at aktiekursen derved ikke bliver tilfredsstillende. Andre selskaber kan opleve, at markedet ikke kan eller vil vurdere aktierne højt nok. *Dansk AMP* anfører disse argumenter som grundlag for at vælge en markedsplads, som er designet til små og mellemstore virksomheder (frem for Københavns Fondsbørs). Kan et selskab ikke tiltrække markedets opmærksomhed – f.eks. ved diverse aktionærvenlige foranstaltninger – eller kan det ikke overbevise markedet om, at aktierne bør vurderes højere – f.eks. ved en mere offensiv informationspolitik, ved at synliggøre selskabets aktiver, ved regnskabsændringer eller ved selskabsopdelinger – kan selskabet nå til den konklusion, at ulemperne ved børsnotering overstiger fordelene. Selskabet kan følgelig ønske at blive afnoteret.

De nævnte eksempler illustrerer, at en række forskelligartede *forretningsmæssige forhold* kan føre til, at børsnotering viser sig at være ufordelagtig ud fra en samlet vurdering.

Værdipapirhandelslovens § 26, stk. 3 giver grundlag for at imødekomme et selskabs ønske om sletning. Såfremt selskabet anmoder om sletning, skal anmodningen tages til følge, medmindre Fondsbørsen finder, at sletningen ikke er i investorernes, låntagernes eller værdipapirmarkedets interesse. Hovedreglen er altså, at selskabet kan kræve at blive slettet. Fondsbørsen blander sig ikke i

5. Se herved bl.a. *Eberhard Schwarte/Frank Geiser* i ZHR, 161 (1997) p. 739, hvor forfatterne analyserer forvaltningsretlige børsretlige, selskabsretlige og konkurrenceretlige aspekter. Om amerikansk ret se f.eks. *Cox, Lee Hazen, O'Neal, Corporations*, 1997 p. 613 f samt *Cox, Hillman, Langevoort, Securities Regulation*, 1997 p. 827 f.

Paul Krüger Andersen

den forretningsmæssige vurdering. Eksempler på tilfælde, hvor Fondsbørsen kan nægte sletning kan være, at sletningen vil skade investorerne økonomisk og/eller være udtryk for en minoritetskrænkelse eller andre utilbørligheder fra ledelsens side, jf. herom nedenfor i punkt 11. I praksis har Københavns Fondsbørs krævet, at der foreligger en generalforsamlingsbeslutning om sletning, uanset at bestyrelsen efter aktieselskabslovens almindelige regler om repræsentation, jf. aktieselskabslovens § 60, kan anmode om sletning. Når spørgsmålet om sletning er behandlet på en generalforsamling, vil eventuelle indsigelser fra minoritetsaktionærerne normalt være kommet frem, og Fondsbørsen har dermed et mere sikkert grundlag for at vurdere anmodningen om sletning.

7. Afnotering med henblik på ophævelse af de børsretlige forpligtelser og rettigheder

Blandt de forhold, som skal tages i betragtning i forbindelse med overvejelserne om børsnotering, er, om ejere og ledelse er parat til at leve med og opfylde de krav, som stilles til børsnoterede selskaber. Nogle (hoved)aktionærer, som har været vant til at træffe hurtige og egenrådige beslutninger, har det f.eks. svært med at der kommer nye og kritiske aktionærer ind i billedet, eller at den pågældende ikke kan kommunikere frit vedrørende selskabets forhold.

Sletning af et selskab medfører naturligvis, at selskabet ikke mere er undergivet det børsretlige regelsæt. Anmoder selskabet om sletning, fordi det ud fra en generel vurdering f.eks. ikke ønsker at være undergivet de børsretlige oplysningsforpligtelser, skal anmodningen givetvis imødekommes efter Vphl § 26, stk. 3, jf. ovenfor.

Man kan spørge, om dette gælder tilsvarende med hensyn til de børsretlige rettigheder. Børsnotering indebærer ikke alene forpligtelser, men også at selskabets aktionærer tilsikres en række specifikke fordele og rettigheder, som ophører, såfremt selskabet slettes. Kan et aktionærflertal også på mindretallets vegne ophæve disse fordele og rettigheder? Specielt kan man spørge, om den fordel, der normalt ligger i, at Værdipapirhandelslovens § 31 sikrer, at alle aktionærer skal have et overtagelsestilbud i forbindelse med majoritetsoverdragelser, kan elimineres af et aktionærflertal gennem afnotering af selskabet.

Der kan ikke gives et svar, der dækker alle tilfælde. Der må sondres. På et generelt niveau kan et aktionærflertal utvivlsomt beslutte, at selskabet skal slettes fra noteringen. Lovgivningen indeholder ikke specielle minoritetsbeskyttelsesregler om dette. Konkrete omstændigheder kan føre til begrænsninger i flertallets adgang til at afnotere selskabsret. Er der således fremsat eller kan der umiddelbart imødeses, at der vil blive fremsat et overtagelsestilbud, vil det således formentlig stride mod minoritetsbeskyttelsesreglerne i AL § 80, såfremt

Om afnotering af børsnoterede selskaber

flertallet søger selskabet slettet. Dette resultat støttes af en afgørelse fra Finanstilsynet, offentliggjort i Finanstilsynets Årsberetning 1993 p. 132. Afgørelsen ophævede en sletning af et selskabs A-aktier "allerede fordi dette ville medføre, at B-aktionærerne ved overdragelse af en kontrollerende aktiepost ifølge § 7 i de (dagældende) børsregler skal have indløsningsstilbud efter andre regler, end hvis A-aktierne stadig er noteret". Den citerede afgørelse kan fortolkes så vidt, at allerede den blotte mulighed for at få andel i en gevinst i forbindelse med et overtagelsestilbud efter § 31 anses for tilstrækkeligt. Afgørelsen bør dog ikke tillægges så generel betydning. En så vidtgående fortolkning vil lægge afgørende hindringer i vejen for selskaber, der søges afnoteret, og kan ikke generelt anbefales.⁶

Der kan også tænkes andre situationer, hvor en konkret vurdering kan føre til, at sletning må nægtes, fordi den vil eliminere en retsposition, som er knyttet til børsnoteringen, jf. nærmere nedenfor i afsnit 11.

8. Flytning til anden børs

Efter værdipapirhandelslovens § 26, stk. 4 har et børsnoteret selskab ret til at få sine aktier slettet fra notering, såfremt aktien samtidig optages eller er optaget til notering på en anden fondsbørs. Der kan både være tale om flytning til en udenlandsk børs og til en anden dansk børs, altså p.t. også til Dansk AMP. Københavns Fondsbørs kan dermed ikke holde på selskaber, som foretrækker notering på andre børser. Bestemmelsen er direktivbestemt og findes derved tilsvarende i de øvrige EU-landes børsregulering. Selskaber fra de øvrige EU-lande har dermed tilsvarende mulighed for at flytte til Københavns Fondsbørs. Retten til at flytte er betinget af, at "investorernes retsstilling ikke forringes derved". Der findes ikke dansk praksis, der belyser indholdet af dette forbehold.

9. Sletning som sanktion

Værdipapirhandelslovens § 26, stk. 1 (betingelsesbekendtgørelsens § 30, stk. 1) indeholder som nævnt en generel hjemmel til, at en fondsbørs kan bestemme, at et selskabs aktier skal slettes fra noteringen, såfremt fondsbørsen finder, at noteringen ikke længere er i investorernes, låntagernes eller værdipapirmarkedets interesse. Denne bestemmelse kan finde anvendelse i forskelligartede

6. Sml. herved også kritisk om afgørelsen *Schaumburg-Müller og Erik Bruun Hansen*, Dansk Børsret, 1996 p. 139 f.

Paul Krüger Andersen

tilfælde, heriblandt tilfælde, hvor selskabet ikke selv anmoder om sletning. I sjældne tilfælde kan sletning ske som sanktion ved grove eller gentagne overtrædelser af børsreglerne, herunder reglerne om oplysningsforpligtelser. Sanktionssynsvinklen kommer til udtryk i betingelsesbekendtgørelsens § 28, som giver Fondsbørsen ret til at offentliggøre, at en udsteder ikke opfylder de forpligtelser, som følger af optagelse til notering "ud over at iværksætte de i ... §§ 29-30 omhandlede foranstaltninger eller sanktioner", dvs. suspension og sletning. Det er dog klart, at denne anvendelse af reglen om sletning kun er beregnet som en yderste mulighed, hvis de andre tvangsmidler eller sanktioner, som Fondsbørsen kan anvende, ikke er tilstrækkelige. Sletning vil jo ikke kun ramme f.eks. den ledelse, som ikke overholder de børsretlige regler. En sletning kan også ramme selskabet og dets aktionærer hårdt. I et børsnoteret selskab vil de almindelige aktionærer som oftest ikke have indflydelse på eller reel andel i, om selskabet overholder sine forpligtelser. Sletning vil kunne anvendes som trussel, men kun i yderste tilfælde vil truslen blive effektueret. I Fondsbørsens praksis er sletning kun anvendt en enkelt gang i 1991 i forhold til A/S Søvang.⁷

10. Identitetsskifte

Det selskab, som oprindeligt blev børsnoteret, kan naturligvis vokse, foretage vedtægtsændringer eller overtage aktiviteter uden at dette ændrer ved børsnoteringen. Alle sådanne ændringer bliver kendt for markedet via de børsretlige oplysningsregler og gennem anmeldelser til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om kapitalforhøjelser, vedtægtsændringer osv. Betingelsesbekendtgørelsens § 30, stk. 4 og stk. 5 indeholder imidlertid bestemmelser, som forudsætter, at det selskab, der oprindeligt blev børsnoteret, trods alt har bevaret sin identitet. Bestemmelserne opregner en række forhold – der nævnes kapitalændringer, spaltning eller overtagelse af andre selskaber ved fusion, afgørende ændringer i ejerforholdene, i kapitalgrundlaget, i selskabets aktiviteter eller i selskabets ledelse, navn m.v. – som kan føre til, at fondsbørsen må vurdere, at selskabet efter en samlet vurdering reelt fremtræder som et nyt selskab. I sådanne tilfælde kan fondsbørsen bestemme, om selskabets aktier fortsat kan noteres, eller der skal ske sletning.

Bestemmelserne kan bl.a. anvendes, såfremt selskaber søges børsnoteret "ad bagvejen", altså ved overtagelse af et eksisterende (mindre/inaktivt) børsnoteret selskab, som efterfølgende bliver ramme for væsentlig ny aktivitet. En sådan fremgangsmåde er reelt en omgåelse af kravene til børsnotering, herunder

7. Sagen er beskrevet i betænkning 1230:1992 om børsnoterede selskaber p. 45 f.

måske navnlig prospektkravene. Som betingelse for ikke at slette selskabet kan Fondsbørsen kræve, at der udarbejdes et prospekt, som opfylder prospektkravene.

11. Minoritetsbeskyttelse og sletning

Både reglerne om selskabernes ret til at blive slettet fra noteringen og om Fondsbørsens adgang til at slette indeholder et forbehold om, at sletning ikke kan ske, hvis Fondsbørsen finder, at sletning ikke er i "investorerne's interesse". Fondsbørsen har altså både ret og pligt til at vurdere dette spørgsmål. Fondsbørsen får ikke megen specifik vejledning i værdipapirhandelsloven eller dennes forarbejder med hensyn til, hvilke forhold der i denne henseende skal tillægges betydning. Forbeholdet i værdipapirhandelslovens § 26, stk. 1 og 3 går mere nøjagtigt på varetagelse af "investorerne's, låntagernes eller værdipapirmarkedets interesse". Det forudsættes således, at "investorerne's interesse" kan adskilles fra de to øvrige hensyn. Med "investorer" må menes både de nuværende og de potentielle aktionærer.

Hensynet til de fremtidige aktionærer må i første række gå på, at opretholdelse af børsnotering af et selskab, der ikke (mere) opfylder børsbetingelserne, ikke har offentlig interesse, jf. værdipapirhandelslovens § 22. Et selskab, der ikke opfylder betingelserne for børsnotering bør principielt hverken kunne opnå eller opretholde børsnotering. Det hensyn, der skal tages, er ikke til en speciel aktionærgruppe, men til investorkollektivet. At de fremtidige investorer (og Fondsbørsen) har en generel interesse i, at et selskab ikke slettes fra notering i tilfælde, hvor selskabet selv begærer sletning efter værdipapirhandelslovens § 26, stk. 3, uden at dette er påkrævet, berettiger imidlertid ikke Fondsbørsen til at afslå sletning. Formuleringen i § 26, stk. 3, at begæringen "skal ... tages til følge, medmindre" viser, at der skal foreligge en *væsentlig og konkret begrundelse*, for at Fondsbørsen kan afslå anmodningen.

Hensynet til de nuværende aktionærer omfatter uden tvivl hele den beskyttelse, som følger af de selskabsretlige regler om aktionærlighed og minoritetsbeskyttelse. Jf. herved også betingelsesbekendtgørelsens skema C punkt 2a), hvorefter børsnoterede selskaber "skal sikre lige behandling af aktionærer, der befinder sig i samme situation". En fondsbørs har ret og pligt til at påse, at dette krav overholdes, bl.a. i forbindelse med anmodninger om sletning.

Det er et uopdyrket emne inden for den selskabsretlige teori i Danmark, hvilket specifikt indhold de selskabsretlige minoritetsregler har i relation til de børsnoterede selskabers forhold og i forhold specielt til sletningsproblematikken. Dette hænger bl.a. sammen med, at der endnu ikke i Danmark er set en

Paul Krüger Andersen

“going private”-tendens af samme omfang som bl.a. i USA. Den børsretlige udvikling i Danmark vil imidlertid, med sædvanlig forsinkelse, utvivlsomt opleve et lignende forløb som i de større lande.⁸ Der er et klart behov for, at de her rejste spørgsmål afklares.

Kompetencen til at begære sletning på selskabets vegne er ikke udtrykkelig fastlagt, hverken i værdipapirhandelsloven eller i aktieselskabsloven. Efter den norske børslovs § 5-8 kræves generalforsamlingsbeslutning med flertal som til vedtægtsændringer. Uden en udtrykkelig regel herom må kompetencen efter dansk ret afgøres efter de almindelige regler i aktieselskabsloven. Beslutningen om sletning kan således principielt tages af bestyrelsen, men kan naturligvis – og bør vel i almindelighed også – konfirmeres af en generalforsamling. Generalforsamlingsbehandling er nødvendig, såfremt sletningen medfører, at der skal ændres i selskabets vedtægter. Selve beslutningen om sletning træffes med almindeligt flertal efter aktieselskabslovens § 77. Den ovenfor refererede praksis fra Københavns Fondsbørs, hvorefter Fondsbørsen kræver en generalforsamlingsbeslutning som grundlag for en anmodning om sletning, har efter det anførte ikke egentlig lovhjemmel, men kan i almindelighed håndhæves, fordi en anmodning om sletning skal accepteres af Fondsbørsen. Modtager Fondsbørsen en anmodning om sletning, og fremgår det, at en minoritet mener, at sletning vil være en retsstridig krænkelse af minoritetens interesse, må Fondsbørsens udsætte sin afgørelse, indtil spørgsmålet er afklaret ved dom. Minoriteten må anlægge sag med henblik herpå inden tre måneder efter reglen i AL § 81.

Som ovenfor nævnt indebærer en sletning væsentlige forandringer i aktionærernes stilling. På et generelt niveau følger det af det anførte om kompetencen, at selve dette, at selskabet slettes fra notering, ikke i Danmark ses som en krænkelse af minoritetens ret. For at der er tale om minoritetskrænkelse, må der med udgangspunkt i *en konkret vurdering af selskabets forhold og den konkrete situation* være tale om tilsidesættelse af hensyn til minoriteten af en karakter, som i overensstemmelse med den herskende selskabsretlige opfattelse er omfattet af reglerne om minoritetsbeskyttelse. Praksis er som nævnt sparsom. Den foran nævnte afgørelse i Finanstilsynets Årsberetning 1993 p. 132 er den hidtil eneste afgørelse på dette område. Afgørelsen ophævede en sletning og tillagde som nævnt først og fremmest de ændrede forhold vedrørende indløsningstilbud betydning, men anførte yderligere, at “Hertil kom, at en slettelse ville påvirke B-aktiernes markedsværdi, ligesom slettelse af A-aktierne i en overdragelsessituation ville være en fordel for hovedaktionæren set i forhold til B-aktionærer-

8. Sml. således JP Erhverv & Økonomi 7/1 2000, hvor Fondsbørsens direktør *Hans Ole Jøcum* advarede mod – efter Fondsbørsens opfattelse – forhastede afnoteringer.

ne”. Afgørelsen kan tages til indtægt for, at de nævnte hensyn vil kunne påberåbes af minoritetsaktionærer. Afgørelsen er dog konkret i den forstand, at der var tale om sletning alene af de noterede A-aktier og ikke af de ligeledes noterede B-aktier. Afgørelsen kan ikke uden videre overføres til en “fuldstændig” afnotering.

I amerikansk børsret har diskussionerne omkring going-private transaktioner navnlig gået på de metoder, som bringes i anvendelse for at eliminere udestående aktier – eller aktionærer – der kan hindre afnotering.⁹ I focus er således forhold omkring opkøb på markedet af “frie aktier”, og gennemførelse af andre former for såkaldte *squeezeouts* (også benævnt *freezeouts*), dvs. metoder, hvorved aktionærer presses ud af selskabet. Efter dansk ret vil en diskussion om disse spørgsmål bl.a. være relateret til indholdet af de selskabsretlige regler om *fortegningsret*, jf. AL § 30, til reglerne om *egne aktier*, jf. AL § 48 og følgende, til gennemførelse af *selskabsretlige strukturændringer* (fusion, spaltning, koncerndannelse), samt til reglerne om *overtagelsestilbud og indløsning*, jf. Vphl. §§ 31 og 32 sammenholdt med AL §§ 20 b-d.

Fælles for alle de nævnte eksempler er, at de kan medføre ændringer i aktionærernes indbyrdes stilling i selskabet. Der kan eksempelvis lovligt ske fravigelse af aktionærernes fortegningsret i forbindelse med kapitalforhøjelser, men det kan være i strid med reglerne om ligebehandling og minoritetsbeskyttelse, hvis denne adgang benyttes til at udvande mindretalsaktionærers position med henblik på en efterfølgende tvangsindløsning. Tilsvarende kan et selskabs opkøb af egne aktier, evt. til overkurs, med henblik på at gennemføre en afnotering være i strid med reglerne om minoritetsbeskyttelse. De danske fusionsregler giver adgang til at vedtage fusion og sikrer i denne forbindelse aktionærerne et rimeligt vederlag. Reglerne stiller ikke betingelser med hensyn til fusionens formål. Kan der vedtages en fusion udelukkende med henblik på at eliminere udestående aktionærer og følgende afnotering? Er der tilstrækkeligt, at de udløste aktionærer i overensstemmelse med fusionsreglerne i aktieselskabsloven er sikret et rimeligt (kontant) vederlag?

De nævnte problemstillinger må i dansk ret behandles med udgangspunkt i de enkelte regler i selskabslovene, som der henvises til ovenfor. Der findes i teorien kun få og spredte tilløb til at se de forskellige selskabsretlige regler i *sammenhæng* som alternative metoder til at eliminere et mindretal. Så vidt ses

9. Cox, Hazen, O'Neal, Corporations, 1997 p. 613 definerer en going-private transaktion som “any organic corporate change such as merger, reverse stock split, repurchase of shares, or recapitalization, that results in a publicly traded company being delisted or closely enough held so as no longer to be subject to the 1934 Exchange Act's reporting requirements”.

Paul Krüger Andersen

er der hverken teori eller praksis, som specielt tager hensyn til afnoteringsperspektivet. De danske børsretlige regler har ikke forholdt sig til spørgsmålet, skønt afnotering bliver mere og mere almindelig. Inspiration til en børsretlige regulering kan bl.a. hentes i den amerikanske Securities Exchange Act, Rule 13 e-3, som indeholder en række oplysningskrav, som skal opfyldes i forbindelse med going-private transactions.

Dansk børsret befinder sig på et udviklingstrin, hvor nye problemstillinger hele tiden dukker op, kræver teoretisk bearbejdning og eventuelt regulering. Problemerne omkring afnotering er et af de seneste, men langt fra det sidste, eksempler herpå.

Den stora konflikten Systematiskt skattesystem eller internationell anpassning

Af rektor, professor, jur.dr. Gustaf Lindencrona¹

Stockholms universitet

Slutet på 80-talet och början på 90-talet var en stor reformperiod på skattelagstiftningens område i hela västvärlden. Reformernas innehåll brukar sammanfattas under mottot: »Sänkta skattesatser och vidgad skattebas«. Men syftet med en vidgad skattebas var inte endast att möjliggöra sänkta skattesatser. Kanske särskilt i Sverige fanns också en strävan att genom ett systematiskt uppbyggt skattesystem minska möjligheten till kringgående av skattelagarna.

Jag tror jag kan säga att den svenska skattereformen 1991 och de utredningar som låg bakom denna reform i det avseendet inspirerades av boken *Enhetlig inkomstskatt*,² i Sverige vanligen kallad SACO-skriften. Enhetlig inkomstskatt hade utarbetats av en grupp medlemmar av SACO (Sveriges Akademikers Centralorganisation), nämligen jag själv (ordförande), Nils Mattsson, Ingemar Ståhl och Jan Bröms (sekreterare). Den bärande tanken i boken framgår av namnet, att göra skattelagstiftningen så enhetlig som möjligt. För egen del hade jag tidigare i en artikel hävdats att komplexiteten i beskattningen i huvudsak skapades av skattelagstiftningen själv.³ Genom en assymetrisk behandling av likartade fall, skapades ett incitament för de skattskyldiga att välja de skatte-

1. Innehållet i denna artikel kommer att ligga till grund för ett föredrag som jag kommer att hålla vid Helsingfors universitet den 3 maj år 2000 i samband med att jag utses som hedersdoktor. Den kommer inte att tryckas någon annanstans.
2. *Enhetlig inkomstskatt*. Västervik 1986.
3. Gustaf Lindencrona. »Skattesystemets komplexitet och skatternas höjd« i »Skatterna – ett samhällsproblem?« Riksbankens Jubileumsfond. Helsingborg 1986.

Gustaf Lindencrona

mässigt fördelaktigare alternativen, vilket sin tur föranledde lagstiftaren till motåtgärder i form av ny lagstiftning.

De enhetliga utformningen av svensk skattelagstiftning genom 1991 års skattereform har idag i viss utsträckning luckrats upp. Det finns flera orsaker, som att riksdagen ansett det motiverat att beakta fördelningspolitiska synpunkter. Det gäller t.ex. en lägre skattesats på mat. Huvudskälet för uppluckringen är emellertid ett annat, nämligen behovet av en internationell anpassning av det svenska skattesystemet.

Behovet av en internationell anpassning av det svenska skattesystemet har uppkommit genom avskaffandet av diverse regleringar som förr hindrade kapitalet, företagandets och arbetskraftens fria rörlighet. Denna avreglering började tidigare, men fullbordades genom beslutet om svenskt medlemskap i EU 1994.⁴ Avregleringen har idag lett till en »globalisering« av svensk ekonomi, dvs att kapital och företagande rör sig fritt över Sveriges gränser ut i världen. Globaliseringen har möjliggjorts av vittgående ekonomiska och politiska förändringar i omvärlden, framför allt avregleringar i praktiskt taget alla länder och Sovjetunionens kollaps.

Kapitalets, företagandets och arbetskraftens fria rörlighet över gränserna influeras starkt av ekonomiska faktorer. Skatterna är en av dem. Skatternas höjd i dagens värld är så stor att de många gånger kan bli av utslagsgivande betydelse vid fattandet av olika ekonomiska beslut. Betydande skattemässiga vinster kan göras genom en utlokalisering från ett land till ett annat. Ur det förlorande landets synvinkel föreligger ett fundamentalt problem. Går en del av skatteunderlaget förlorat måste antingen utgifterna reduceras för att de egna skatterna skall kunna sänkas eller så måste de egna skatterna höjas för att kompensera för förlusten av skatteunderlag. Den senare åtgärden kan leda till fortsatt utflyttning och därmed till ytterligare förluster av skatteunderlag.

Det måste observeras att utflyttningsincitament inte enbart vållas av skillnader i totalt skattetryck mellan olika länder eller mellan skattesatser t.ex. inkomstskatt eller bolagsskatt. De kan lika väl vållas genom att en del stater utformar sin skattelagstiftning så att den direkt syftar till att locka utländskt kapital, företagande eller arbetskraft, dvs en ren skattekonkurrens. De inflyttade behandlas i det fallet gynnammare än de egna skattesubjekten.

I en situation då skattelagstiftning i huvudsak är en rent nationell angelägenhet i en ekonomi, som är global, står den lagstiftare som velat införa ett systematiskt uppbyggt, nationellt skattesystem för att åstadkomma enkelhet och förhindra kringgående, inför ett fundamentalt problem. I vilken utsträckning

4. SFS 1994:1500.

skall man göra avsteg från det systematiska, nationella systemet för att förhindra förluster av skatteunderlag till andra länder?

Jag skall i det följande ta upp några exempel på fall under 90-talet, där det förelagat konflikt mellan önskemålet om ett enhetligt skattesystem och nödvändigheten av en anpassning till skattelagstiftningen i andra länder.

Personaloptioner – en framtidsfråga

Önskemålet om att ge anställda del av företagets vinst har ställt den svenska skattelagstiftningen inför problem vid olika tidpunkter. På 60-talet uppfann Handelsbanken ett system med uppskjutna vinstandelar genom förmedling av en stiftelse, Oktogonen. I ett uppmärksammat dom medgav RegR i detta fall att beskattningen fick uppskjutas.⁵ Handelsbankens vinstandelssystem har sedan dess blivit en mycket stor framgång.

Under senare år har även andra konstruktioner utvecklats med syfte att dels knyta vissa anställda starkare till företaget, dels låta knyta förmånerna till företagets utveckling, särskilt till utvecklingen av värdet på dess aktier. Frågan har fått en brännande aktualitet i Sverige genom den förbluffande snabba uppblomstringen av IT-företag, där Sverige och särskilt Kista-området i Stockholm blivit ett av de »hetaste« områdena i världen.

IT-företagen startas oftast av unga entreprenörer, som anställer ett antal kvalificerade, likaledes unga medarbetare. Företagens praktiskt taget enda, men stora tillgång är medarbetarnas kompetens. Företagen har i initialskedet en mycket svag kapitalbas. Förmågan att betala höga löner är också vid denna tidpunkt relativt begränsad. Framtidsutsikterna är osäkra. Om emellertid förväntningarna stiger, kan aktiekurserna komma att öka starkt. De anställda är mycket efterfrågade på arbetsmarknaden och kan närsomhelst få en ny anställning, om de skulle vilja byta arbetsplats.

I en sådan situation ligger tanken på vad som i Sverige kallas personaloptioner nära till hands. Det innebär i princip att den anställde – om han stannar kvar i företaget – vid en viss framtida tidpunkt får rätt att till ett visst – lågt – pris få förvärva aktier i bolaget. Ibland erhålles aktierna helt utan betalning. Optionen att teckna aktierna i framtiden är normalt försedd med förfogandeinskränkningar som förhindrar att den överlåts innan en viss kvalifikationstid utlupit.

Ur det nystartade IT-företagets synvinkel är fördelen att man kan begränsa de utgående lönerna till belopp, som bolaget kan bära. Vid en positiv utveckling av aktien, ja redan vid förhoppningen om en positiv utveckling, kan bolaget

5. RÅ 1974 ref. 16.

Gustaf Lindencrona

skyddas emot att dess anställda faller för de ständiga frestelserna från en överhettad arbetsmarknad. Det finns ofta också en psykologisk faktor. Ägaren-företagsledaren och de anställda är ofta jämnåriga och arbetar dagligen tillsammans. Skillnaden i kompetens är kanske inte så stor. Det är då lättare att upprätthålla lagandan i bolaget om alla blir delaktiga i en kommande ekonomisk framgång, respektive blir utan belöning vid ett negativt resultat.

Ur den anställdes synvinkel ligger fördelen i att han kan hoppas på en positiv utveckling av företagets aktier som överstiger vad han kunnat få i lön. Dessa förhoppningar har onekligen stimulerats av de senaste årens utveckling.

I Sverige föreligger även efter 1991 års skattereform vissa betydelsefulla skillnader i beskattningshänseende mellan inkomstlagen tjänst och inkomstlagen kapital. Inkomst av tjänst beskattas dels kommunalt med en skattesats på c:a 31%, dels ovanför den s.k. brytpunkten med en statlig inkomstskatt på 20-25%.⁶ Dessutom skall arbetsgivaren betala sociala avgifter på 33,06%.⁷ I inkomstlagen kapital utgår endast en proportionell statlig inkomstskatt på 30%. Inga sociala avgifter uttas.

En option för en anställd att förvärva aktier i det bolag han arbetar i är otvivelaktigt inkomst av tjänst.⁸ Hade optionen utgivits till den anställda i form av ett värdepapper hade värdet av optionen beskattats hos den anställda som inkomst av tjänst *vid förvärvet av värdepappret*.⁹ Arbetsgivaren hade då fått betala sociala avgifter. Senare värdestegring blir inkomst av kapital. Om den anställda utnyttjar optionen till aktieförvärv sker ingen beskattning vid tidpunkten för aktieförvärvet. Vid avyttring av optionen eller den med optionen som grund förvärvade aktien beskattas kapitalvinsten med 30% statlig skatt i inkomstlagen kapital. Några ytterligare sociala avgifter skall inte erläggas.

Om det är fråga om en personaloption utges inget värdepapper. Enligt tidigare praxis¹⁰ skulle beskattning då ske vid den första tidpunkt *då optionen kunde utnyttjas* till det värde optionen då har. Hur värderingen då skulle ske har det förelegat olika uppfattningar om.

Nackdelen med praxis ståndpunkt var främst att den skattskyldige vid denna tidpunkt inte tillförts några medel med vilka skatten kunde betalas. Av den anledningen har fr.o.m. 1999 års taxering nya regler införts för personaloptioner

6. För år 1999 skall statlig inkomstskatt betalas med 20% på den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger 219.300 kr. På beskattningsbara inkomster över 360.000 kr betalas 25%.

7. Avgifter för 1999.

8. Om han betalt något för optionen utgör endast det överskjutande värdet inkomst av tjänst.

9. 41 § anv. p. 4 4:e st. 1:a p. KL (Kommunalskattelag 1928:370).

10. RÅ 1994 not. 41 och not. 733.

genom lagstiftning.¹¹ Personaloptioner har definierats i lagen som en option, där det som förvärfvas av en anställd i sig inte utgör ett värdepapper men innebär en rätt att i framtiden få förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Härmed har personaloption blivit ett skatterättsligt begrepp. Begreppet har ingen civilrättslig innebörd.

Personaloptioner skiljer sig skatterättsligt från andra optioner genom att beskattningen skjuts upp. Beskattning och värdering skall ske då *optionen överläts eller faktiskt utnyttjas* för aktieförvärv.¹² De sociala avgifterna utgår också vid denna tidpunkt. Genom denna ändring av lagstiftningen har man dock hamnat ur askan i elden.

Personaloptioner medför en hel del praktiska och skatterättsliga problem för såväl bolag som anställd. Här skall bara uppmärksammas det problem, som ansetts vara särskilt besvärande för de expanderande IT-företagen, nämligen de sociala avgifterna. Om aktierna i dessa företag – som ägare och anställda hoppas- går en lysande framtid till mötes innebär det att bolaget får betala arbetsgivaravgifter på stora belopp vid den tidpunkt då den eller de anställda väljer att använda sig av optionen. Det är fråga om mycket pengar och pengar som skall betalas vid en tidpunkt, som bolaget inte har någon kontroll över.

Här kommer nu den internationella faktorn in i bilden. Om IT-företaget på ett tidigt stadium flyttar sin verksamhet till annat land kan tydligen sociala avgifter på personaloptioner undvikas.¹³ Eftersom situationen i alla fall för närvarande tydligen är att dessa företag inte har eller räknar med att få ackumulerade vinstmedel i likvid form i större utsträckning men däremot räknar med – eller hoppas- på en starkt stegring av kursen på sina aktier är de sociala avgifterna en avgörande fråga.

Som nämnts är den blomstrande IT-sektorn av fundamental betydelse för Stockholmsregionen – och därmed för Sverige – och själva motorn i den s.k. tredje ekonomin.¹⁴ Frågan är om vi inte står inför en fundamental förändring av näringslivets villkor. I den traditionella industriekonomin var anskaffandet av stora mängder kapital av avgörande betydelse. I en sådan situation får aktieägarna en stark ställning. I den tredje ekonomin är det däremot kunskapskapitalet som är den strategiska faktorn medan realkapitalet blir av mindre betydelse. I så fall blir det kunskapskapitalets ägare, dvs särskilt kompetenta fysiska

11. SFS 1998:337, prop.1997/98:133.

12. 41 § anv. p. 4 4:e st. 2:a p. KL.

13. Om den skattskyldige flyttar ut beskattas personaloptionen utflyttningsåret till den del den då kunnat utnyttjas, 41 § anv. p. 4 4:e st. 3:e p. KL. Vid en utflyttning på ett tidigt stadium har förmånen ofta ännu inget värde.

14. Första ekonomin: jordbruk, andra ekonomin: industri, tredje ekonomin: kunskapsbaserad verksamhet. Den tredje ekonomin kallas också ofta i Sverige: den nya ekonomin.

Gustaf Lindencrona

personer som blir betydelsefulla och följaktligen gör anspråk på företagets vinster.¹⁵ Deras ställning blir särskilt stark eftersom de när som helst kan flytta till ett annat företag eller starta ett sådant. Det är naturligtvis av fundamental betydelse att Sverige har en skattelagstiftning som står i samklang med grundläggande strukturförändringar i ekonomin och inte hindrar en utveckling som börjat på ett så lovande sätt.

Olika skattetekniska lösningar av problemet har föreslagits. Rutberg & Rutberg¹⁶ föreslår att de sociala avgifterna tas ut som tidigare, nämligen då optionen *kunnat utnyttjas* i stället för då den utnyttjas även om inkomstbeskattningen sker enligt de nya reglerna. Fördelen med ett sådant förslag är att det går att förverkliga inom ramen för nuvarande lagstiftningssystematik. De sociala avgifterna blir i allmänhet lägre än för närvarande och bolaget för en bättre kontroll över när de skall betalas. Men förslaget är knappast tillräckligt för att lösa problemet, nämligen att de sociala avgifterna på personaloptioner helt kan undvikas genom en tidig utflyttning av verksamheten.

Skulle å andra sidan den mest radikala lösningen väljas, nämligen att slopa de sociala avgifterna på personaloptioner över huvud taget t.ex. genom att behandla hela vinsten som inkomst av kapital eller alternativt att sociala avgifter inte uttogs på personaloptioner, har en lucka i beskattningen av inkomstslaget tjänst öppnats på vid gavel. Personaloptioner skulle då bli ett attraktivt alternativ till direkt lön.

Den principiösa förmögenhetsskatten

En av de grundläggande tankarna i den klassiska skatteförmågeprincipen var att lika skulle behandlas lika. Samma tanke – om än med annan motivering – återkom i »Enhetlig inkomstskatt« och spelade en stor roll i 1991 års skattereform. Skattereformen och den bakomliggande politiska uppgörelsen mellan folkpartiet och socialdemokraterna omfattade emellertid inte förmögenhetsskatten. Denna skatt har i stället under 90-talet varit en stridsfråga mellan borgerliga och socialdemokraterna, den har ändrats flera gånger för att ta hänsyn till olika faktorer och slutresultatet är idag ur likabehandlingsynvinkel helt absurt.

Förmögenhetsskatten motiverades ursprungligen med önskemålet om en hårdare beskattning av kapitalinkomster än arbetsinkomster. 1947 fördes förmö-

15. För liknande synpunkter, se Ulf Jacobsson. DN 29/2 år 2000.

16. Anne Rutberg & Johan Rutberg. »Optioner och personaloptioner«. SvSkT 8/99 s.607. Rutberg & Rutbergs artikel innehåller också en värdefull redogörelse för gällande rätt.

genhetsskatten till en särskild lag.¹⁷När den borgerliga regeringen tillträdde år 1991 avskaffades lagen, men den skulle ändå tillämpas övergångsvis. När socialdemokraterna återkom i regeringen 1994 återinfördes lagen i sin tidigare lydelse. Den ansågs dock vara i behov av omarbetning och en ny lag antogs våren 1997 med tillämpning första gången vid 1998 års taxering.¹⁸

Enligt den nya lagen tas en proportionell skatt på 1,5%¹⁹ ut av den del av den skattepliktiga nettoförmögenheten som överstiger 900.000.²⁰ I motsats till förhållandena vid inkomstbeskattningen sambeskattas äkta makar och underåriga hemmavarande barn²¹

Det mest spektakulära draget i förmögenhetsskattelagen är att s.k. arbetande kapital är befriat från förmögenhetsskatt. Det gäller då i första hand enskild firma och handelsbolag. Andelar i ett handelsbolag är emellertid inte generellt skattefria; beskattning sker av den del som utgör kapitalförvaltning. Det kan noteras att näringsfastigheter är skattefria. Fastighetsförvaltning anses som näringsverksamhet och fastigheterna är följaktligen skattefria.

Näringsverksamhet i Sverige bedrivs i stor utsträckning via aktiebolag. Vad gäller onoterade (ej börsnoterade) aktiebolag gäller samma princip som för handelsbolag, dvs ägarna av bolaget skall bara betala förmögenhetsskatt på sina aktier i den mån bolaget ägnat sig åt kapitalförvaltning.

När det gäller noterade aktier får man skilja på vilken lista de noterats på. Aktier noterade på OTC-listan och O-listan är helt skattefria. När det gäller A-listan är förhållandena olika. Notering på A-listan sker i princip av stora aktiebolag med aktier som är så pass väl spridda så att de är föremål för en praktiskt taget daglig omsättning. I princip är aktier noterade på A-listan skattepliktiga. De skall tas upp till 80%²² av det noterade värdet den 31 december beskattningsåret. Men nu finns det aktiebolag noterade på A-listan, som är familjeföretag i den meningen att en ägare tillsammans med närstående äger aktier med mer än 25% av röstvärdet i ett visst bolag. Denna huvuddelägarandel är också skattefri.²³ Det gäller dock endast under förutsättning av att aktierna var inregistrerade före 1991 års utgång.²⁴ Om inregistrering sker senare skall huvuddelä-

17. SFS 1947:577.

18. SFS 1997:323. För en mer utförlig beskrivning av den nya förmögenhetsskattelagen hänvisas till Lodin-Lindencrona-Melz-Silfverberg. Inkomstskatt. 7:e upplagan s. 506 ff.

19. 20 § SFL (Lag(1997:323) om statlig förmögenhetsskatt).

20. 19 § SFL.

21. 21 § SFL.

22. 12 § SFL.

23. 3 § 3 st. SFL.

24. 3 § 2 st. SFL.

garkravet vara uppfyllt vid ingångstillfället. Om huvuddelägaren förvärvar aktier senare är de dock skattepliktiga.

När de nya reglerna blev kända uppstod naturligt nog ett intresse bland stora aktieägare att få bolag noterade på A-listan överflyttade till O-listan. För att motverka den överflyttning som påbörjats beslöt riksdagen då att aktier noterade på A-listan den 29 maj 1997 skall förmögenhetsbeskattas även om aktierna flyttas därifrån t.ex. till O-listan.²⁵ Den 29 maj 1997 var den dag då den nya förmögenhetsskattelagen antogs.

Förmögenhetsskattelagens nuvarande tillstånd kan enligt min uppfattning ses som ett lysande exempel på tesen att skattesystemet skapar sina egna komplikationer, när lagstiftaren går ifrån principen om enhetlighet. I det här sammanhanget är det av särskilt intresse att se om motiveringen för avsteg från likabehandlingsprincipen i något fall kan bero på internationell anpassning.

Det finns andra länder än Sverige som uttar förmögenhetsskatt, men normalfallet idag är att förmögenhet inte beskattas. Om en i Sverige bosatt oinskränkt skattskyldig person bosätter sig utomlands blir han endast inskränkt skattskyldig. Den inskränkta skattskyldigheten för förmögenhetsskatt gäller fastigheter, inte aktier.²⁶ Det innebär således att en aktieägare genom utflyttning ur Sverige helt kan undgå förmögenhetsskatt. Detta förhållande kan tänkas utöva en betydande lockelse på personer med stora innehav av skattepliktiga aktier. Om endast A-listenoterade aktier i princip är skattepliktiga innebär det att det framför allt är för sådana personer, som har betydande innehav av dylika aktier, som en utflyttningsrisk kan föreligga. Vid en sådan utflyttning skulle svenska staten gå miste om andra, betydande skatteinkomster, t.ex. inkomstskatt på aktieutdelningar beroende på vad det enskilda dubbelbeskattningsavtalet stadgar. Det är därför inte osannolikt att förmögenhetsskattefriheten för huvudägarandel av A-noterade aktiebolag i realiteten påverkats av utflyttningsrisken även om det inte nämns i propositionen.²⁷ Undantaget skulle då vara en effekt av en internationell anpassning.

Den internationella anpassningen har då fått köpas till priset av en total principlöshet när det gäller lagstiftningssystematik och likabehandling. Läget i Sverige idag är således att miljonärerna (eller numera i en del fall miljardärerna) slipper betala förmögenhetsskatt i motsats till ett stort antal mindre aktieägare.

25. 3 § 1 st. p. 4.

26. 7 § SFL.

27. Prop. 1996/97:117.

De eftertraktade experterna

Det svenska näringslivet har vid upprepade tillfällen såväl före som efter 1991 års skattereform uttryckt bekymmer över svårigheterna att rekrytera framstående utländska experter till Sverige. Orsaken anges huvudsakligen vara skatteskal.

Den som är verksam vid ett universitet kan också intyga att utländska, främst tyska och amerikanska sökande till professorer, många gånger tagit tillbaka sina ansökningar sedan effekten av kombinationen av svenska universitetslöner och svenska skatter blivit klar för dem.

Före 1991 års skattereform var högsta marginalskattesatsen vid inkomstbeskattningen 80%. Ännu tidigare var den 85%. I ett försök att tillmötesgå önskemålet om förbättrade möjligheter att rekrytera utländska experter utan att samtidigt behöva sänka de svenska marginalskattesatserna generellt infördes 1984 en särskild lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.²⁸ Lagen gäller forskare som inte är svenska medborgare.²⁹

I den bakomliggande propositionen, prop. 1984/85:7, nämndes såväl universitetens som näringslivets problem, när det gällde rekryteringen av utländska forskare. Bakgrunden till problemen angavs dels vara det internationellt sett låga svenska löneläget, dels den internationellt sett höga svenska inkomstskatten. Problemen angavs vara svårigheter att rekrytera utländska forskare. Dessa sades kräva en nettolön efter skatt som gav samma nettolön som i hemlandet. Om företagen skulle åstadkomma detta resultat blev kostnaderna så höga för arbetsgivarna att deras internationella konkurrenskraft påverkades.³⁰ I innovationsskatteutredningens bakomliggande betänkande fanns utförliga beräkningar av bruttokostnaderna för arbetsgivarnas del.³¹ Det nämndes också att flera större svenska företag redan flyttat sin forsknings- och utvecklingsverksamhet utomlands. Det ansågs som »utomordentligt angeläget att bryta en sådan utveckling och att snarast uppnå en större omfattning av forsknings- och utvecklingsverksamheten i Sverige«.³²

Lagen medgav ursprungligen två typer av förmåner. Den första var en skattenedsättning. Endast 70% av den normalt skattepliktiga inkomsten skulle upptas

28. SFS1984:497.

29. 1 § LUF (Lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige).

30. Prop. 1984/85 s. 7.

31. Utländska gästforskarens beskattning. DsFi 1984:16, återgivet i prop 1984/85:76, s. 86.

32. prop. 1984/85:76 s. 7.

till beskattning.³³ Den andra var att vissa enligt vanliga regler skattepliktiga förmåner blev skattefria, t.ex. förmånen av fri bostad.³⁴

Eftersom sänkta marginalskatter och enhetliga skatteprinciper var bärande inslag i 1991 års skattereform var det fullt logiskt att skattenedsättningen för utländska forskare ströks i samband med 1991 års skattereform. En annan bidragande orsak till att man ansåg kunna klara sig utan sådana specialregler var sannolikt införandet av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.³⁵ Enligt denna lag beskattades inskränkt skattskyldiga med en proportionell skattesats på 25% av bruttointkomsten av löner och pensioner.³⁶ Härmed var skatteproblemen lösta för experter på kortvariga besök. Däremot innebar denna lag ingen lösning för experter som bosatte sig i Sverige.

Efter den socialdemokratiska regeringens återkomst har emellertid högsta marginalskattesatsen höjts till 55%. Därtill kommer för företagens del de sociala avgifterna som på grund av att förmånerna inte utgår för högre inkomsttagare för dessa får karaktären av ren löneskatt. Frågan har därför fått förnyad aktualitet. Förslag om nya skattelättnader för i Sverige verksamma utländska experter förbereds inom finansdepartementet.³⁷ De argument som framfördes i prop. 1984/85:76 verkar fortfarande giltiga. Visserligen har marginalskatterna sänkts i Sverige i förhållande till läget före 1991 års skattereform, men så är också fallet i andra länder.

Problemet med de utländska experterna ställer förhållandet mellan ett systematiskt skattesystem och den internationella anpassningen på sin spets. Det är ingen tvekan om att Sveriges attraktionskraft på utländska experter i hög grad beror på de ekonomiska villkor, som de kan erbjudas. Skatterna är här ett viktigt inslag. Å andra sidan står en olikabehandling av svenska och utländska medborgare, kanske särskilt när det gäller högavlönade experter, i flagrant strid med skatteförmågeprincipen och det önkemål om enhetliga skatteprinciper, som låg till grund för 1991 års skattereform. Vissa krystade argument för en särbehandling, t.ex. att utländska medborgare normalt inte skaffat sig en lånefinansierad bostad och följaktligen inte kommit i åtnjutande av våra ränteavdrag, kan inte undanskymma detta fundamentala förhållande.

33. 4 § LUF i dess lydelse 1984.

34. 5 § LUF.

35. SFS 1991:586.

36. 7 § LSI (Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta).

37. I Finansdepartementets PM Ds 1999:25 ges två olika förslag. EG-kommissionen har i maj förklarat sig inte ha några invändningar.

Mervärdesskatten – skatteharmoniseringens grundbult

Att skatterna inte skulle påverka konkurrensen på den gemensamma marknaden mellan företag i olika medlemsländer har varit en av hörnstenarna i EG:s skattepolitik. Sverige har redan före beslutet om sitt inträde i EU 1994 anslutit sig till denna målsättning. Sättet att åstadkomma den eftertraktade konkurrensneutraliteten inom EG har varit och är att beskattningen av konsumtionen sker i form av en allmän mervärdesskatt. Mervärdesskattens konstruktion gör att kumulativa effekter undanröjs så att man vid varje tillfälle exakt kan avgöra hur mycket mervärdesskatt som belastar en viss vara eller tjänst.

Mervärdesskattens effekter beror till stor del om den utformas enligt destinationslandsprincipen eller ursprunglandsprincipen. I det förra fallet avlastas skatten vid försäljning till annat medlemsland, varfter konsumtionslandets skatt påläggs. I det andra fallet uttas skatten i den stat där varan eller tjänsten sålts, avlyfts inte vid export och påläggs inte vid import. Om valutakurserna är rörliga och mervärdesskatten beräknas enligt enhetliga principer och skattesatsen är densamma för alla varor och tjänster påverkas konkurrensen inte heller vid ursprunglandsprincipen.

Mervärdesskattelagstiftningen styrs såväl av EG-direktiv som genom intern lagstiftning. Eftersom destinationslandsprincipen än så länge tillämpas finns visst utrymme för en nationell utformning av mervärdesskatten. Fråga är om Sverige inom de befintliga frihetsramarna utformat sin mervärdesskattelagstiftning på ett systematiskt sätt eller om den internationella rörligheten inom EU-området fått påverka dess utformning i något avseende.

Mervärdesskatten uttogs i Sverige ursprungligen med en enhetlig skattesats. En fast skattesats har utomordentliga fördelar ur skattesystematisk synvinkel. Det uppstår aldrig några problem om en viss produkt skall belastas med den ena eller den andra skattesatsen. Det blir heller inte lönsamt att försöka omklassificera en produkt med högre skattesats till en produkt med lägre skattesats.

Enligt EG:s mervärdesskattedirektiv är det visserligen möjligt att använda sig av mer än en skattesats. Det föreligger dock ingen skyldighet att göra det. Sverige har f.n. en skattasats på 25% och två lägre, en på 12% och en på 6%.³⁸ Det kan därför vara motiverat att diskutera om de lägre skattesatserna valts för att motverka av globaliseringen förorsakade problem eller om det är andra skäl som ligger bakom.

38. 7:1 ML (Mervärdesskattelag 1994:200).

Den 12%-iga skattesatsen används bl.a vid hotellrörelse, personbefordran, transport i skidliftar och livsmedelsförsäljning.³⁹ Internationell turism är naturligtvis en extremt konkurrensutsatt verksamhet. Turister kan komma och utebli av minsta anledning som någon kris, dåligt väder och höga priser. De investeringar som görs i hotell m.m. för att ta emot dem är däremot betydande. Turisttjänster beskattas i många EU-länder med en lägre skattesats. Det är därför mer än troligt att den låga mervärdesskattesatsen i Sverige är en följd av internationell anpassning.⁴⁰ Däremot kan den lägre skatten på livsmedel inte ses som en följd av internationell anpassning. Ur internationell anpassningssynvinkel är det märkligt att inte restauranttjänster omfattas av den 12%-iga skattesatsen. Eftersom såväl livsmedel som andra turisttjänster beskattas med den lägre skattesatsen uppnås inte heller några skattesystematiska fördelar av att i detta fall hålla fast vid den högre skattesatsen. Det har dock en rent EG-rättslig förklaring. Det är inte medgivet att ha en lägre skattesats för restauranttjänster enligt bilaga H till 6:e mervärdesskattedirektivet. Många europeiska stater har dock begärt och fått undantag i detta fall. Sverige ansåg sig inte ha anledning att begära något undantag då man vid förhandlingstillfället hade enhetlig mervärdesskattesats. Man kan därför möjligen se den högre skattesatsen som en markering av en principiell ståndpunkt; även hotelltjänster, personbefordran och livsmedel m. m. borde egentligen ha beskattats med den högre skattesatsen.

Som nämnts finns det två tänkbara principer för uttag av mervärdesskatt vid export och import, destinationslandsprincipen och ursprungslandsprincipen. EG tillämpar än så länge destinationslandsprincipen även vid gemenskapsinterna transaktioner. Skattesystematiskt vore det därför motiverat att tillämpa destinationslandssprincipen konsekvent. Frågan blir då, vilka skäl som ligger bakom att ursprungslandsprincipen används i vissa fall.

Vid privatpersoners köp i annan EU-stat tillämpas dock ursprungslandsprincipen. Detta undantag kan ses som en anpassning till den enormt ökade strömmen av resenärer inom Europa. Hade antalet resenärer varit få, hade det varit möjligt att tillämpa destinationslandsprincipen. Undantaget kan således ses som ett led i en internationell anpassning.

Undantaget från undantaget beträffande transportmedel⁴¹ innebär att destinationslandsprincipen i detta fall skall tillämpas även för privatpersoner. Sådana köp är på grund av objektens storlek avsevärt lättare att kontrollera vid en gränspassage. Föremålen är dessutom så dyra att köparna kan tänkas påverkas

39. 7:1 2 st. ML.

40. Denna förklaring ges också av Peter Melz, Mervärdesskatt, 12:e upplagan s. 38

41. 2a:3 p. 1.

i sitt val av inköpsland redan av mindre skillnader i mervärdesskattesatser. I detta fall har således skattesystematiska skäl fått bli utslagsgivande.

Det bör dock framhållas att den internationella anpassningen i dessa två fall inte är unilateralt svensk utan att den överensstämmer med en EU-rättslig reglering. Denna kan dock i sin tur ses som en anpassning till omöjligheten att skattelägga privatpersoners köp annat än vid källan då tullkontrollen vid gränserna mellan EU-staterna avskaffats.

Användandet av den 6%-iga skattesatsen⁴² har dock knappast dikterats av önskemålet om internationell anpassning. Även om turister säkerligen besöker konserter, biografier, operor m.m. kan deras vilja att besöka Sverige knappast påverkas annat än marginellt av priset på dessa tjänster. Skälen här är säkerligen kulturpolitiska.

Finns det någon lösning?

Jag har i det föregående behandlat fyra fall, där det föreligger spänning mellan en systematisk utformning av skattesystemet och en internationell anpassning. I fråga om personaloptioner och de dyra experterna har de systematiska övervägandena hittills i huvudsak fått ta överhand över den internationella anpassningen. Jag misstänker dock att det inte dröjer länge förrän en ändring sker här. När det gäller mervärdesskatten har de systematiska principerna redan genombrutits. Det största genombrottet, den lägre skattesatsen för livsmedel, har dock ej förorsakats av anpassningsskäl. Däremot kan skattesänkningen på hotell- och andra turistrelaterade tjänster sättas i samband med behovet av att kunna konkurrera med andra länder om turisterna. Vad beträffar förmögenhetsskatten är principlösheten total. Den internationella anpassningen har här sannolikt spelat en viss roll.

Den teoretiska lösningen på konflikten mellan skattesystematik och internationell anpassning är skatteharmonisering. Om skatterna i olika länder var dels systematiskt utformade, dels harmoniserade med varandra, skulle något problem inte uppkomma. Vad beträffar de direkta skatterna har EG emellertid inte kommit så långt, beroende på kravet på enhällighet mellan delstaterna i dessa frågor. Det senaste sorgliga exemplet på vad det kan innebära är Storbritanniens motstånd mot en ordning, som skulle möjliggöra i varje fall någon effektiv beskattning av ränteinkomster. Ett av de brittiska argumenten förtjänar särskilt intresse i sammanhanget, nämligen att en lösning bara för Europas del inte löser

42. 7:1 3 st. ML.

Gustaf Lindencrona

några problem, eftersom den skulle föranleda en kapitalflykt till icke EU-länder.

Det verkar således dessvärre inte som om skatteharmonisering vore någon för närvarande praktiskt användbar lösning. Det hindrar dock inte att man bör verka för den. I nuläget återstår endast att göra de internationella anpassningar som globaliseringen gör nödvändiga, men då försöka att göra dem så att så mycket som möjligt av systematiken i de nationella skattesystemen bibehålls. Lagstiftaren var inte främmande för problemet vid 1991 års skattereform. Såväl bolagsskattesatsen som den proportionella skattesatsen för inkomst av kapital kan ses som resultatet av ett önskemål om såväl intern systematik som internationell anpassning. Men den stora konflikten mellan intern systematik och internationell anpassning består på många områden. Det fordrar fantasi och skicklighet av lagstiftaren. Vad som definitivt bör undvikas är andra avsteg från ett systematiskt skattesystem än de som krävs för en internationell anpassning.

Den urett som ikke rammer deg selv – endring av ligning

Af professor, dr.juris Ole Gjems-Onstad

Handelshøyskolen BI, Oslo

1. Den europeiske menneskerettighetskonvensjon som grense for norsk tilleggsskatt

Den 23 juni 2000 avsa den norske Høyesterett i plenum en dom som har interesse ut over Norges grenser. For første gang ble regler om tilleggsskatt i Norge satt til side fordi de brøt med Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK). Tidligere har Norges Høyesterett lagt til grunn at tilleggsskatt ikke er straff i forhold til Grunnloven § 96 (jf Rt 1950 s 674 og Rt 1961 s 1217). Synspunktet har vært lojalt i forhold til den norske lovgiveren, men bryter altså med en av de menneskerettserklæringer Norge står tilsluttet. EMK-dommen illustrerer at menneskerettigheter kan ha betydning på områder nasjonale lovgivere som utgangspunkt har forholdt seg til som sitt suverene domene.

Denne artikkelen behandler EMK-dommen i avsnitt 2-10 og tar deretter opp en del andre tilgrensende spørsmål vedrørende de norske regler om tilleggsskatt og endring av ligning.

I etterkrigstiden har det i den almene politiske debatt i Norge vært vanskelig å vinne gjennom med nyanserte synspunkter om hvordan man skal vurdere skatteunndragelser. Egentlig er det få som har argumentert for at reglene ikke bør være alt for strenge. Inntrykket er at politikere flest vurderer dette som en dårlig sak (jf senest Innstilling Stortinget nr 175 1997-98). Man kan frykte at i den moderne mediedrevne politiske populisme er rettssikkerhet for "skatte-snytere" et brennbart tema ingen realpolitiker ønsker å ta i.

Folk som ikke gjør opp sine skatteforpliktelser, fremstår som en fiende av velferdsstaten. Andre som bryter samfunnets regler, unnskyldes ofte i et offerperspektiv. Man utøver vold fordi man har vært utsatt for dårlige opp-

vekstvilkår, misbruk etc. Denne type offerforklaring anvendes sjelden for dem som bryter skattereglene. De hegnes ikke om med sosialpolitiske og utviklingspsykologiske unnskyldnings- og forklaringsmodeller. Trolig tilhører heller ikke skatteunndragere den gruppe lovbrytere mange forbinder med menneskerettighetserklæringer.

Disse betraktninger er til dels spekulative. Men kanskje kan de bidra til å forklare den mangel på politisk debatt som har omgitt den stadig skjerpelse i Norge av reglene om endringsligning og tilleggsskatt. Ligningsmyndighetene og Høyesterett har strammet inn reglene. På mange punkter berøres ikke denne utvikling av EMK-dommen som bare gjelder visse begrensede spørsmål. Imidlertid kan det faktum at Norges Høyesterett selv må slå fast at norske regler kan bryte med EMK, føre til en mer omfattende vurdering av reglene om tilleggsskatt. Man kan stille spørsmål ikke bare om de norske bestemmelsene bryter med EMK, men om de er rimelige.

Etter forfatterens mening er det ikke bare et alvorlig tankekors at Norge har kommet inn i en utvikling der Den europeiske menneskerettighetskonvensjon art 6 kan bli den nødvendige absolute referanse for å hindre at utviklingen sklir enda videre. EMK er inkorporert i norsk rett som norsk lov ved menneskerettsloven 21 mai 1999 nr 30. Det er også tankevekkende at ingen politikere og ei heller norsk skatteforvaltning har tatt opp spørsmålet til grundigere diskusjon, selv om Norge kan være i ferd med å pådra seg et rettssikkerhetsproblem på dette området.

Det er behov for en grundig gjennomgang av de norske regler om endring av ligning. En slik utredning er også nødvendig fordi man i Norge med virkning fra inntektsåret 1998 gikk over til en ordning med forhåndsutfylt selvangivelse for en rekke skattytergrupper. Skattedirektoratet skal ha satt ned en intern arbeidsgruppe for å se på denne side av problemet. EMK-dommen kan føre til en langt bredere og åpen drøftelse.

I Norge har det inntil helt nylig knapt vært noen debatt om forholdet mellom reglene om endring av ligning og tilleggsskatt i relasjon til kravene i Den Europeiske Menneskerettskonvensjon art 6 (se nå som siste innlegg med referanser til tidligere arbeider Pål Berg: Tilleggsskatt – i strid med Den europeiske menneskerettighetskonvensjon, *Skatterett* 1999 s 223-236). Med EMK-dommen er et nytt og internasjonalt kapittel åpnet i utviklingen av reglene om endring av ligning.

2. Først straff, så tilleggsskatt

EMK-saken gjaldt en skattyter innen cruise- og restaurantvirksomhet som hadde unnlatt å bokføre en del inntekter. At det forelå svarte inntekter, anså Høyesterett bevist. Men menneskerettene beskytter ikke bare helgener

Skattyteren hadde vært eeneier (99% av aksjene) og daglig leder for det selskapet som i første omgang ble ansett å ha unndratt inntekter. Men forholdene ble også regnet som unndragelser av skattyterens egne inntekter. Skattyteren ble ved dom 22 jan 1991 dømt til ubetinget fengsel i 1 år og 6 måneder. Han hadde, som så ofte er tilfelle i denne type saker, forgått seg mot flere regelsett. Det forelå unndragelser fra inntektsskatt, merverdiavgift og lønnstrekk for flere hundre tusen kroner, samt solide brudd på regnskapsloven. Etter å ha blitt ilagt straffen, fikk skattyter 21 august 1992 beskjed fra ligningsmyndighetene om at hans egen inntektstilligning kunne bli endret. Endelig vedtak ble truffet 6 november 1995. Det medførte 60% tilleggsskatt etter ligningslovens maksimale sats.

I Norge står man altså overfor et tosporet system ved skattunndragelser. Man kan ilegges både tilleggsskatt og straff. Rekkefølgen kan være viktig. Blir man først ilagt tilleggsskatt, og deretter straff, er ikke skattyteren nødvendigvis så sårbar. Da kan det bli tatt hensyn til tilleggsskatten når straffen utmåles. Den omvendte rekkefølge, først straffedom, så vedtak om tilleggsskatt, har før EMK-dommen stilt skattyter overfor en vanskeligere situasjon. Ileggelse av tilleggsskatt er til dels basert på skjematiske regler der skattyter ikke kan kreve at det skal tas hensyn til at hun allerede er ilagt straff. I EMK-dommen berører Høyesterett også spørsmålet om det norske alternativet med først straff, så tilleggsskatt bryter med forbudet mot dobbelt straff i EMK Protokoll 7 art 4. Konvensjonsbestemmelsen forbyr at noen straffes to ganger for samme forhold.

3. Prinsipp om forsiktig (avventende) tolkning av EMK

Høyesterett ble trolig satt i plenum, og ikke bare som avdeling, fordi det var tale om å fravike en fast praksis basert på tidligere høyesterettsdommer om at tilleggsskatt ikke er straff etter Grunnloven § 96. Videre ga saken Høyesterett anledning til å fremkomme med prinsipielle uttalelser om hvordan menneskerettighetskonvensjoner skal fortolkes etter norsk rett, og hvilken vekt eller trinnhøyde de skal ha ved kollisjon ved internrettslige regler.

Høyesterett fremhevet at konvensjonsbestemmelser må fortolkes autonomt. Innholdet i en konvensjons bestemmelse må forstås ut fra de rettskilder og den rettspraksis som er relevant for den aktuelle konvensjon. Internrettslige klas-

Ole Gjems-Onstad

sifiseringer avgjør ikke. At tilleggsskatt aldri har vært ansett som straff etter norsk rett, kunne ikke være utslagsgivende.

Menneskerettsloven § 2 nr 1 bestemmer at EMK med angitte protokoller skal "gjelde som norsk lov i den utstrekning de er bindende for Norge". Konvensjonens regler "skal ved motstrid gå foran bestemmelser i annen [norsk] lovgivning", jf lovens § 3.

En tidligere omstridt avgjørelse av Høyesterett, Rt 1994 s 610 (Bølgepappkjennelsen) oppstilte et særlig klarhetskrav dersom en inkorporert folkerettslig regel skulle tilsidesette eller "endre en rettsstilstand som bygger på en klar og innarbeidet norsk lovgivning eller praksis". I en senere, litt uklar kjennelse, Rt 1999 s 961, synes dette klarhetskravet i hvert fall modifisert. I EMK-dommen la øyensynlig en enstemmig Høyesterett gelagt til grunn at dette klarhetskravet i hvert fall må være gjenstand for "en ikke ubetydelig modifikasjon".

Etter Høyesteretts egne ord kan det ikke lenger anses som tvilsomt at den norske internrettslige regelen må vike dersom den kommer i motstrid med et tolkningsresultat av den inkorporerte folkerettslige bestemmelsen som fremstår "som rimelig klart".

Dernest tok Høyesterett for seg det som ofte vil gjelde når generelle konvensjonsbestemmelser skal anvendes på kompliserte faktiske forhold som i sin konkrete detaljeringsgrad kan utfordre de standard- og skjønnsbestemte konvensjonsbestemmelsernes rekkevidde:

"I mange tilfeller kan det imidlertid være begrunnet tvil om hvordan EMK skal forstås. Dette kan for eksempel skyldes at flere av bestemmelsene i EMK er vage, og at det ved tolkingen av konvensjonen må foretas en avveining av ulike interesser eller verdier ut fra en felleseuropeisk rettsoppfatning eller praksis. Tvilen kan også skyldes at EMD [Den europeiske menneskerettsdomstolen] bare har som siktemål å avklare hva som følger av konvensjonen, men ved mange anledninger har fortolket konvensjonens bestemmelser dynamisk og rettsskapende. EMD ser på EMK som "a living instrument which ... must be interpreted in the light of present day conditions", se for eksempel dom i saken Tyrer mot Storbritannia, 1978, Serie A nr. 26".

I disse tvilstilfeller, som kanskje vil være det typiske hvis en sak først må til domstolene, synes norsk Høyesterett å forsøke å utvikle en lære om "forsiktig tolkning" av EMK. EMK skal fortolkes autonomt, men ikke offensivt, av norske domstoler. Den rettsskapende bruk av EMK overlates øyensynlig til Den europeiske menneskerettsdomstol:

"Selv om norske domstoler ved anvendelsen av EMK skal benytte de samme tolkingsprinsipper som EMD, er det EMD som i første rekke har til oppgave å utvikle konvensjonen. Norske domstoler må forholde seg til konvensjonsteksten, alminnelige formålsbetraktninger og konvensjonsorganenes avgjørelser. Når det oppstår tvil om rekkevidden av EMDs avgjørelser,

Den urett som ikke rammer deg selv

vil det være av betydning om disse bygger på et saksforhold som faktisk og rettslig kan jevnføres med det som foreligger til avgjørelse for den norske domstol. I den utstrekning det er tale om å avveie ulike interesser eller verdier mot hverandre, må norske domstoler – innenfor den metode som anvendes av EMD – også kunne bygge på tradisjonelle norske verdiprioriteringer. Dette gjelder særlig dersom den norske lovgiver har vurdert forholdet til EMK og lagt til grunn at det ikke foreligger motstrid.

Norske domstoler har ikke den samme oversikt som EMD over lovgivningen, rettsoppfatninger og praksis i andre europeiske land. Ved at norske domstoler ved avveining av ulike interesser eller verdier kan bygge på verdiprioriteringer som ligger til grunn for vår lovgivning og rettsoppfatning, vil imidlertid norske domstoler kunne inngå i et samspill med EMD og bidra til å påvirke EMDs praksis. *Dersom norske domstoler skulle være like dynamiske i sin fortolkning av EMK som det EMD er, ville man kunne risikere at norske domstoler i enkelte tilfeller går lenger enn det som er nødvendig i forhold til EMK.* Dette vil kunne legge et unødvendig bånd på norsk lovgivningsmyndighet. Av hensyn til den balanse mellom lovgivningsmyndighet og domsmyndighet som vår statskikk bygger på, vil dette kunne være uheldig.

På denne bakgrunn mener jeg at norske domstoler i tilfeller hvor det er tvil om hvordan EMK skal forstås, ikke bør anlegge en for dynamisk tolking av konvensjonen. Som alminnelig regel kan norske domstoler ved tolkingen av EMK heller ikke bygge inn sikkerhetsmarginer mot at Norge dømmes for konvensjonsbrudd. På grunnlag av konvensjonsorganenes praksis og de verdioppfatninger og tradisjoner som vårt samfunn bygger på, må norske domstoler søke å komme fram til hvordan konvensjonens bestemmelser skal forstås.” (uth her).

Denne lære om forsiktig tolkning kan ha bidratt til Høyesteretts skille mellom forhøyet tilleggsskatt inntil 60% som ble å anse som straff etter EMK, og ordinær tilleggsskatt inntil 30% som kanskje ikke er det. Hvilke konsekvenser et slikt prinsipp om forsiktig, eller avventende tolkning, vil få, avstår å se. Det kan også synes uklart om dette forsiktighetsprinsippet bare er en midlertidig skanse i rettetten fra et klarhetskrav frem til en mer vanlig fortolkning av konvensjonsbestemmelser på linje med andre skriftlige regler.

4. Forhøyet vs ordinær tilleggsskatt

Det norske systemet med tilleggsskatt bygger på et skille mellom ordinær tilleggsskatt som kan ilegges med inntil 30% av unndratt skatt, og forhøyet tilleggsskatt med opptil 60% dersom skattyteren har utvist forsett eller grov uaktsomhet, jf ligningsloven 13 juni 1980 nr 24 § 10-4. Ordinær tilleggsskatt kan bortfalle hvis skattyteren kan bevise at forholdet er unnskyldelig (Rt 1997 s 1117). Skattyteren har bevisbyrden. For øvrig er det i norsk skatterett diskutert om ordinær tilleggsskatt skal ilegges mekanisk, eller om det gjelder en form for opportunitetsprinsipp slik at skattemyndighetene kan vurdere om reaksjonen er rimelig. (se Hugo P Matre: Tilleggsskatt – utvalgte emner fra Riksrevisjonens

Ole Gjems-Onstad

Dokument nr. 3:7, *Utvalget* 1998 s 1416-1423, og den ikke faglig alltid like forsvarlige utredningen fra Riksrevisjonen i Dok nr 3:7 1997-98). Lovens ordlyd går i objektiv retning, og det er et nokså vanlig standpunkt. Undertegnede tilhører dem som fremhever at det i praksis utøves et betydelig skjønn, og at en rent objektiv/mekanisk fortolkning er en papirkonstruksjon som skaper forskjellsbehandling og en uunngåelig forskjell mellom law in the books og law in practice.

I norsk rett har det, som allerede nevnt, generelt vært lagt til grunn som sikker rett at tilleggsskatt ikke er straff. Lovgiveren har forutsatt at tilleggsskatt ikke er straff, og Høyesterett har fulgt dette synspunktet i relasjon til Grunnloven § 96 om at ingen kan straffes uten etter dom. Tilleggsskatt kan ilegges administrativt siden det ikke er straff i Grunnlovens forstand.

5. Forhøyet tilleggsskatt som straff etter EMK

I forhold til EMK som ikke uttrykkelig regulerer tilleggsskatt, må spørsmålet om tilleggsskatt faller inn under de forskjellige bestemmelser, baseres på en konkret fortolkning av de enkelte artiklers formuleringer. Høyesterett måtte i dommen 23 juni 2000 ta stilling til om forhøyet tilleggsskatt kommer inn under "any criminal charge" som gjør at skattyter har rett til "a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law".

Høyesterett viste til at skatteforpliktelser som utgangspunkt faller utenfor EMK art 6 siden det ikke dreier seg om borgerlige rettigheter og plikter – "civil rights and obligations". Men "[a]dministrative reaksjoner som iverksettes ved overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen, har imidlertid etter en konkret vurdering vært ansett for å være avgjørelse av en straffesiktelse ... Jeg påpeker at uttrykket 'straffesiktelse', som tidligere var oversatt med 'strafferettslig anklage', ikke kan gis noen snever språklig forståelse, jf. den engelske uttrykksmåten "any criminal charge" og den franske tekst 'toute accusation en matière pénale'." Det ble uttrykkelig gjentatt at den norske klassifiseringen ikke er avgjørende. Begrepet straffesiktelse i EMK art 6 nr 1 måtte fortolkes autonomt. "Etter konvensjonsorganenes praksis avhenger løsningen av overtredelsens karakter og sanksjonens innhold og alvor."

Høyesterett la vekt på at forhøyet tilleggsskatt som forutsetter forsett eller grov uaktsomhet, har samme objektive og subjektive vilkår som kreves ved straff for overtredelser av ligningsloven. Videre ble det uttalt at: "Den forhøyde tilleggsskattens innhold og alvor skiller seg heller ikke vesentlig fra en straffereaksjon i form av bøter bortsett fra at det ikke er adgang til å anvende subsidi-

Den urett som ikke rammer deg selv

ær fengselsstraff. Ved at tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, kan den komme opp i meget betydelige beløp.” Høyesterett fremhevet også ”at straff og forhøyd tilleggsskatt har samme formål, og at forhøyd tilleggsskatt framstår som et alternativ til straff ...”.

Staten hadde anført at et vesentlig formål med tilleggsskatten, ikke var bare preventivt eller straffebetont, men reparativt. Skattytere som gir gale eller ufullstendige opplysninger, skal bidra til å dekke utgiftene ved kontroll. Høyesterett avviste at dette erstatningssynspunktet kunne tillegges relevans i forhold til forhøyet tilleggsskatt.

Videre viste Høyesterett til at Den europeiske menneskerettsdomstol i sin praksis ikke hadde lagt vekt på at administrative reaksjoner måtte underbygges med subsidiær fengselsstraff for at det skal foreligge straff etter EMK art 6 nr 1. Følgelig kunne det heller ikke være avgjørende at det etter norsk rett ikke er aktuelt med subsidiær fengselsstraff hvis tilleggsskatt ikke betales.

Følgelig måtte ”administrativ ileggelse av forhøyd tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomme forhold ... anses som avgjørelse av en straffesiktelse”.

6. Paradoks: Ordinær tilleggsskatt – ikke straff?

Den norske høyesterettssaken 23 juni 2000 gjaldt forhøyet tilleggsskatt. Partene hadde ikke gått inn på om EMK art 6 nr 1 skulle anvendes ved ileggelse av 30% eller 15% ordinær tilleggsskatt. Ordinær tilleggsskatt kan også ilegges med bare 1%; en reaksjon som undertiden brukes av norske skattemyndigheter for å markere, samt utløse rentetillegg. Renter på forhøyet skatt kan i endringssaker bare pålegges hvis det ilegges tilleggsskatt, jf lignl § 9-10. Tilleggsskatt etter symbolsk sats kan neppe anses som straffesiktelse etter EMK art 6 nr 1. Som et obiter dictum fant Høyesterett det derimot naturlig å vurdere om tilleggsskatt med 30% eller 15% kan bli å anse som straff. Her uttrykte Høyesterett et klart forbehold, som blant annet fremhevet det erstatningsrettslige moment:

”Det kan være grunner som taler for at EMK artikkel 6 nr. 1 ikke får anvendelse for ordinær tilleggsskatt. De objektive vilkår er riktignok felles for ordinær og forhøyd tilleggsskatt, jf. § 10-2 nr. 1. Ordinær tilleggsskatt ilegges imidlertid på tilnærmet objektivt grunnlag. Loven fritar bare for slik tilleggsskatt når skattyters oppgave inneholder åpenbare regne- eller skrivefeil eller skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller av annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, jf. § 10-3 bokstavene a og b. Den ordinære tilleggsskatt har også andre formål enn straff, og det erstatningsrettslige element er her betydelig sterkere. Flere av de momenter som etter min mening medfører at forhøyd tilleggsskatt er å anse som straff, gjør seg derfor ikke, eller i alle fall ikke i samme grad, gjeldende for den ordinære tilleggsskatt.”

Ole Gjems-Onstad

Etter mitt skjønn kan det anføres betydelige reservasjoner overfor dette antydede standpunkt. Tilleggsskatt kan utgjøre meget store beløp. Inntekter ved petroleumsutvinning kan skattlegges med 78%, marginalsikten for personlige skattytere er 55,3% for 2000, mens den normale bedriftsskattesatsen er 28%. Tilleggsskatt med 30% kan utgjøre anselige beløp, der et erstatningssynspunkt i en konkret sak nesten kan virke søkt. Videre kan man ikke legge til grunn at skattesystemet nærmest kunne passe på seg selv dersom skattyterne ikke gjorde feil. Skattemyndighetene begår selv en rekke bommerter, og ingen betaler skattyterne for den kvalitetskontroll de er nødt til å føre med det arbeidet skatteetaten gjør. Behovet for kvalitetskontroll er sterkt også internt.

Inntil det foreligger nye avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol må man imidlertid gå ut fra at ordinær tilleggsskatt av Norske domstoler ikke vil bli ansett å falle inn under rettighetsreglene i forbindelse med straffeforfølgning i EMK.

7. Åtte og elleve år er ikke "within a reasonable time"

Etter å ha avgjort at forhøyet tilleggsskatt etter norsk rett kan være "any criminal charge" etter EMK art 6 nr 1, måtte Høyesterett ta stilling til om de aktuelle saker var avgjort "within a reasonable time" slik bestemmelsen krever.

Det var uomtvistet at EMK art 6 nr 1 må forstås slik at fristen slutter å løpe når det foreligger en endelig avgjørelse i saken eller denne har blitt definitivt avsluttet på annen måte. "I vår sak er dette når Høyesterett avsier dom i saken."

Førstvoterende påpekte: "Derimot er det et spørsmål fra hvilket tidspunkt en straffesiktelse må anses å foreligge." Ut fra praksis til Den europeiske menneskerettsdomstol mente Høyesterett at:

"Ordinære kontrolltiltak kan etter dette ikke anses for å utgjøre en straffesiktelse. Det kreves noe mer, nemlig at vedkommende myndighet underretter [skattyteren] om at en administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan være aktuelt for nærmere angitte overtredelser som skattyteren anses for å ha begått.

Spørsmålet må etter dette være når A mottok underretning fra likningsmyndighetene om at det kunne være aktuelt å ilegge ham tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomt forhold, eller når han på annen måte må anses for å være vesentlig berørt av tiltak fra likningsmyndighetene eller andre myndigheter i forhold til forhøyd tilleggsskatt."

Saken gjaldt tilleggsskatt for to forskjellige år som ble tatt opp med skattyter på forskjellige måter og til ulike tidspunkter av skattemyndighetene. Samlet saksbehandlingstid for ligningsmyndigheter og domstoler for det ene forhold ble ca 11 år. Det hadde vært tvist om når straffesiktelsen skulle anses å foreligge for dette forholdet. Men staten hadde erkjent at 11 år ville være urimelig tid

Den urett som ikke rammer deg selv

etter EMK art 6 nr 1 hvis dette tidsrommet ble lagt til grunn. Førstvoterende uttalte lakonisk, og tilsynelatende uten forbehold: "Jeg er enig i dette." Norsk Høyesterett synes dermed med nokså bred penn å ha forstått EMK art 6 nr 1 slik at 11 år er et brudd på kravet til behandling innen rimelig tid. Skal først bestemmelsen anses å gi anvisning på en grense, synes det vanskelig å gi særlig mer tid. Imidlertid er det klart at samlet saksbehandling for ligningsmyndigheter og deretter domstoler i tynge saker lett kan dreie seg om et tidsrom nær dette uten at noen egentlig er å bebreide.

I det andre forholdet dreiet det seg om en samlet saksbehandlingstid på nesten 8 år. Skattemyndighetene hadde vist til en rekke interne arbeidsproblemer, en større skattereform (Skattereformen 1992) og dataproblemer. Disse unnskyldninger vakte ikke særlig gehør i Høyesterett:

"Jeg finner ikke å kunne legge vekt på dette ved bedømmelsen av om saksbehandlingen har skjedd innen rimelig tid. Myndighetenes interne prioriteringer og en vanskelig arbeidssituasjon kan vanligvis ikke hindre at et tidsforløp som er urimelig langt i forhold til den private part, anses som en krenkelse av artikkel 6 nr. 1."

Høyesterett kom frem til at 8 års saksbehandling i dette konkrete tilfelle også måtte anses som en krenkelse av EMK art 6 nr 1. Imidlertid synes førstvoterende her å ta tatt forbehold om konklusjonen kunne bli en annen dersom saken hadde vært mer omfattende el l.

8. Effective remedy – bortfall av tilleggsskatt

Ved krenkelse av EMK art 6 nr 1, påbyr EMK art 13 at skattyteren "shall have an effective remedy before a national authority". Høyesterett kom frem til at det effektive rettsmiddel ville bestå i en full opphevelse av tilleggsskatten for det forholdet der behandlingen hadde tatt 11 år. I den andre saken som hadde vart i 8 år, mente Høyesterett at nedsettelse til en halvpart ville være tilstrekkelig idet man også tok hensyn til grovheten av skatteunndragelsen.

Dermed er det åpnet for et klart paradoks. Ordinær tilleggsskatt er tilsynelatende ikke straff etter Høyesteretts synspunkt. Dermed kan en skattyter bli hengende igjen med 30% tilleggsskatt selv om saksbehandlingstiden varer urimelig lenge i forhold til EMK art 6 nr 1. En forsettlig eller grovt uaktsom skattyter som har blitt ilagt 60% tilleggsskatt, kan derimot helt få opphevet denne.

I Norge har Høyesterett tidligere lært at den nærmere utmåling av tilleggsskatt er undergitt ligningsmyndighetenes frie skjønn og ikke underlagt vanlig domstolskontroll: Domstolene avgjør om vilkårene for ordinær eller forhøyet

Ole Gjems-Onstad

tilleggsskatt foreligger. Dette er et *rettslig* skjønn. Hvilkens sats som benyttes, er opp til ligningsmyndighetenes *frie* skjøn. I saker som krenker EMK art 6 nr 1, blir imidlertid satsfastsettelsen overprøvet fullt ut. I det hele tatt må man gå ut fra at så lenge forhøyet tilleggsskatt skal regnes som straff, må domstolene kunne prøve satsfastsettelsen fullt ut hvis forholdet skal være i overensstemmelse med EMK art 6 nr 1.

9. Dobbel straff

Plenumsdommen om EMK var bredt lagt opp fra Høyesteretts side. Egentlig var det ikke nødvendig for Høyesterett å ta stilling til om forbudet mot dobbelt straff i EMK protokoll 7 art 4 nr 1 var brutt siden man allerede hadde kommet frem til at tilleggsskatten måtte falle bort fordi saken ikke var avsluttet innen rimelig tid. Likevel tok førstvoterende opp spørsmålet om rekkevidden av forbudet mot dobbelt straff men uten "å ta noe mer bestemt standpunkt til spørsmålet". Det synes imidlertid ganske klart hva som var Høyesteretts standpunkt, og det er all grunn til å tro at dette synspunkt vil bli fulgt opp i praksis.

EMK protokoll 7 art 4 nr 1 slår i den autentiske engelske teksten fast: "No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State."

Høyesterett slo fast at bestemmelsen etter sin ordlyd og vanlig fortolkning ikke hindrer at det reises straffesak om en overtredelse som tidligere har utløst administrative sanksjoner som tilleggsskatt. Det aktuelle spørsmål var derimot om forbudet mot dobbelt straff hindrer "at et administrativt organ ilegger en form for straffesanksjon etter at det foreligger endelig frifinnelse eller fellende straffedom for samme forhold".

Høyesterett viste til at det ikke foreligger noen avgjørelse fra de relevante konvensjonsorganer om "criminal proceedings" i EMK protokoll 7 art 4 nr 1 skal forstås på samme måte som "criminal charge" i EMK art 4 nr 1, men trakk frem andre rettskilder som tydet på at det måtte legges til grunn. I så fall kunne forhøyet tilleggsskatt ilagt etter en straffedom komme i strid med forbudet mot dobbelt straff.

Førstvoterende trakk frem at "[n]orsk tradisjon har i lang tid vært at på visse rettsområder følges rettskraftig fellende straffedom opp med ytterligere administrative sanksjoner, og forbudet mot å straffe samme person på ny for samme straffbare handling vil kunne få vidtrekkende konsekvenser avhengig av hvorle-

Den urett som ikke rammer deg selv

des bestemmelsen forstås." Det bli vist til praksis med inndragning av førerkort i Norge, samt annen inndragning. Videre fremhevet førstvoterende at Den europeiske menneskerettsdomstol ikke har avgjort et tilsvarende spørsmål, og at rettsstilstanden synes noe usikker. Den norske lovgiveren har imidlertid all grunn til å ta til etterretning at Høyesterett har uttrykt betydelig skepsis overfor de internrettslige bestemmelser som åpner for forhøyet tilleggsskatt etter at et forhold allerede har vært straffeforfulgt.

10. Selvinkriminering mv

Norges Høyesterett fant grunn til å understreke at tilleggsskatt ikke nødvendigvis ville bli ansett som straff i forhold til alle bestemmelser i EMK om straffeforfølgning. Særlig fremhevet man selvinkrimineringsforbudet og uskyldspresumsjonen:

"Det har blant annet vært reist spørsmål om hvilken betydning selvinkrimineringsforbudet og uskyldspresumsjonen kan få for likningsmyndighetenes behandling av skattesaker i de tilfelle det er aktuelt med tilleggsskatt. Slike spørsmål skal det ikke tas standpunkt til i den foreliggende sak. Jeg finner imidlertid grunn å nevne at selv om en sak om forhøyd tilleggsskatt er å anse som en straffesak i forhold til EMK artikkel 6, kan det ikke tas for gitt at alle regler konvensjonen oppstiller for straffesaker, uten videre vil få anvendelse. Således har EMD, som tidligere nevnt, akseptert at tilleggsskatt, på linje med gebyr for mindre alvorlige overtredelser f.eks i trafikken, kan ilegges administrativt selv om slike sanksjoner anses som straff etter artikkel 6, forutsatt at det er adgang til å få prøvd ileggelsen for domstolene. Her har praktiske hensyn medført en modifikasjon i det som skulle følge av en strikt anvendelse av artikkel 6 nr. 1. Jeg holder åpent om anvendelsen av artikkel 6 også på enkelte andre punkter må tillempes de særlige forhold som gjør seg gjeldende ved utlikning av skatt på formue og inntekt."

Hva man skal legge i disse uttalelser, kan synes mer uklart.

11. To års-frist, ti års-frist og passivitet

EMK-dommen utløser behov for å endre de norske reglene om endring av ligning og tilleggsskatt. Men det er også andre grunner til at disse reglene bør gjennomgås. I resten av artikkelen skal jeg ta opp en del slike forhold. Norge fikk ny ligningslov i 1980 (lov 13 juni 1980 nr 24). I denne loven finner man ligningsforvaltningsretten. De senere år har det skjedd en sterk endring av selvangivelsessystemet med overgang til forhåndsutfylt selvangivelse. Denne forskyvningen er bare delvis reflektert i ligningsloven. Like fullt fremstår denne loven som rimelig moderne, og uten påtrengende reformbehov når loven ses

under ett. For så vidt gjelder reglene om endring av ligning og tilleggsskatt, er det behov for en gjennomgang. Fra en teknisk synsvinkel dreier det seg ikke om en omfattende reform. Det er den politiske vilje det står på.

Det norske systemet for endring av ligning og sanksjoner for misligholdt opplysningsplikt, fungerer rent faktisk som et nærmest rendyrket ligningsadministrativt system. Tilleggsskatt kan ilegges, og det skjer ofte, men dette er et administrativt sanksjonsmiddel. Ligningsloven kap 12 åpner i stor utstrekning for straff, men i praksis benyttes denne muligheten relativt sjelden (om det norske systemet og statistisk oversikt over administrative og straffemessige sanksjoner, se norsk juridisk nasjonalrapport ved Sten Arvid Eide og økonomisk/statistisk generalrapport ved Søren Vilhelmsen i *Skatte- og avgiftskriminalitet*, Nordisk skattevitenskaplige forskningsrådets skriftserie nr 36, 1998 s 135 flg og s 287 flg). Dermed er det norske systemet vesentlig annerledes enn i Danmark hvor mange av sanksjonene i forbindelse med brudd på opplysningsplikt mv skjer i form av formell straffeforfølgning.

Det norske systemet for endring av ligning har begrepet "uriktige eller ufullstendige opplysninger" som et grunnleggende kriterium. Har skattyteren ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen bare to år etter utgangen av inntektsåret, jf ligningsloven § 9-6 nr 3 a. Denne fristen er meget knapp, og skyldes en kanskje ikke helt gjennomtenkt endring av lovforslaget under stortingsbehandlingen. Etter norsk rett skulle selvangivelsen for inntektsåret 1999 leveres innen utgangen av februar (mange næringsdrivende og selskaper – det gis ofte utsettelse), eller innen utgangen av april for lønnsinntagere, pensjonister og enkle næringsdrivende med forhåndsutfylt selvangivelse. Ligningen gjøres ferdig i løpet av sommeren og høsten 2000. Har ikke skattemyndighetene oppdaget feil før utgangen av år 2001, er "løpet kjørt" for inntektsåret 1999 med mindre skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Hvis skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er fristen for endring plutselig hele 10 år etter utgangen av inntektsåret. Dette betyr at ligningen for inntektsåret 1999 kan tas opp til endring så sent som i inntektsåret 2009. Loven oppstiller ingen frist for når en endringsligning skal være gjennomført, bare den er tatt opp i tide innenfor f eks to eller ti års-fristen. Etter mitt skjønn er det lite tvilsomt at to års-fristen er for dårlig tilpasset den administrative hverdag hos ligningsmyndighetene, mens ti års-fristen er for hard overfor skattyterne. Disse frister for å ta opp saken, må ikke blandes sammen med grensene etter EMK art 6 nr 1. Den fristen begynner først å løpe etter at ligningsmyndighetene har tatt opp saken og varslet om at – forhøyet – tilleggsskatt kan være aktuelt.

Den urett som ikke rammer deg selv

Derimot berører EMK-dommen den mangel ved lovgivningen at det ikke er gitt klarere regler om innen hvilke frister saker bør være ferdigbehandlet og endelig vedtak truffet. Etter norsk rett er dette et spørsmål om bortfall av endringsadgang på grunnlag av en ulovfestet standard om passivitet fra ligningsmyndighetenes side (en passivitet som altså utøves etter at saken i første omgang er tatt opp til endring). I bare en sak, Rt 1967 s 306, har Høyesterett satt foten ned og latt en endringsadgang bortfalle på grunn av passivitet. Der hadde ligningsmyndighetene latt en sak ligge i fire-fem år etter at et bokettersyn hadde avdekket for lav skatt. Skattyteren var heller ikke egentlig noe å bebreide. At ligningsmyndighetene kan sove godt og lenge, bekreftes av Rt 1990 s 189. I den saken tok det to og et halvt år fra en skattyter avga uttalelse til ligningsnemnda traff vedtak. Deretter måtte skattyter vente fire nye år til overligningsnemnda var ferdig. Høyesterett omtalte dette som "beklagelig", men somlingen kunne ikke avverge etterligning. EMK-saken medfører altså frister for når saken må avsluttes, også for domstolene, når den endelig er tatt opp.

12. Uriktige eller ufullstendige opplysninger

Ligningsloven § 10-2 lar det være et avgjørende kriterium for tilleggsskatt at skattyter har gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger". Samme ordlyd benyttes i ligningsloven § 9-6 nr 3 a om 10 års-frist for ligningsmyndighetenes endringsadgang. Ut fra nyere høyesterettspraksis må det legges til grunn at spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i det alt overveiende må besvares identisk i forhold til fristbestemmelsene og tilleggsskatt.

Kravene til skattyters opplysningsplikt synes å ha blitt skjerpet i de senere års rettspraksis. Rt 1992 s 1588 (Loffland) er blitt forstått slik at skattyteren var trygg hvis hun ga så mange opplysninger at ligningsmyndighetene hadde fått et rimelig utgangspunkt for å spørre videre. Men allerede i denne dommen påpekte Høyesterett at ligningslovens forarbeider forutsatte at det avgjørende kriterium ikke skulle være en isolert filologisk fortolkning av uttrykket "uriktige eller ufullstendige opplysninger" i ligningslovens kap 9 og 10. Det vesentlige var hvorvidt skattyteren hadde oppfylt sine plikter til å gi opplysninger slik disse er formulert positivt i kap 4 (jf Innstilling Odelstinget nr 44 1979-80 s 26).

I senere dommer har dette utgangspunktet i kap 4 blitt ytterligere vektlagt. Denne endring av utgangspunktet for tolkningen har øket skattemyndighetenes muligheter til å vinne frem med en påstand om at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Etter ligningsloven kap 4 kreves bl a at skattyteren "skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt", jf § 4-1 nr 1 første punktum. Hun

Ole Gjems-Onstad

skal ikke bare fylle ut selvangivelsen og andre pliktige skjemaer, men også gi "andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen", jf § 4-3 nr 1 første punktum. Dette er formuleringer som kan trekkes vidt.

Et klart eksempel på en vidtgående fortolkning av opplysningsplikten er Rt 1999 s 1087 (Baker Hughes). Konflikten i denne saken var en klassisk internprisingstvist. En norsk filial til et utenlandsk selskap hadde leiet inn utstyr fra et annet selskap i samme konsern. De norske ligningsmyndigheter mente at prisen var for høy. Norsk skattefundament ble tappet. Kontrakten var særegen og en objektiv markedspris lot seg ikke konstatere. Høyesterett mente at ligningsmyndighetenes prising hadde mest for seg. Avviket mellom det som dermed ble "riktig" pris og skattyterens oppgaver var på 40%. Da mente førstvoterende med følge av flertallet, at det ikke lenger bare dreiet seg om uenighet. Skattyterens prisanslag var en uriktig opplysning fordi den avvek så meget fra skattemyndighetenes "riktige" pris. Dommer Magnus Arbakke, tidligere professor Aarbakke og en form for syvende far i huset i norsk skatterett, dissenterte. Han mente at de faktorer som bestemte sammenligningsprisen, ikke inngikk i opplysningsplikten etter ligningsloven.

Førstvoterende tok uttrykkelig forbehold om at hun ikke tok stilling til om fortolkningen av uriktig opplysning måtte bli den samme i forhold til reglene om tilleggsskatt. Aarbakke fremholdt i sitt dissenterende votum at det ikke kunne dreie seg om "mer enn gradforskjeller mellom tolkningene". I så fall kan Høyesterett gjennom reglene om frister og tilleggsskatt for endring av ligning i norsk rett ha lagt grunnlaget for innføring av en form for objective penalty ved mangelfull interprising ut over visse intervaller i internasjonale forhold. Skulle man forutsette at ordinær tilleggsskatt også kan falle inn under straffebegrepet i EMK, kunne det her oppstå problemer i forhold til skyldkravet etter EMK art 6.

13. Vilkaarlige resultater – ingen forholdsmessighet forseelse og sanksjon

Grunnleggende rettssikkerhetstenkning forutsetter forholdsmessighet mellom lovbrudd og sanksjon. Det gjør etter den norske Høyesteretts fortolkning ikke reglene om tilleggsskatt. Den klareste uttalelse om dette er inntatt i Rt 1998 s 794. Også denne saken dreiet seg om Baker Hughes-konsernet. Denne saken gjaldt fordeling av faste kostnader på et spesialskip som dels utførte oppdrag i Norge, dels i andre land, og dels lå i opplag. Høyesterett ga ligningsmyndighetene rett i at de faste kostnadene bare kunne fordeles på de dager som medgikk til oppdrag i Norge. Øyensynlig medfører dette et strengere resultat enn i andre

land. Konklusjonen stred også mot en annen fersk høyesterettsdom, men denne avvek igjen fra en tidligere dom som samsvarte med Rt 1998 s 794.

Ligningsmyndighetene ila – ordinær – tilleggsskatt fordi de mente det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tilleggsskatt ilegges i prosent. For skattyteren fortonet resultatet i absolutte kroner seg sterkt urimelig i forhold til den forgåelsen det var tale om. Ved tilleggsskatt gjelder intet prinsipp om forholdsmessighet mellom overtramp og snaksjon, uttalte førstvoterende på vegne av en enstemmig Høyesterett:

”Selskapene har endelig fremholdt at det ikke er sammenheng mellom selskapenes forgåelse og størrelsen på tilleggsskatten. Tilleggsskatt er imidlertid etter loven en direkte funksjon av størrelsen på den skatt som ville vært unndratt om ligningsmyndighetene ikke hadde fått kjennskap til selskapenes virksomhet. ... Det er således utenfor lovens system å utmåle tilleggsskatten etter en mer konkret og inngående vurdering av de feil som skattyter i det enkelte tilfellet har begått.”

Norsk rettskildelære er relativt fleksibel. Det er alminnelig anerkjent at man ved lovforklning kan legge nokså stor vekt på reelle hensyn (se Torstein Eckhoff: *Rettskildelære*, 4 utg Tano Aschehoug 1997). Denne uttalelsen fra Høyesterett er ikke nødvendig som en mekanisk slutning ut fra de aktuelle rettskildefaktorer. Førstvoterende kunne også åpnet for et lite forbehold, selv om resultatet i denne saken hadde blitt det samme. Man kunne vist til at det her som ellers i norsk rett må tas et visst hensyn til hva slags resultat regelanvendelsen gir. Skulle man komme frem til at ordinær tilleggsskatt faller inn under straffereglene i menneskerettskonvensjoner, kan det også oppstå problemer i forhold til denne type absolutte fortolkninger.

14. Brutto prinsippet

Det kanskje mest talende eksempel på at norsk Høyesterett har anvendt strenge tolkninger i reglene om tilleggsskatt, er antagelig Rt 1995 s 1278 og Rt 1995 s 933 – Bøhn-sakene. Ligningsloven § 10-2 nr 1 første punktum krever at ”skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt”. Ved tidsforskyvning av inntekt kan denne ordlyden fortolkes på to måter. Man kan se det enkelte inntektsår isolert. Da ser man på den skatten som kunne ha vært spart dette året, og ilegges tilleggsskatten på denne bruttobesparelsen uten å ta hensyn til at fremskyndet fradrag ett år betyr øket skatt neste år. Eller man kan vurdere flere år i sammenheng, og se på den reelle netto skattebesparelsen skattyter kan oppnå ved å enten ta et fradrag for tidlig, eller en inntekt for sent.

Ole Gjems-Onstad

I en skatteøkonomisk sammenheng er det ingen tvil om hvordan man resonnerer. En disposisjons skattebesparelse må uttrykkes i netto nåverdier av penger når den skal sammenlignes med andre alternativer. Rent filologisk kan man hevde at ligningslovens ordlyd like gjerne peker mot en vurdering av det enkelte inntektsår isolert. Velger man å ta et fradrag ett år tidligere enn reglene tillater, ser man bare på skatten spart dette året, og ilegger tilleggsskatt på det. Dette er "den skatt som er ... unndratt". – Man må altså velge mellom å beregne tilleggsskatt ut fra et bruttoprinsipp eller et nettoprinsipp.

Mot å velge et bruttoprinsipp taler etter mitt skjønn med styrke at bruttoprinsippet kan gi tilfeldige og dramatiske resultater. I Norge beskattes som allerede nevnt virksomheten på petroleumssokkelen med 78% (28% skatt på alminnelig inntekt som i andre bransjer og 50% særskatt). I denne industrien dreier det seg om store tall. Man kan forestille seg et tilfelle der et fradrag på kr 1 milliard er tatt i ett år, mens skattemyndighetene mener at fradraget skal tas ett år senere. Det er ikke gitt fullstendige opplysninger og tilleggsskatt ilegges med 30%. Skattyteren kan ut fra en skatteøkonomisk betraktning kun ha tjent $kr\ 1\ mrd \times 0,78 \times 0,1$ (diskonteringsrenten settes enkelt til 10%) = ca kr 78 millioner. Tilleggsskatten blir ut fra en slik nettobetraktning kr 23,4 millioner ($kr\ 78\ mill \times 0,3$). Med en bruttobetraktning blir tilleggsskatten $kr\ 1\ mrd \times 0,78 \times 0,3 = kr\ 234$ millioner. Det er dramatisk. Går man inn i finansnæringen der skattesatsene er lavere (28%), men muligheten for virkelig betydelige periodiseringsfeil kanskje større, kan forskjellen på brutto- og nettoprinsippet også bli voldsom.

I Rt 1995 s 1278 og Rt 1995 s 933 dreiet det seg om mindre tall. Det gjaldt rentepakker med kunstige fradrag for personlige skattytere på kr 100 000. Fordi skattesatsene ble redusert med 10% på kapitalinntekter gjennom en omlegging av skattesystemet, var det et stort poeng å forskyve fradrag. Høyesterett valgte uten forbehold et bruttoprinsipp. Begrunnelsen var knapp, ikke særlig treffende, og uten snev av forståelse for hvilke ekstreme utslag bruttoprinsippet kan gi:

"I endringsvedtakene er tilleggsskatten beregnet av den skatt som er unndratt i 1986. A og B har hevdet at årene 1986 og 1987 må sees i sammenheng, da mesteparten av det beløp som ble fradratt inntekten i 1986, er oppgitt som inntekt i 1987. Jeg finner det vanskelig å oppfatte lovbestemmelsen på annen måte enn at hvert års ligning må vurderes for seg. En annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere. Noe rettslig grunnlag for å særbehandle tilfelle hvor skattyteren rent faktisk har foretatt en inntektsføring i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan jeg ikke se foreligger."

At bruttoprinsippet kan gi tilfeldige utslag, er klart påpekt i den skattefaglige debatt i Norge. Men Høyesteretts senere bidrag har bare vært Rt 1998 s 794 som slår fast at det ved tilleggsskatt ikke fordres en forholdsmessighet mellom

regelbrudd og sanksjon. Dette gir indirekte støtte til bruttoprinsippet siden man ved tilleggsskatt med bred penn godtar at sanksjonen kan gi store, nærmest vilkårlige utslag, når man ser hen til hva forgåelsen gjaldt,

Uformelt sies at i hvert fall to av Norges fire sentralskattekontorer som behandler større skattytere, nøler med å legge bruttoprinsippet fullt ut til grunn. Konsekvensene bryter øyensynlig med saksbehandlerens rettferdssans. En byrettsdom fra Oslo i Utvalget 2000 s 417 avviste også å anvende bruttoprinsippet i det periodiseringsspørsmål som der var oppe. Dommeren mente at Rt 1995 s 1278 og Rt 1995 s 1288 måtte avgrenses til tilfelle av skattepakker o l der man overhodet ikke har fradragsrett. Dette er et spørsmål som lovgiveren for lengst burde ha grepet fatt i.

15. Straff som saliggjørelse?

I den norske debatten er det for en del blitt et nytt viktig synspunkt at enkelte sider ved reglene om endring av ligning og tilleggsskatt kan støte an mot Den europeiske menneskerettskonvensjon art 6. Dermed skulle den danske ordningen med langt høyere formalisering av skattesanksjoner som strafferett være bedre.

Imidlertid er det atskillig grunn til å reservere seg mot flere mulige utforminger av et system med tilleggsskatt utformet som et vanlig strafferegime. Idag er saksbehandlingen av tilleggsskatt som en administrativ sanksjon unndratt offentlighet inntil skattyteren vil ha saken behandlet for retten. Kravet til full offentlig rettergang som følger av EMK art 6, er slett ikke et krav mange skattytere vil oppleve til sin gunst. Offentlig rettergang kan i dag bety en ubønhørlig medieapestokk. Mange skattytere kan være villige til å svelge et forelegg de er uenige i, for å slippe denne offentlige behandling.

I tillegg ser man at de danske satser for straff er betydelig høyere enn de norske satser for tilleggsskatt (maksimum 60%).

Det er hevet over en hver tvil at ligningsbehandling representerer en masseforvaltning der borgernes villighet til illojal opptreden er betydelig. Men jakten på skattesnytere må ikke få en til å glemme det behov for nyanser og sindighet som all god regelhåndhevelse forutsetter. For norsk rett har pendelen, etter min mening, gjennom høyesterettspraksis svingt for langt i disfavør av skattyterne. Høyesterett har her vært for lite opptatt av den urett som kan ramme dem som blir offer for de til dels meget firkantede reglene om tilleggsskatt.

Ole Gjems-Onstad

De nordiske velferdsstater, selv om de skulle bli slanket og effektivisert gjennom samtidens økte markedsorientering og globalisering, vil i all overskuelig fremtid være avhengig av betydelig skatteproveny. Det er viktig at alle, også gjennom sanksjoner, ledes til å innse at de må bidra med sin del. Samtidig forutsetter systemet i det lange løp en aksept og relativt bred konsensus blant skattyterne. Moderne mennesker forventer en nyansert tenkning. Reglene må ikke bli så strenge at man mer synes synd på dem som tas, enn at det egentlig dreier seg om en rettferdig sanksjon.

EMK-dommen fra Norges Høyesterett avspeiler også hvor kompliserte reglene kan bli hvis lovgiveren velger å la reglene om tilleggsskatt balansere mot de grenser som settes av menneskerettighetskonvensjoner. Ett er at man nok kan stille spørsmålet ved hvor klokt det egentlig er at den type bestemmelser skal regulerer ligningsforvaltningsrettslige spørsmål. Men svaret på det spørsmålet er allerede gitt. Når det er slik, må de nasjonale lovgivere ta konsekvensene av det og holde seg innenfor de rammene konvensjonene fastsetter. Gjør man ikke det, skal det etter hvert bli nokså komplisert å ta stilling til hva nasjonal ligningsforvaltningsrett egentlig går ut på.

Skattelovrådet blev 14 år

Af advokat Lida Hulgaard

Advokatfirmaet Dragsted Schlüter Aros

Skattelovrådet eksisterede fra 1982 til 1997,
og professor Aage Michelsen var i hele perioden rådets næstformand.

1. Historien bag Skattelovrådet

Tankerne om et skattelovråd opstod i slutningen af 1970'erne i Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. Forbilledet var Retsplejerådet og Straffelovrådet under Justitsministeriet.

I november 1979 fremsatte Det Konservative Folkeparti et forslag til folketingsbeslutning om nedsættelse af et bredt sammensat permanent skattelovråd. Forslaget vandt ikke tilslutning, navnlig ikke i Socialdemokratiet. Den socialdemokratiske skatteminister, Karl Hjortnæs, fandt, at ganske vist var der et stort behov for, at den bredest mulige sagkundskab inddrages i arbejdet med at følge og pleje skattelovgivningen. Han mente imidlertid ikke, at et permanent skattelov ville have nogen mulighed for at komme igennem problemerne. Dertil adskiller skattepolitik og skattelovgivning sig for meget fra de mere teknisk betonedede spørgsmål inden for retspleje- og straffelovgivning.

Tanken blev imidlertid taget op af et embedsmandsudvalg med afdelingschef P. Bruun Nielsen, Skatteministeriet, som formand, i betænkning nr. 945/1982 om »eventuel styrkelse af lovforklaringen indenfor skatteadministrationen«. Side 48 redegør udvalget for sine overvejelser med Skattelovrådet. Det fremhæves, at forholdene på skatteområdet adskiller sig væsentligt fra straffelovområdet og retsplejeområdet, dels ved de hyppigere væsentlige ændringer af skattelovgivningen, dels ved den hast f.eks. i forbindelse med politiske forlig, som disse ændringer gennemføres med, og endelig ved den omstændighed, at forskellige politiske overvejelser ofte vil gå på tværs af ønsker om lettere forståelige og bedre sammenhængende skatteregler. Alligevel gik udvalget ind for

Lida Hulgaard

etablering af et permanent sagkyndigt udvalg på skatteområdet, dog således at rådet friholdes fra mere politisk prægede overvejelser og fortrinsvis beskæftiger sig med forvaltningsretlige og retssikkerhedsmæssige problemstillinger.

Da *Schlüter-regeringen* i 1982 kom til magten med professor, dr.jur. Isi Foighel blev skatteminister og han gennemførte flere af betænkningens forslag. Som andre skatteministre fremhævede Isi Foighel retssikkerheden som et betydningsfuldt princip i skattelovgivning, og Skattelovrådet stod hans hjerte nær.¹

Skattelovrådet er således ikke blevet til efter udenlandsk forbillede. Rådet spurgte uformelt i forskellige lande, om der fandtes noget tilsvarende, men det syntes ikke at være tilfældet. Udvalg, råd og komitéer er sædvanligvis enten dominerede af embedsmænd eller af interesserepræsentanter.²

2. Skattelovrådets nedsættelse og kommissorium

I overensstemmelse med embedsmandsudvalgets forslag blev Skattelovrådet nedsat ved en regeringsbeslutning, ikke ved lov således som det eksempelvis er tilfældet for Det Økonomiske Råd.³

Skattelovrådet blev nedsat den 25. oktober 1982 med følgende kommissorium:

»På baggrund af indstillingen i betænkning nr. 945/1982 ... er det besluttet at nedsætte et permanent sagkyndigt udvalg på skatteområdet – et skattelovråd.

Rådets opgave vil være efter anmodning fra ministeren for skatter og afgifter at foretage undersøgelse af nærmere afgrænsede skatteretlige områder og herunder bl.a. afgive udtalelse om, hvilke ændringer i regler eller praksis, der eventuelt kan foretages med henblik på at gøre skattesystemet mere forståeligt, mere sammenhængende eller mere tidssvarende.

I overensstemmelse med indstillingen i betænkning nr. 945/1982 søges rådet friholdt for mere politisk prægede overvejelser. Rådet vil derfor kun, når ministeren finder særlig anledning dertil, blive anmodet om at afgive udtalelse over lovforslag og udkast hertil.

1. Se Isi Foighels omtale af betænkning nr. 945 i *Juristen* 1982, p. 194 ff: Retssikkerhed i skattesager.
2. Den franske advokat, der besvarede rådets henvendelse, havde dette bud på, hvorfor man ikke har et sådant organ i Frankrig: "It would be extremely difficult to organize such committee because those not nominated would sneer at those who were nominated."
3. Se nu lovbekendtgørelse nr. 480 af 3/6 1994 om økonomisk samordning. Det Økonomiske Råd er oprindelig nedsat i 1962.

Rådet sammensættes af en formand og 7 medlemmer. ... Rådets sekretariatsopgaver varetages af Skattedepartementet, dog således at rådet efter ministerens nærmere bestemmelse kan bistås af eksperter udenfor skatteadministrationen.«

Skattelovrådets hovedopgave var altså at arbejde for, at skattesystemet bliver mere forståeligt, mere sammenhængende og mere tidssvarende. Disse ord fra kommissoriet blev Skattelovrådets idégrundlag og vision.

Skattelovrådet kunne ikke tage opgaver op og afgive udtalelser på eget initiativ. Rådet kunne alene på ministerens anmodning foretage undersøgelser af nærmere afgrænsede skatteretlige områder. I praksis blev det med få undtagelser rådet selv, der foreslog de opgaver, som rådet tog op.

Rådet er ikke i noget tilfælde blevet bedt om at udtale sig om lovforslag eller udkast hertil. I praksis blev rådet normalt heller ikke orienteret om regeringens lovgivningsinitiativer. Eksempelvis kan det nævnes, at rådet ikke var orienteret om eller havde indflydelse på den skattereform, der blev gennemført i 1986.

Rådet blev sammensat af ministeren ved direkte personlig udpegnig.⁴ Rådets medlemmer repræsenterede ikke nogen interesseorganisation.

Som udgangspunkt var det Skatteministeriet, der ydede sekretariatsbistand.⁵ Rådet havde imidlertid en bevilling til at hente ekstern sekretariatsbistand og anden bistand, som i enkelte tilfælde har været benyttet. Naturligt nok blev sekretariatet sædvanligvis hentet i Skattedepartementet. Det var både en styrke og en svaghed: En styrke, fordi Skattedepartementet råder over eksperter inden for hele problemområdet. En svaghed, fordi sekretariatet for et permanent skattelovråd internt i Skatteministeriet vil være udsat for op- og nedprioritering

4. Undertegnede var gennem hele rådets levetid dets formand, og professor Aage Michelsen dets næstformand. Desuden har advokaterne Robert Koch-Nielsen, Leif Skov, Erik Overgaard og lektor, cand.jur. Margrethe Nørgaard successivt været medlem af rådet. Direktør, landsretssagsfører Steen Langebæk og direktør, vekselerer Erik G. Hansen repræsenterede erhvervslivet, og de statsaut. revisorer Jørgen Jørgensen og Viggo Gunni Pedersen revisorerens synspunkter. De økonomiske professorer Niels Chr. Nielsen og Peter Birch Sørensen samt fondsdirektør Henrik O. Larsen har repræsenteret den økonomiske indfaldsvikel til skattesystemet. I hele perioden var retssikkerhedskonsulent, kontorchef i Skattedepartementet Kaj Lotz medlem af rådet og dets sekretariatschef. Erik S. M. Hansen har midlertidigt deltaget i rådets arbejde om driftsomkostninger.
5. Som sekretærer har deltaget Søren Sønderholm, Merete Helle Hansen, Erik Olsen, Margrete Kiil, Carsten Jensen, Susanne Hjernøe, Poul Erik Hjerrild-Nielsen, Kim Munch Lendal, Torben Weirauch, Henrik Gam, Leif Marstrand og Lili S. Rokkedahl. I relation til driftsomkostninger har Kjeld Hemmingsen, Handelshøjskolen i København, bistået rådet.

Lida Hulgaard

ud fra andre hensyn end Skattelovrådets behov.⁶ Væsentlige dele af betænkningerne er skrevet af rådsmedlemmer – ofte en ganske betydelig arbejdsindsats.

3. Skattelovrådets opgaver

Fra starten af sit virke havde Skattelovrådet beskatning ved konkurs og akkord, modernisering af driftsomkostningsbegrebet og den skatteretlige forældelse på agendaen. Disse omfattende emner behandlede rådet gennem mange år. Da rådet var permanent, var der mulighed for at indrette sig således, at mindre emner blev taget op og færdiggjort ind imellem.

Den 3. marts 1983 kom den første udtalelse fra Skattelovrådet. Rådet henstillede til ministeren at overveje en ændring af aktieavancebeskatningslovens § 13 og fusionsskattelovens § 11. Rådets forslag blev gennemført ved lov nr. 220 af 2. juni 1983. Lovændringen vedrørte den situation, at et selskab erhverver hele aktiekapitalen i et andet selskab mod vederlag i aktier med den virkning, at det erhvervede selskab bliver et 100% ejet datterselskab. Med Ligningsrådets tilladelse i det konkrete tilfælde blev fusionsskattelovens regler udstrakt til at omfatte denne situation. Bestemmelsen er således en forløber for de senere EU-regler om aktieombytning. Dette emne blev taget op på rådets eget initiativ.

På skatteministerens initiativ udarbejdede rådet i august 1983 og januar 1984 2 udtalelser om fradrag for renter, henholdsvis for forud forfaldne renter og for renter ved insolvens. Disse 2 udtalelser medførte ændringer i ligningsloven, idet der ved lov nr. 203 af 17. maj 1984 blev indsat nye bestemmelser i ligningslovens §§ 5, 5 A og 5 B.⁷

I 1983 var skatteleasing i centrum for den politiske debat. Skatteministeren gjorde da det usædvanlige, at han stillede Skattelovrådet 3 konkrete spørgsmål:

– Er det muligt på en rimelig måde at udsondre leasingengagementer, hvor en skærpelse af skattelovgivningen kan være på sin plads? Det må herved have for øje, at man ikke generelt tilsidesætter hensynet til erhvervslivets finansiering, og at man ikke ved at gribe ind på et isoleret område efterlader andre

6. I modsætning til Skattelovrådet har Det Økonomiske Råd et selvstændigt sekretariat med en uafhængig sekretariatschef, jf. lov om økonomisk samordning § 4. I loven er det udtrykkeligt fastslået, at sekretariatschefen skal holde kontakt med andre danske institutioner, der driver økonomisk forskning.

Personskatteudvalget (1992), der var sammensat efter lignende kriterier som Skattelovrådet, havde eget uafhængigt sekretariat uden for Skatteministeriet.

7. Begge udtalelser er offentliggjort som bilag i betænkning nr. 1101/1987 om skat ved konkurs og akkord.

områder, hvor man i realiteten kan opnå tilsvarende skattemæssige fordele som passiv investor.

- Om man kunne ændre reglerne for beskatning af kursgevinster, således at kursgevinster, der opnås i forbindelse med anpartsvis investering i leasingengagementer, inddrages under beskatning?*
- Om det var muligt og hensigtsmæssigt generelt at adskille den aftaleretlige og den skattemæssige bedømmelse af leasingaftaler, således at man i skattemæssig henseende kan statuere et låneforhold, selv om der aftaleretligt er tale om et lejeforhold?*

Alle 3 spørgsmål besvarede rådet med et nej. Rådet var ikke i stand til at pege på en egnet måde, hvorpå leasingengagementer kan udsondres med henblik på at forhindre, at skattemæssige fordele, der er tiltænkt aktive virksomheder, tilfalder passive investorer. En udvidelse af beskatningen af kursgevinster efter de beskrevne retningslinier kunne næppe undgå at ramme andre sammenslutninger end leasingselskaber, og i øvrigt ville man uden større vanskeligheder kunne tilrettelægge engagementerne således, at de ikke blev ramt af de skærpede bestemmelser. Rådet fandt heller ikke, at det var muligt at opstille en regel, hvorefter leasingaftaler, der aftaleretligt er lejeforhold, i skattemæssig henseende blev anset for låneforhold.

Skatteministeren ønskede ikke i øvrigt at høre Skattelovrådets forslag til, hvorledes problemet kunne tænkes grebet an.⁸

Dette spørgsmål adskiller sig fra de øvrige spørgsmål, som rådet har beskæftiget sig med, ved at være et emne i det politiske brændpunkt. Set fra Skattelovrådets side er der intet i vejen for, at rådet kan arbejde sagligt og velovervejet med sådanne emner. Spørgsmålet er imidlertid, om det er acceptabelt for ministeren at overlade sådanne opgaver til rådet med risiko for, at rådet fremkommer med ubekvemme forslag.

I leasingudtalelsen havde Skattelovrådet anbefalet, at bestemmelsen om beskatning af kursgevinster i ligningslovens § 4 blev taget op til overvejelse i en større sammenhæng. Dette skete i Skattelovrådets betænkning nr. 1050/1985 om den skattemæssige behandling af afkast af investeringer i finansielle fordringer (kursgevinster og kurstab). Betænkningen blev afleveret til ministeren allerede i oktober 1984. Efterfølgende blev der mellem 6 politiske partier indgået en rammeaftale om en skattereform, der også omfattede en reform af

8. Resultatet af ministerens overvejelser blev nye bestemmelser i afskrivningslovens §§ 34 A – 34 F, indført ved lov nr. 576 af 15/12 1983, hvorved afskrivningsadgangen på visse aktiver med mere end 2 ejere og på aktiver, der blev leaset tilbage til en tidligere ejer, blev afskaffet.

Lida Hulgaard

kursgevinstbeskatningen, og væsentlige dele af betænkningen blev indarbejdet i den nye lov, kursgevinstloven. Eksempelvis kan nævnes, at Skattelovrådet i sit udkast til lovforslag introducerede mindsterentesystemet.

Betænkningen om beskatning af kursgevinster og kurstab var Skattelovrådets første egentlige betænkning, og betænkning nr. 1101/1987 om skat ved konkurs og akkord blev den næste.

Allerede i februar 1983 havde ministeren anmodet Skattelovrådet om at overveje de skattemæssige regler i forbindelse med konkurs og akkord m.v. Også dette var et meget omfattende spørgsmål.

Et væsentligt problem for Skattelovrådets behandling af dette spørgsmål var, at det konkurs- og skifteretlige system henhører under Justitsministeriet. De udvalg og grupper, der har beskæftiget sig med revision af konkurs- og skiftelovgivningen har ikke taget stilling til opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hidtil havde tvivlsspørgsmål måttet afgøres ved fortolkning af skatteregler, der ikke har henblik på insolvenssituationer.

Skattelovrådets medlemmer og sekretariatet i Skattedepartementet havde ikke særlig kendskab til dette område. Rådet etablerede derfor en arbejdsgruppe,⁹ der gennemførte en undersøgelse af samspillet mellem insolvensretten og skatteretten, navnlig baseret på insolvensretlige synspunkter.

På det grundlag var det muligt for Skattelovrådet at fremkomme med et forslag til en konkursskattelev. Betænkningen diskuterer også beskatningen ved frigørelse for gæld uden erlæggelse af vederlag, herunder adgangen til at fremføre underskud.

Rådets udtalelse indeholdt desuden overvejelser i grænseområdet mellem skatteret og skifteret, især om adgangen til i boet at anmelde skattekrav fra og med det indkomstår, hvori der indtræder konkurs og akkord. Om disse spørgsmål undlod rådet dog at udarbejde egentlige lovforslag.

På basis af rådets betænkning blev der ved lov nr. 359 af 6. juni 1991 indført en konkursskattelev. Samme dato blev konkurslovens § 38 ændret, jf. lov nr. 363 af 6. juni 1991.

Det skattemæssige driftsomkostningsbegreb blev drøftet ud fra den tese, at alle erhvervsmæssige udgifter bør være fradragsberettigede. Indfaldsvinklen var altså at ophæve sondringen imellem etablerings- og anlægsudgifter på den ene side og udgifter til at erhverve, sikre og vedligeholde den løbende indkomst på den anden side. Der var tale om en kæmpeopgave, blandt andet, men ikke kun, fordi det var nødvendigt at overveje, om modstykket til en udvidet fradragsadgang burde være indførelse af indkomstbeskatning i tilfælde, hvor det senere

9. I dette arbejde deltog advokat Henrik Andersen, dommer Mette Christensen, kontorchef Leif Normann Jeppesen, lektor Margrethe Nørgaard og professor Niels Ørgaard.

viser sig, at udgifterne genvindes, typisk som vederlag for goodwill i forbindelse med salg af virksomheden. Derved kunne Skattelovrådet ikke undgå at inddrage hele indkomstbegrebet i sine overvejelser.

Resultatet blev en anbefaling af, at driftsomkostningsbegrebet forenkles og moderniseres, således at alle erhvervmæssige udgifter kan fradrages, medmindre særlige lovregler udelukker fradrag. Forslaget ville indebære en ændring af statskattelovens § 6, stk. 2, således at »til udvidelse af næring eller drift« udgår.

Betænkningen gav anledning til indførelse af nye regler i ligningslovens § 8 I om fradrag for udgifter til undersøgelse af nye markeder med henblik på etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående erhvervsvirksomhed, herunder også udgifter der er afholdt før etableringen af en erhvervsvirksomhed, hvis undersøgelsen er medvirkende til etablering af erhvervsvirksomheden, og nye regler i § 8 J om fradrag for udgifter til advokat og revisor, der er anvendt til etablering eller udvidelse af en erhvervsvirksomhed, og af gebyrer til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Det kan undre, at rådets forslag om en generel udvidelse af det fradragsberettigede område ikke har vundet gehør i takt med den systematiske udvidelse, der er sket af de skattepligtige indkomster. Eksempelvis kan nævnes, at gevinst ved afhændelse af goodwill nu generelt er skattepligtig som anden erhvervsindkomst, mens anlægs- og etableringsudgifter, bortset fra de typer af udgifter, der er nævnt i de nye bestemmelser i ligningsloven, fortsat ikke kan fradrages, sandsynligvis heller ikke i en avanceopgørelse. Med den udbredelse af skattebasen, der er sket ved skattereformen fra 1993 og senere, er den manglende symmetri blevet mere påfaldende, end den var, da Skattelovrådet afgav sin betænkning.

I 1992 blev rådet bedt om at overveje, hvorvidt den skattemæssige behandling af underholdsbidrag til ikke-samlevende ægtefælle og børn er tidssvarende. I sin betænkning nr. 1285/1995 anbefalede rådet væsentlige ændringer i det bestående system, således at børnebidrag i princippet ikke er fradragsberettiget og ikke skattepligtigt, mens bidrag til ægtefælle er skattepligtigt og fradragsberettiget – i begge relationer i den personlige indkomst. For ikke at belaste økonomien hos splittede familier for stærkt, modificerede rådet dog sit principielle udgangspunkt for normalbidraget til børn, således at dette bidrag fortsat skulle være fradragsberettiget – efter rådets forslag i den personlige indkomst. Herudover indeholdt betænkningen forskellige forslag til modernisering og præcisering af bestemmelserne. Rådets forslag er ikke blevet gennemført trods gældende reglers åbenbart u hensigtsmæssige formulering. Navnlig synes den politiske vilje til at acceptere fradrag i den personlige indkomst at mangle.

Lida Hulgaard

Skattelovrådets sidste udtalelse handler om samspillet mellem fristreglerne i skattestyrelsesloven og de formueretlige forældelsesregler, jf. betænkning nr. 1339/1997. Rådet afgav en foreløbig udtalelse, der gav anledning til ændring af skattestyrelsesloven ved lov nr. 1104 af 20. december 1995, hvorved Skattelovrådets anbefalinger i det store og hele blev gennemført. Formålet med lovændringen var generelt at styrke skatteadministrationen, således at det i højere grad sikres, at alle betaler den skat, som de skal efter loven, hverken mere eller mindre, og lovændringen i skattestyrelsesloven skete samtidigt med en ændring og skærpelse af skattekontrolloven.

4. Forholdet til andre udvalg

Da Skattelovrådets kommissorium blandt andet var at medvirke til at gøre skattesystemet mere sammenhængende, var det et naturligt ønske, at rådet blev repræsenteret i andre udvalg under Skatteministeriet. Dette skete i enkelte tilfælde. Aage Michelsen har eksempelvis været medlem af et udvalg om beskatning af ægtefæller, der afgav betænkning nr. 1041/1985, og af en arbejdsgruppe om kursgevinstbeskatning.

I januar 1989 nedsatte skatteministeren en arbejdsgruppe, der skulle undersøge skattemyndighedernes fortolkning af love og domstolsafgørelser. Skattelovrådet var ikke repræsenteret i dette udvalg, der havde landsretssagfører Aage Spang-Hanssen som formand, og som afgav betænkning nr. 1187/november 1989.

Ét af resultaterne af dette udvalgs arbejde var en anbefaling af at nedsætte en gruppe af sagkyndige, som løbende skal følge udviklingen og afgive udtalelser om områder, hvor der er retsusikkerhed.

På den baggrund etablerede skatteminister Anders Fogh Rasmussen den 1. september 1990 dels et retssikkerhedsudvalg, der primært havde til opgave at gøre opmærksom på områder, hvor der hersker retsusikkerhed, eksempelvis tvivl om den gældende retstilstand eller hjemlen for administrativ praksis, dels et retssikkerhedskontor i Skatteministeriets departement. Retssikkerhedsudval-

gets formand blev departementschef i Skatteministeriet Jens Rosman, og udvalget indledte sit virke den 21. august 1991.¹⁰

I Redegørelse om Retssikkerhed fra Skatteministeriet april 1991, kapitel X, nævnes det om Retssikkerhedsudvalget, at dets opgave er at bidrage til, at retssikkerhedsmæssige hensyn mere generelt indgår ved udformningen af nye regelsæt. Udvalget vil derfor på et rimeligt tidligt tidspunkt få forelagt eventuelle tanker om ny regelfastsættelse eller om ændring af eksisterende regler. Trods disse gode intentioner fik ej heller dette udvalg generelt indflydelse på skattereformtankerne.¹¹

Skattelovrådet var ikke repræsenteret i dette udvalg. Tværtimod havde Skattelovrådet i Retssikkerhedsudvalget fået en konkurrent både på emner og ressourcer, idet der kun var nuanceforskelle imellem de to udvalgs idégrundlag og kommissorium og deres sammensætning. De to udvalg blev da også i 1997 sammenlagt til et nyt organ, Skatteretsrådet.

I begyndelsen af 1992 nedsattes efter beslutning i Folketinget et udvalg om personbeskatning med direktør, cand. oec. Niels Chr. Knudsen som formand. 3 medlemmer fra Skattelovrådet, Aage Michelsen, Margrethe Nørgaard og undertegnede, blev medlemmer af dette udvalg, der afgav betænkning i oktober 1992. Udvalgets arbejde var grundlaget for den skattereform, der blev gennemført i 1993. Arbejdet i dette udvalg havde en anden karakter end arbejdet i Skattelovrådet, først og fremmest på den måde, at Personskatteudvalget behandlede sine emner ud fra såvel skattepolitiske som økonomiske og juridiske synsvinkler.

5. Skattelovrådets arbejdsmetode generelt

Skattelovrådet arbejdede ud fra gængs juridisk metode.

Betænkninger indledes med en redegørelse for gældende ret, herunder den historiske udvikling af reglerne og gennemgang af praksis fra domstole og de administrative myndigheder.

10. Ligesom i Skattelovrådet er de eksterne medlemmer håndplukket af ministeren og ikke udpeget som repræsentanter for en organisation. Blandt medlemmerne kan nævnes fra Skatteministeriet Peter Loft, René Mikkelsen, Jens Drejer, K.-H. Ludolf og Lars Henry Nielsen, advokaterne Aage Spang-Hanssen og Tommy V. Christiansen, professorerne Ole Bjørn og Jan Pedersen samt statsaut. revisor Søren Rasmussen og de registrerede revisorer Knud Colsted og Bent Vestergaard.

11. Retssikkerhedsudvalget redegjorde i kapitel VI i Skatteministeriets skattepolitiske redegørelse juni 1994 for de spørgsmål, som det havde beskæftiget sig med i den forløbne tid. Retssikkerhedsudvalget har udgivet sine egne redegørelser i februar 1996 og juni 1997.

Lida Hulgaard

Derimod er der kun undtagelsesvis redegjort for reglernes økonomiske konsekvenser. Udenlandsk ret omtales ligeledes kun sporadisk. Begge dele skyldtes rådets begrænsede ressourcer.

På basis af en redegørelse for gældende ret drøftede rådet sine overordnede synspunkter, der blev til på basis af rådets relativt brede sammensætning af folk med forskellig erfaringsbaggrund. Disse overordnede synspunkter blev ikke stemt af i det politiske system. Dog orienterede skatteministerens repræsentant ministeriet og ministeren om rådets synspunkter og vice versa.

Skattelovrådet lagde i sine overvejelser stor vægt på, at de regler, som rådet foreslår, er så enkle, klare og forståelige som muligt. Det skete bl.a. ud fra den opfattelse, at komplicerede og vanskeligt forståelige regler i sig selv er en trussel mod retssikkerheden.

Sædvanligvis resulterede rådets overvejelser i anbefalinger med forslag til lovændring.

6. Et eksempel på Skattelovrådets arbejde – betænkning nr. 1339/1997 om frist- og forældelsesregler

Den følgende redegørelse har til formål med udgangspunkt i Skattelovrådet sidste betænkning at illustrere Skattelovrådets indfaldsvinkel og arbejdsform. Det er et eksempel på en lovgivning, der normalt vil blive karakteriseret som værende af teknisk karakter, men som alligevel har et vist politisk islæt.

Adgangen til at kræve efterbetaling af skat og muligheden for at kræve for meget betalt skat tilbage reguleres af 2 sæt regler, dels skattemyndighedens regler om ændring af skatteansættelser, dels de generelle formueretlige forældelsesregler i lov nr. 274 af 22. december 1908 (kaldet 1908-loven) og i Danske Lov 5-14-4. Emnet blev taget op af Skattelovrådet, fordi samspillet imellem disse 2 regelsæt var uklart. Desuden er kriterierne for forældelse i de generelle lovbestemmelser ikke specielt egnede for indkomstskatter.

Før 1990 fandtes ikke nogen generel fristregel for skatteansættelser, der ikke beror på et skøn, og 1908-lovens forældelsesregler var den eneste tidsmæssige begrænsning. Det politiske pres på at få forkortet den periode, hvor skattemyndighederne kunne ændre skatteansættelserne, førte til, at der ved lov nr. 824 af 19. december 1989 i skattekontrollovens § 35 blev indført en 3 års-frist, der blev regnet fra indkomstårets udløb. Undtagelse gælder dog, hvis nogen forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Dette sidste blev forstået således, at senere forhøjelse alene kan ske, hvis der er grundlag for at gøre strafansvar gældende, jf. Told- og Skattemyndighedens cirkulære nr. 1994-15.

6.1. Skattelovrådets udtalelse af 6. november 1995 og lov nr. 1104 af 20. december 1995

Fristregler er af naturlige årsager snærende for skatteadministrationen, og skatteministeren bad derfor den 13. oktober 1995 Skattelovrådet om forslag til forlængelse af fristerne med henblik på »at imødegå tekniske ulemper ved 3-årsfristen i skattestyrelseslovens § 35«. Der var dengang tanker fremme om at forlænge fristerne, når myndighederne havde været i utilregnelig uvidenhed om de forhold, der førte til den påtænkte forhøjelse. Disse tanker var dog blevet opgivet igen.

De kommunale skattemyndigheder var især generet af 3-årsfristen

- i forhold til meget store virksomheder og især i forhold, der skal afdækkes uden for landets grænser,
- ved skattearrangementer og finansielle arrangementer, eksempelvis ved leasing og selskabstømning,
- ved taksationer, hvor selvangivelsen indleveres efter udløbet af 3-årsfristen.
- ved reguleringer af skattepligtige udbetalinger og lign., hvor 3-årsfristen kunne afskære den tilsvarende regulering af den skattepligtige indkomst.

Selvom baggrunden for henvendelsen især var skattemyndighedernes problemer med at overholde fristerne, ikke skatteyderes problemer med at få ændret ansættelsen og for meget betalt skat tilbage, blev problemet præsenteret og behandlet ud fra begge synsvinkler. Rådet fandt det væsentligt at bevare princippet om, at fristen for skatteyderens anmodning om genoptagelse og fristen for skattemyndighedernes forhøjelse er ens og i hvert fald ikke kortere for skatteyderen end for skattemyndighederne (betænkningens bilag 2, p. 10).

Fremstillingen på dette sted vil blive koncentreret om skattemyndighedernes adgang til at genoptage skatteansættelsen med forhøjelse af pålignede skatter til følge. De øvrige spørgsmål, som er behandlet i betænkningen, er dels skatteyderens adgang til at få ændret skatteansættelsen med henblik på at få for meget betalt skat tilbage, dels forældelsesregler for pålignede, forfaldne men ikke betalte skatter. Herom henvises til betænkningen. Som det vil fremgå af det følgende, er det vigtigt for forståelsen at holde de forskellige situationer adskilt.

På grundlag af Skattelovrådets udtalelse af 6. november 1995 (offentliggjort i TfS 1995, 790 og som bilag 2 til betænkningen) gennemførtes ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 ændring af den ovenfor beskrevne retstilstand, jf. skattestyrelseslovens § 35.

Skattemyndighedernes normalfrist blev forlænget med 4 måneder til 1. maj i det fjerde år efter de pågældende indkomstårs udløb. Inden dette tidspunkt skal der være fremsendt en agterskrivelse, mod tidligere en ændret skatteansættelse.

Samtidigt indførtes på rådets forslag i § 35, stk. 2, den undtagelse, at skattemyndighederne uanset fristen kan ændre en ansættelse på punkter, hvor det efterfølgende viser sig, at den (civilretlige) forpligtelse eller erhvervelse, der er lagt til grund for en foretagen skatteansættelse, giver grundlag for en højere ansættelse. Herved kom man om ved de problemer, der opstår med at overholde fristerne, når man skal beskatte et beløb eller en efterfølgende regulering af et beløb i det indkomstår, hvori aftalen m.v. oprindeligt blev indgået, og hvor retserhvervelsen – efter de skattemæssige periodiseringsregler – derfor er sket. Det ville være uheldigt, hvis de formelle skatteregler virker tilbage på de materielle skatteregler og påvirker deres indhold og fortolkning, fordi det opleves som utilfredsstillende, at formelle regler hindrer gennemførelse af sædvanlige skattemæssige konsekvenser.

Desuden indførtes en yderst begrænset undtagelse omfattende senere konstaterede ændringer i grundlaget for en skatteansættelse – ifølge forarbejderne typisk et ændret afskrivningsgrundlag. Da bestemmelsen efter sit indhold ikke gælder i det omfang, ansættelsen beror på et skøn, og da opgørelsen af størrelsen af et afskrivningsgrundlag ofte vil være skønsmæssig, rammer bestemmelsen især tilfælde, hvor et aktiv ikke anses for afskrivningsberettiget eller henføres til en anden afskrivningsbestemmelse. Den ændrede retlige vurdering kan kun have konsekvenser for ansættelser, der sker inden for fristerne. Denne bestemmelse i § 35, stk. 3, var ikke baseret på Skattelovrådet forarbejde.

Undtagelsen for strafbare forhold blev opretholdt, jf. lovens § 35, stk. 4. I disse tilfælde regnes fristen fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kommer i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt skatteansættelse. Skattelovrådet tilsluttede sig den opfattelse, at forhøjelse af en skatteansættelse ud over den gældende 3-årsfrist forudsætter, at der er grundlag for at gøre strafansvar gældende. Der har dog siden været tvivl om, hvorvidt der kan statuere ikke-forældelse af skatteansættelsen, uden at der er tilstrækkeligt grundlag for at statuere strafansvar.¹²

Endelig præciseres det i § 35, stk. 5, at forhøjelser vedrørende et påklaget forhold kan ske også uden for de sædvanlige tidsfrister, jf. Landsskatterettens adgang til reformatio in pejus, dvs. forhøjelse til skade for klager. På lignende måde kan skattemyndighederne, hvor skatteyderen begærer nedsættelse, foretage sådanne reguleringer af skatteansættelser for andre indkomstår, som er en direkte følge af denne ansættelsesændring, jf. § 4, stk. 3.

Skattelovrådet gik i sin udtalelse af 6. november 1995 ud fra det overordnede synspunkt, at en skatteyder efter en objektivt fastsat periode kan være sikker på,

12. Jf. nærmere betænkningen p. 16 og Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen: Skattestyrelsesloven, p. 472 ff.

at skatteansættelsen er endelig. Rådet fandt det meget væsentligt, at fristreglen er klar og alene kan suspenderes i klare, afgrænsede tilfælde. Rådet lagde også vægt på, at der principielt gælder samme regler for alle typer af skatteydere.

Samtidigt anså rådet det naturligvis for væsentligt, at myndighederne har en rimelig tid til at kunne foretage revision af selvangivelserne, idet myndighederne dog har pligt til at tilrettelægge revisionsarbejdet så effektivt som muligt.

Ud fra disse overordnede betragtninger fandt rådet ikke anledning til at foreslå mere vidtgående regler.

6.2. Skattelovrådets betænkning nr. 1339 af 13. marts 1997

I sit fortsatte arbejde med emnet koncentrerede rådet sig om at undersøge samspillet imellem de ovenfor beskrevne regler og de generelle forældelsesregler som borgernes værn mod nye skattekrav.

Forældelsesreglernes overordnede formål er at medvirke til at fjerne gamle krav, der har mistet deres betydning, da parterne har indstillet sig på de kendte forhold.

Ikke uventet kom rådet til den konklusion, at forældelsesreglerne i det væsentlige var uden betydning i forhold til de beskrevne regler om genoptagelse af skatteansættelser, da fristerne generelt er kortere end forældelsesfristerne. I visse tilfælde kunne forældelsesreglerne dog virke uhensigtsmæssigt ved at afskære skattekrav på basis af forhøjelser, som ganske vist var hjemlet i § 35, men hvor fristerne i 1908-loven var overskredet.

Dertil kom, at det generelt er overordentligt uhensigtsmæssigt at have de samme forhold reguleret efter 2 forskellige regelsæt med hver sine kriterier. Eksempelvis kan nævnes

- at 1908-lovens forældelse generelt suspenderes uden tidsbegrænsning, hvis skattemyndighederne er i utilregnelig uvidenhed om deres krav, dvs et kriterium, som i øvrigt generelt er forladt i skattestyrelsesloven,
- at forældelsen afbrydes ved indlevering af stævning eller iværksættelse af udlæg samt af skyldners anerkendelse, herunder ansøgning om henstand, men eksempelvis ikke ved påklage af skatteansættelsen, og
- at forældelsen regnes fra det tidspunkt, hvor skatterne, hvis de var pålignet, kunne kræves betalt, mens fristerne efter § 35 regnes fra indkomstårets udløb.

Rådet foreslog derfor, at de formueretlige forældelsesregler ikke længere skal gælde for skatter, der pålignes efter reglerne i skattestyrelsesloven. Til erstatning for disse regler og som supplement til reglerne i skattestyrelsesloven foreslog rådet en særlig for disse skatter gældende forældelsesregel på 20 år,

Lida Hulgaard

som regnes fra indkomstårets udløb, og som ikke under nogen omstændigheder suspenderes.

Til gengæld understreger rådet betydningen af klare regler for genoptagelse af skatteansættelserne.

Bestemmelsen i § 35, stk. 2, havde givet anledning til usikkerhed og debat, og rådet foreslog derfor en præcisering af denne bestemmelse. Bortset herfra indeholder betænkningen ikke forslag til ændring af § 35.

6.3. Efterfølgende lovgivning

Ved lov nr. 491 af 12. juni 1996 skete en mindre ændring af genoptagelsesreglerne, idet det blev bestemt, at konsekvensændringer efter § 4, stk. 3, ikke kun kan gennemføres ved ekstraordinær genoptagelse, men også når en skattepligtig begærer ansættelsen genoptaget indenfor den ordinære frist på 3 år.

Ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 blev skattestyrelsesloven ændret i forbindelse med en ændring af skattekontrolloven, der i § 3 B fastlagde særlige oplysningspligter om kontrollerede transaktioner (transfer pricing). Reglerne gælder for skattepligtige, der har hjemsted i et land og driver virksomhed med fast driftssted i et andet land eller kontrollerer eller kontrolleres af skattepligtige i et andet land. For disse skattepligtige blev fristerne for ændring af skatteansættelserne generelt forlænget fra det fjerde til det sjette år efter indkomstårets udløb.

Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev reglerne i skattestyrelsesloven atter ændret. § 4 blev ophævet og reglerne samlet i §§ 34 og 35.

Formålet med ændringerne var ifølge de generelle lovbemærkninger:¹³

»At gøre de frister, der gælder for skattemyndighedernes adgang til at foretage eller ændre en skatteansættelse, mere sammenhængende og afbalancerede«,

»Bidrage til at klargøre skattestyrelsesloven og dermed styrke retssikkerheden« og

»Skabe mulighed for at smidiggøre og dermed effektivisere administrationen«.

13. Som nævnt foran under 6.1 koncentrerer denne artikel sig om skatteadministrationens adgang til at forhøje skatteansættelsen efter udløbet af de generelle ansættelsesfrister, mens reglerne om skatteydernes adgang til at få nedsat skatteansættelsen og for meget betalt skat tilbage ikke omtales i denne sammenhæng.

I Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen: Skattestyrelsesloven med kommentarer p. 440 angives intentionerne ved lovændringen at være »at skabe en præcision i fristreglerne, således at skønselementer i videst muligt omfang undgås. ... Ved lovændringen var et af hovedformålene en lempelse af ansættelsesfristerne centreret omkring tilfælde, hvor enten den skattepligtige eller skattemyndighederne ikke kan bebrejdes, at skatteansættelsen først foretages på det sene tidspunkt.«

§ 35, stk. 1 nr. 1-3 og nr. 5-6 er i det væsentlige en videreførelse af reglerne i den tidligere § 35.

Ny er derimod bestemmelsen i § 35, stk. 1, nr. 4, hvorefter fristerne ikke gælder i det omfang skatteansættelsen er følge af ændret skatteansættelse for en ægtefælle for samme eller et andet indkomstår. Bestemmelsen er således en mindre udvidelse af ændringsadgangen i § 35, stk. 1 nr. 3) begrundet i sambe-skatningseffekterne imellem ægtefæller.

Ny er også bestemmelsen i § 35, stk. 1, nr. 8, der er sålydende:

»Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres ... i det omfang skatteansættelsen består i, at de statslige skattemyndigheder har udnyttet deres revisionskompetence efter § 14 eller § 19 til at ændre en skatteansættelse foretaget af en lokal skattemyndighed ...«

§ 14 og § 19 indeholder bl.a. en tidsbegrænset adgang for den centrale told- og skatteforvaltning og Ligningsrådet til at foretage en skatteansættelse, hvor den ikke tidligere er foretaget, og til at ændre skatteansættelser.

Efter ordlyden indeholder loven således nu en adgang til uden tidsbegrænsning at ændre skatteansættelser i skatteydernes disfavør, blot afgørelsen træffes af de statslige skattemyndigheder. Hermed er de øvrige bestemmelser i §§ 34 og 35 om ansættelsesfrister og lovbestemte undtagelser herfra alene gældende for de lokale skattemyndigheders afgørelser.

Den eneste tidsmæssige begrænsning ligger da reelt i 1908-lovens forældelsesregler, jf. Bente Møll Pedersen i TfS 1999 nr.562.

En undersøgelse af forarbejderne til loven viser, at forslaget er fremsat af skatteministeren i tillægsbetænkningen til L 192 den 12. maj 1999 med henvisning til, at forslaget har baggrund i ændringen af § 35, stk. 1 nr. 7.

§ 35, stk. 1 nr. 7 vedrører som altovervejende hovedregel nedsættelse på skatteydernes begæring som følge af underkendelse af hidtidige praksis ved landsskatteretskendelse eller dom. Med bestemmelsen blev den hidtil i administrativ praksis anvendte 3 års regel forlænget til en 5 års regel og gjort uafhængig af Told- og Skattestyrelsens udsendelse af et genoptagelsescirkulære.

I lovbemærkningerne til forslaget til § 35, stk. 1 nr. 8 fremhæves det, at hermed fjernes den tvivl, der efter gældende ret er om den tidsmæssige udstrækning af denne statslige revisionskompetence.

Lida Hulgaard

Videre hedder det, at det er tanken administrativt at etablere en ordning, hvorefter Told- og Skattestyrelsen løbende gennemgår alle landsskatteretskenninger og skattedomme med henblik på at konstatere, om en ligningsmæssig praksis herved er underkendt endeligt. Resten af bemærkningerne handler om dette sidste spørgsmål, der først og fremmest relaterer sig til den omdebatterede ændring af § 35, stk. 1 nr. 7, der kun i særegne undtagelsestilfælde har noget at gøre med forhøjelse af skatteansættelser til skade for skatteyderne.

Til disse bemærkninger kan anføres, at der ikke i den gældende retstilstand var nogen tvivl om, at ansættelsesfristerne gjaldt for alle myndigheder,¹⁴ og at den nye formulering er en ændring af betydelige dimensioner og ikke en præcisering. Det kan desuden konstateres, at lovforslagets bemærkninger ikke har synderlig relevans til ordlyden af den foreslåede nye bestemmelse i § 35, stk. 1 nr. 8.

Lovbestemmelsen har skabt betydelig forvirring, jf. kommentarerne i Poul Bostrup m.fl.: Skattestyrelsesloven p. 479-81 med henvisning til tidsskrifternes omtale af de ændrede regler i skattestyrelsesloven. Forfatterne søger på forskellig vis støtte for ved fortolkning at begrænse adgangen til at forhøje skatteansættelsen under anvendelse af denne bestemmelse. Denne forvirring bliver ikke mindre af udtalelsen i cirkulære nr. 116 af 1.7.1999 pkt. 4.1, hvorefter de almindelige regler for forældelse af skattekrav ikke kan anvendes i relation til § 35, stk. 1 nr. 7 og 8.

6.4. Kommentarer – især til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8

Set fra Skattelovrådets synsvinkel giver begivenhederne efter rådets ophør anledning til undren.

For det første kan det konstateres, at rådets bestræbelser på at gøre fristreglerne i skattestyrelsesloven og forældelseslovene mere sammenhængende og lettere forståelige ganske er blevet tilsidesat af lovgivningsmagten.

Det gælder rådets sammenfattende konklusion om samspillet imellem fristreglerne i skattestyrelsesloven og de almindelige forældelsesregler, som rådet påpegede var uklart. Det er det fortsat, og uklarheden er blevet forstærket af de betydelige indskrænkninger i det område, hvor fristerne i skattestyrelseslovens § 34 anvendes.

Det gælder rådets påvisning af, at reglerne i 1908-loven ikke er egnede for skatteområdet. Navnlig erindres der om, at forældelsesfristen i 1908-loven ikke løber, så længe skattemyndighederne er i utilregnelig uvidenhed om deres krav – en vidtgående undtagelse og et i øvrigt ikke særligt operationelt kriterium.

14. Jf. Poul Bostrup m.fl.: Skattestyrelsesloven p. 442 med henvisninger.

Det kan for det andet konstateres, at den opblødning af de stramme regler i 1989-loven, som Skattelovrådet efter mange overvejelser og drøftelser anbefalede i et forsøg på at afbalancere skattemyndighedernes interesse i at kunne påligne skatter uden at være bundet af stramme tidsrammer over for skatteyderens interesse i en endelig skatteansættelse, ikke af lovgivningsmagten er anset for at være tilstrækkelig.

Det kan for det tredje undre, at den væsentligste ændring af fristreglerne skete efter en summarisk behandling i Folketingets Skatteudvalg imellem 2. og 3. behandling i Folketinget. Dermed forsvandt den afklaring, som oprindeligt var det erklærede mål med L 192/1998-99. Offentligheden kan kun gætte på, om begivenhederne med rette skal karakteriseres som et politisk forlig, lovsjusk eller en rævestreg.

Man kan endelig filosofere over, om forløbet ville have været det samme, hvis Skattelovrådet fortsat havde eksisteret.

7. Erfaringerne med et sagkyndigt, uafhængigt, permanent skattelovråd

7.1. Råd og udvalg som permanente eller ad hoc

Det har stor betydning for lovgivningsarbejdet og lovenes kvalitet, at forslagene har en redegørelse fra et råd eller et udvalg bag sig. Kvaliteten af redegørelsen vinder sædvanligvis ved en relativt bred sammensætning af råd eller udvalg. Så har det mindre betydning, om rådet er permanent eller ad hoc.

Fordelen ved et permanent udvalg er, at udvalget hurtigt kan træde i funktion. Dertil kommer, at medlemmerne af udvalget og dets sekretariat kender hinanden indbyrdes, hvilket ofte fremmer debatniveauet.

Det permanente udvalg har mulighed for at følge op på sine forslag. Der kan være situationer, hvor udvalget ikke er til at komme udenom, f.eks. hvor man tidligere har udtalt sig om et spørgsmål og derfor naturligt inddrages i fortsættelsen. Det gælder ikke mindst, hvis udvalgets arbejde videreføres i udvalg eller arbejdsgrupper med en anden sammensætning. Det giver arbejdet kontinuitet.

Ad hoc udvalg kan derimod lettere sammensættes med henblik på den konkrete, aktuelle opgave. Eventuelle ulemper herved blev dog opvejet af Skattelovrådets mulighed for at inddrage sagkyndige udefra i konkrete opgaver.

7.2. Sammenhængen med det politiske system

Samspillet imellem sagkyndige og det politiske system bør ideelt set være, at de sagkyndiges behandling resulterer i offentlig fremlæggelse af oplysninger

Lida Hulgaard

og synspunkter, som regering og politikere herefter kan forholde sig til, tilslutte sig eller tage afstand fra.

Samtidigt kan de sagkyndiges redegørelse give anledning til faglig debat med andre sagkyndige, foruden med interessegrupper og andre, alt med det resultat, at forholdene belyses så alsidigt som muligt.

Denne debat kan et permanent sagkyndigt og uafhængigt udvalg eller råd være med til.

Det forudsætter imidlertid, at andre aktører i den demokratiske proces spiller med ved at gå ind i debatten. Det gælder pressen, politikere, interesseorganisationer, sagkyndige og andre. Skattelovrådet valgte den strategi at lade sine betænkninger tale for sig selv. Skatteministeren orienterede om Skattelovrådets udtalelser, ofte ved en pressemeddelelse, og rådets udtalelser gav anledning til en vis omtale og debat. Rådet og dets medlemmer førte selv en tilbagetrukket tilværelse og søgte ikke at øge den politiske gennemslagskraft gennem medierne.

Dette var bl.a. en følge af den omstændighed, at rådet var udpeget af skatteministeren og naturligvis også kunne nedlægges af ham. Rådet var ikke ministerens forlængede arm, men var på den anden side heller ikke i en position til at kunne overleve en åben strid.

Derfor valgte rådet ofte at tage emner op, der ikke på det tidspunkt var oppe i den politiske debat. Derved kunne rådet arbejde i fred for politisk støj og fremlægge sine synspunkter til eventuel efterfølgende opfølgning i det politiske system.

Størsteparten af opgaverne tog rådet op på eget initiativ med tilslutning fra skatteministeren og Skattedepartementet. Enkelte opgaver blev behandlet på initiativ af ministeren. Folketingets medlemmer benyttede derimod ikke rådet til at overveje og redegøre for aktuelle spørgsmål.

7.3. Burde Skattelovrådet være nedsat ved lov?

Det har været debatteret, om Skattelovrådet burde have haft en status som uafhængig forskningsinstans, svarende til Det Økonomiske Råd, der er nedsat ved lov, har eget sekretariat og periodevis udtaler sig generelt om den økonomiske situation.

Rådet ville i så fald have været en officiel instans, der afgiver kollektive udtalelser om skattesystemets indretning. Det er en interessant tanke, der kunne have skabt nye vinkler på den skatteretlige debat, afhængigt af de økonomiske og menneskelige ressourcer, som rådet og dets sekretariat i så fald ville have haft til disposition.

Behovet for et permanent råd, der har til opgave at beskæftige sig med sammenhængen i skattesystemet, er ikke blevet mindre i den mellemliggende

Skattelovrådet blev 14 år

tid, og der er stadig behov for mere klare, enkle og forståelige regler. Et sådant råd kan naturligvis ikke sikre, at reglerne ikke udvikler sig i modsat retning.¹⁵ Men rådet kan være med til at uddybe og konkretisere disse overordnede mål, således at de ikke kun er tomme slagord. Der synes ikke i dag at findes nogen instans, der varetager denne funktion.

15. Ikke uden grund prægtes omslaget til Skattelovrådets betænkninger af en vignette med danaiderne og deres kar.

Retssikkerhed – et tveægget sværd

af professor, dr.jur. Jan Pedersen

Aarhus Universitet

1. Retssikkerhed og skattepolitik

Retssikkerhed har været et nøgleord inden for skattepolitikken det seneste tiår. Talrige er de nye skattelovgivninger, organisatoriske ændringer og andre tiltag, hvis eksistens direkte kan henføres til varetagelsen af retssikkerhedsmæssige hensyn. Det har været kendetegnende, at samtlige politiske observanser, interesseorganisationer, skattevidenskaben og alle andre meningsdannere har været enige om prioriteringen af dette smukke formål. Alle involverede har været ubetinget for retssikkerheden og ingen imod. Ingen har i hvert tilfælde ovovet at indtage det "politisk ukorrekte" standpunkt, at hensynet til retssikkerheden ukritisk kan være prioriteret forud for hensynet til andre gode og fornuftige formål.

I det følgende skal fremsættes nogle strøtanker om retssikkerhed i skatteretten. Beskrivelsen tilsigter en mere nuanceret holdning til emnet med eksempler fra de seneste års lovgivning. Eksemplerne skal illustrere nogle af de problemer, som opstår ved en for ensidig prioritering af retssikkerhedshensynet. Ikke sjældent sker varetagelse af retssikkerheden på bekostning af andre væsentlige hensyn, og løsning af ét retssikkerhedsproblem skaber nye retssikkerhedsmæssige problemer.

Det skal indledningvist pointeres, at beskrivelsen ikke skal tages som udtryk for, at forfatteren er modstander af varetagelsen af retssikkerhedsmæssige hensyn. Tværtimod er forfatteren en varm tilhænger af en høj retssikkerhed for skatteyderne under ét og for den enkelte. Forfatteren er ligeledes af den opfattelse, at retssikkerhed er en væsentlig og uomgængelig faktor i et moderne skattesystem. Kun en meget høj prioritering heraf kan bevare det mindstemål af folkelig respekt og accept af skattesystemet, som er nødvendigt i et demokrati. I det omfang, de følgende bemærkninger indeholder kritik af konkrete rets-

Jan Pedersen

sikkerhedsmæssige tiltag, er denne derfor fremsat ud fra ønsket om en beskyttelse af retssikkerhedshensynet. En fejlslagen varetagelse af retssikkerheden rummer jo en antastelse af de ubestridelige værdier, som netop ønskes tilgode-set.

2. Retssikkerhedsdebatten

En række opsigtsvækkende højesteretsdomme aktualiserede i begyndelsen af 1980'erne retssikkerhedsproblemerne. Dommene kendetegnes ved, at Højesteret tilsidesatte en fast og langvarig administrativ praksis på en række områder.¹ Dommene er udtryk for, at skattemyndighederne i årevis havde administreret ulovligt inden for de pådømte områder. Der blev derfor rejst spørgsmålet, om de pådømte sager blot var "toppen af et isbjerg" bestående af tvivlsom eller måske endda helt uhjemlet beskatning. Dette spørgsmål medførte selvsagt en omfattende faglig debat.² Diskussionen gav anledning til forskellige udredningsarbejder ny lovgivning og andre initiativer, som havde til formål at styrke det kvalitative indhold i skattemyndighedernes retsanvendelse.

Den faglige og skattepolitiske debat blev med indgående engagement næret af daværende skatteminister Anders Fogh Rasmussen. Netop retssikkerheden var Anders Fogh Rasmussens skattepolitiske ledetråd. Meget dygtigt indså han, at det var ganske umuligt for en skatteminister at opnå bred folkelig opbakning. Ud over at beskatningen i sig selv resulterer i belastende økonomiske følger, var – og er – det en almindelig folkelig og politisk opfattelse, at det danske skattesystem var udtjent og burde underkastes en tilbundsgående revision. I stedet for den umulige folkelige accept af skattesystemet indså Fogh Rasmussen, at der istedet kunne opnås politisk opbakning bag en ubetinget hensyntagen til retssikkerhed. Ganske vist blev skatteyderne pint og plaget med skatteprocenter i verdensrekordhøjde og med et kompliceret og mangelfuldt skattesystem, men det skete under fuld retssikkerhed.

1. Jf. f.eks. UfR 1978.614 H om fradrag for driftsunderskud, UfR 1980.118 H om værdiansættelse af arvingsgæld, UfR 1980.566 H om en fallents ret til fremførsel af underskud, UfR 1980.712 H om fradrag for udgifter til børsnøtering.
2. Jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, p. 306 med henvisninger.

3. Retssikkerhedsbegrebet

Som så mange andre retspolitiske udtryk er det kendetegnende, at retssikkerhedsbegrebet har et føjeligt indhold efter den enkeltes holdning og overbevisning. Herved er der en risiko for, at udtrykket gives et indhold, som netop passer til den givne sammenhæng og netop underbygger egne synspunkter. Herved rummes en risiko for, at subjektive politiske synspunkter fremføres i retssikkerhedens objektive og "hellige navn".

Uanset dette, kan der formentlig opnås bred enighed om visse programmerklæringer til beskrivelse af indholdet af det skatteretlige retssikkerhedsbegreb. Kernen i retssikkerhedsbegrebet er navnlig en række foranstaltninger, der tjener til beskyttelse mod overgreb, uretfærdigheder og ukorrektheder.³

I Skatteministeriets Redegørelse om retssikkerhed, 1991, p. 5, er nogle grundlæggende krav til skatteydernes retssikkerhed koncentreret i følgende hensigtserklæring:

- Retten til at blive informeret og hjulpet
- Retten til retfærdig og upartisk sagsbehandling
- Retten til appel
- Retten til kun at betale den opgjorte skat
- Retten til vished om den skattemæssige stilling
- Retten til integritet
- Retten til fortrolighed

I al spagfærdighed kan tilføjes retten til at beskattningen netop foretages i forhold til lovgivningen. Hverken mere eller mindre.

En systematisering efter de vigtigste af de overordnede hensyn, som retssikkerhedsbegrebet synes at beskytte, tilsiger en sondring mellem den formelle og den materielle retssikkerhed.

Den formelle retssikkerhed omfatter de forvaltningsretlige grundprincipper og sikres af reglerne om sagsbehandling, partsoffentlighed, retten til appel, kompetence, habilitet, tavshedspligt etc.

Den materielle retssikkerhed omfatter dels en række krav til retsanvendelsen, dels en række krav til indholdet af det regelgrundlag af love og administrative forskrifter, som udgør skatteretten. Retssikkerhed i retsanvendelsen retter sig mod skattemyndighederne og indebærer, at skatteansættelsen er korrekt og fuldt

3. Jf. Sv. Gram Jensen i TfS 1991.223, Jan Pedersen i Juristen 1991.386, Nordisk Skattevetenskapliga Forskningsrådets Skriftserie nr. 12.1983: Rättssäkerheten i beskattningen, og Betänkande av Rättssäkerhetskommittén, SOU 1993:62, p. 75 f.

Jan Pedersen

ud i overensstemmelse med lovgivningen. Retssikkerhed i regeludarbejdelsen retter sig mod Folketinget, skatteministeren og øvrige regeludarbejdende myndigheder og indebærer, at regelgrundlaget er retfærdigt, rimeligt og forudsigeligt, således at beskatningen kan gennemføres på en administrativt hensigtsmæssig måde.

Det er væsentligt at gøre sig klart, at retssikkerhed har forskellige adressater. Over for det enkelte skattesubjekt gælder kravet om personlig retssikkerhed. Dette krav indebærer størst mulig garanti for, at skattesubjektet ikke afkræves en højere skat, end netop fremgår af loven. Det er samtidig af største betydning, at skattekravet er forudseeligt, således at de skattemæssige konsekvenser af påtænkte dispositioner kan beregnes med rimelig sikkerhed. Det er herunder af betydning at sikre, at skattesubjektet – inden for rimelighedens grænser – er sikret mod omligning og forhøjelser af allerede fastsatte skattekrav. Endelig må det kræves, at selvangivelsen af den skattepligtige indkomst kan foretages, uden at der pålægges skattesubjektet unødige byrder i henseende til bevis, dokumentation, bogføring etc.

Over for det samlede antal af skattesubjekter gælder kravet om relativ retssikkerhed. Dette krav indebærer størst mulig garanti for, at andre skatteydere ikke undergives en for lav skatteansættelse og derved opnår en skattefordel, som ikke er i overensstemmelse med den underliggende lovgivning. Navnlig i relation til skatteudnyttelse, d.v.s. skatteydernes forsøg på at opnå skattefordele ved sofistikerede omgåelser, unddragelser og lignende, aktualiseres den relative retssikkerhed. Det store flertal af skatteydere, som ikke har mulighed for at foretage skatteudnyttelse eller ikke ønsker dette, har naturligvis en klar interesse i, at lovgivningen og skattekontrollen sikrer, at skattekravet ikke kan reduceres egenhændigt af andre skatteydere.

Overfor skattemyndighederne gælder kravet om "systemretssikkerhed". Dette krav indebærer, at forvaltningen af skattelovgivningen såvel i relation til den konkrete skatteansættelse som i forhold til den samlede skatteadministration indrettes på en hensigtsmæssig måde. Det er navnlig af betydning, at sagsgangen ved skatteansættelsen og myndighedernes kommunikation gennem meddelelser om forskudsansættelser, kontroloplysninger, årsopgørelser, restskatter, restancer etc. sker på en måde, der såvel tilgodeser praktiske administrative hensyn som de skattepligtiges åbenbare behov for overskuelig og forståelig information. Navnlig den udbredte anvendelse af edb, og det faktum, at skatteforvaltningen sker i et samspil mellem kommunale og statslige myndigheder, stiller store krav til "systemretssikkerheden".

Med ovennævnte udgangspunkt om retssikkerhedens forskellige adressater kan det erkendes, at retssikkerhed ikke er et entydigt gode, hvor målet helliger midlet. En hensyntagen til retssikkerhed, hvad enten dette sker i forbindelse

med lovgivning, skatteansættelse eller den overordnede administration, involverer en afvejning af en række faktorer, som hver især tilgodeser retssikkerheden, men som ikke sjældent er modstridende. Det er ikke vanskeligt at forstå, at en overdreven hensyntagen til den personlige retssikkerhed kan antaste den relative retssikkerhed. Lige så vel kan en overdreven hensyntagen til "systemretssikkerheden" antaste hensynet til indhold, begrundelse og kommunikation af skatteansættelsen etc.

4. Retssikkerhed – Status 2000

Den omstændighed, at der i det følgende afsnit 5 fremsættes kritiske bemærkninger mod visse lovgivninger, som angiveligt begrundes i en hensyntagen til retssikkerhed, skal ikke forstyrre det faktum, at retssikkerhedsdebatten har resulteret i en række nødvendige og anerkendelsesværdige reformer. På trods af eksplosionen af omfanget af og kompleksiteten i skattelovgivningen er det åbenbart, at en lang række retssikkerhedsmæssige problemer er løst siden 1980.⁴

Kvaliteten af skattemyndighedernes arbejde er i høj grad forbedret både i forvaltningsmæssig og retlig henseende. De lokale og centrale skattemyndigheder har undergået en faglig oprustning ikke blot inden for skatteret, men også inden for forvaltningsret og andre relevante retsområder. Det er samtidig utvivlsomt, at brugen af edb i det store hele sker på en effektiv og hensigtsmæssig måde. Ulemperne ved den stærkt decentrale kommunale skatteforvaltning er søgt reduceret ved overførslen af skatteansættelseskompetencen af juridiske personer til de statslige skattemyndigheder eller større kommuner ved adgangen til at oprette fælleskommunale skatteforvaltninger og skatteankenævn m.v.

En række lovmæssige, organisatoriske og retlige tiltag har øget muligheden for at forudberegne skattekravet. Centralt står naturligvis lovgivningen om bindende forhåndsbesked, men navnlig i de seneste år er hensynet til forudberegnelighed søgt tilgodeset ved selve lovkonciperingen. Også den formelle retssikkerhed er tilgodeset ved en højere grad af hensyntagen til forvaltningsretlige principper gennem lovgivningen om omkostningsdækning, forsvarerbeskikkelse etc.

Siden 1991 har retssikkerheden i skattesystemet været overvåget af først skatteministerens Retssikkerhedsudvalg og senere Skatteretsrådet. Rådene har behandlet en lang række store og små retssikkerhedsproblemer, hvoraf en del

4. Se hertil Ole Bjørn om skattelovgivningen og retssikkerheden år 2000 i *Revision og Regnskabsvæsen 2000*, nr. 1, p. 23 f.

Jan Pedersen

er offentliggjort navnlig i de årlige redegørelser fra henholdsvis Retssikkerhedsudvalget og Skatteretsrådet. Resultaterne af dette arbejde har bestået i opklaring af generelle og konkret retlige tvivlsspørgsmål, udarbejdelse af henstillinger til overordnede myndigheder, forslag til skatteministeren etc. En del af disse forslag har resulteret i ny lovgivning.

5. Retssikkerhed – det tveæggede sværd

Det må imidlertid konstateres, at der foreligger visse tilfælde, hvor en overdreven hensyntagen til retssikkerhedsmæssige interesser har haft uheldige konsekvenser. Det er kendetegnende, at en ensidig tilgodeseelse af retssikkerheden for nogle adressater har forringet retssikkerheden for andre adressater. Undertiden har løsningen af ét retssikkerhedsproblem blot skabt andre og lige så alvorlige retssikkerhedsproblemer. Der er eksempler på, at løsningen af specifikke skatteretlige problemer har medført, at den skatteretlige regulering har frigjort sig fra almindelige retsvidenskabelige principper. Skatteretten er så at sige gået juridisk enegang. Der er også eksempler på, at ønsket om øget forudsigelighed og heraf følgende detailregulering har medført, at en nødvendig individuel og skønsbetonet retsanvendelse har måttet opgives for at opfylde kravet om forudseelighed. Endelig er der eksempler på, at varetagelse af overordnede retssikkerhedsideal er sket uden hensyntagen til skatterettens særlige formål og funktion.

Nedenfor gennemgås en række eksempler blot fra de seneste få års retssikkerhedslovgivning, som indeholder komplikationer.

A) Omligning og genoptagelse, Skattestyrelseslovens §§ 34-35

Indtil Skattestyrelseslovens ikrafttræden den 1. april 1990 reguleredes adgangen til efterfølgende forhøjelser og nedsættelser af de formueretlige forældelsesregler i Forældelsesloven af 1908 og Danske Lov 5-14-4. Som bekendt indebar dette, at omligning med skatteforhøjelse var udelukket, når det underliggende skattekrav var forældet. I praksis betød dette, at en forhøjelse ikke kunne foretages senere end 5 år efter det tidspunkt, hvor skattekravet ville være forfaldent, såfremt kravet i sin tid havde været fastsat ved den ordinære skatteansættelse. Omend der fra tid til anden opstod tvivlsspørgsmål om fortolkningen af dette regelsæt, var det den overvejende holdning, at selve regelgrundlaget opfyldte sit formål på rimelig tilfredsstillende vis. Det var navnlig af betydning, at forældelsesfristerne fremgik af almindelige og gennemprøvede regler.

Visse skatteydere var naturligvis af den opfattelse, at forældelsesfristen på 5 år var for lang; ikke mindst de skatteydere, som blev udsat for forhøjelser. Disse skatteydere følte deres personlige retssikkerhed krænket, når de op til 5

år efter, at skattekravet oprindeligt blev fastlagt, måtte tåle en forhøjelse. I de tilfælde, hvor skatteyderen var særlig dårligt stillet i relation til efterfølgende forhøjelser, nemlig når skatteansættelsen beroede på et skøn, foreskrev dagældende Skattestyrelseslovs § 15, stk. 5 dog en omligningsfrist på 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Andre skatteydere – navnlig de skatteydere, som ikke blev udsat for omligning, fordi selvangivelse og skatteansættelse havde været korrekt allerede ved den oprindelige ansættelse – var af den opfattelse, at den 5-årige forældelsesfrist ikke var for lang. Forældelsesfristen indebar jo, at andre skatteydere undgik den beskatning, som fulgte af loven, og som man selv var blevet pålagt.

Diskussionen om forældelsesfristens længde blev – foreløbig – afgjort ved den store reform af Skattestyrelsesloven pr. 1.1.1990, Lov nr. 824 af 19. december 1989. I denne lovs § 35, stk. 1 blev indsat en specifik skatteretlig forældelsesfrist på 3 år. Reglen indebar som hovedregel, at ligningsmyndighederne i forvaltningsretlig henseende var afskåret fra at foretage efterfølgende forhøjelser senere end 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Det fremgår klart af forarbejderne til bestemmelsen, at den tilsigtede en forbedring af skatteydernes personlige retssikkerhed. Formålet med reglen var at beskytte skatteyderne mod efter længere tids forløb at blive stillet over for yderligere skattekrav.⁵ Den specifikke skatteretlige forældelsesfrist på 3 år omhandler forældelsen af selve skatteansættelsen og gælder sideløbende med de hidtidige regler om formueretlig forældelse af selve skattekravet. Den nærmere sammenhæng mellem disse var dog tilsyneladende ikke nærmere afstemt, og der opstod hurtigt faglige diskussioner herom.⁶ F.eks. kunne skattemyndighederne helt omgå 3-års fristen ved, at forhøjelsen gennemførtes som en efterbetaling omfattet af Statsskattelovens § 42. Denne bestemmelse, som er en overlevering fra tiden før Skattestyrelseslovens udførlige regulering af skatteansættelsen, hjemler mulighed for, at en forhøjelse gennemføres uden en ændring af skatteansættelsen, men ved, at det yderligere skattekrav gøres særskilt gældende evt. ved sagsanlæg ved domstolene. Dette uheldige sammenstød er dog i praksis undgået ved, at myndighederne som altovervejende hovedregel har givet afkald på anvendelsen af reglen i Statsskattelovens § 42.

Det blev dog hurtigt klart, at opfyldelsen af de personlige retssikkerhedsmæssige hensyn, som lå til grund for 3-års fristen for omligning, gav anledning til problemer i henseende til systemretssikkerhedshensyn.⁷ 3-års fristen, som i

5. Folketingstidende 1989-90 Tillæg A, sp. 258.

6. Jf. Redegørelse om retssikkerhed, Skatteministeriet 1992, p. 122 ff, og Poul Erik Hjerrild Nielsen: Skatteproces, p. 169.

7. Jf. Skattelovrådets udtalelse i TfS 1995.790.

realiteten blot var en frist på 2½ år, var ifølge skattemyndighederne ikke tilstrækkelig til en forsvarlig revision og kontrol af ansættelserne.⁸

Ved Lov nr. 1104 af 20.12.1995 blev omligningsfristen derfor forlænget med ca. 6 måneder, ved Lov nr. 491 af 12.6.1996 blev adgangen til at foretage konsekvensændringer udvidet, og ved Lov nr. 131 af 25.2.1998 blev omligningsfristen for transfer pricing korrektioner forlænget til ca. 6½ år. Ændringerne var dog ikke tilstrækkelige, hvorfor de skatteretlige forældelsesregler – på ny – blev ændret ved Lov nr. 381 af 2. juni 1999.⁹ Denne meget omfattende reform samler fristerne for skattemyndighedernes omligning og skatteyderens genoptagelse i Skattestyrelseslovens §§ 34-35. Reglerne foreskriver en ordinær frist på ca. 3½ år for omligning (dvs. forhøjelsen foretaget på myndighedernes foranledning og 3 år for genoptagelse (dvs. nedsættelse foretaget på skatteyderens foranledning) jf. § 34. Ud over denne frist kan ekstraordinær ændring foretages i en lang række af særligt opregnede tilfælde jf. § 35, stk. 1, nr. 1-10. Det nærmere indhold af disse ekstraordinære omligningsgrunde skal ikke behandles her.¹⁰ Det skal alene bemærkes, at bestemmelserne er særdeles komplicerede og indeholder mange fortolkningsproblemer. Reglernes nøjagtige anvendelsesområde forudsætter et nøje studium af forarbejderne.¹¹ Risikoen for forhøjelser ved ekstraordinær omligning og muligheden for nedsættelser ved ekstraordinær genoptagelse er derfor bestemt ikke forudsigelig. Dette forhold er selvsagt ikke befordrende for retssikkerheden. Det skal yderligere bemærkes, at området for ekstraordinær omligning er særdeles bredt. Dette skyldes ikke mindst, at Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8 generelt hjemler de statslige revisionsmyndigheder mulighed for at ændre de kommunale ansættelser uden hensyntagen til 3½ års fristen.¹² I praksis er hovedreglen om ordinær omligningsfrist på ca. 3½ år herefter uden betydning. Eventuelle forhøjelser kan foretages ved, at sagerne fremsendes til de statslige revisionsmyndigheder uden hensyntagen til, om de øvrige nøje opregnede ekstraordinære omligningsgrunde er opfyldt. Dette betyder, at alene de formueretlige forældelsesregler i Forældel-

8. Da selvangivelserne for et givet indkomstår afleveres 15. maj i det følgende år og for selvstændige erhvervsdrivende 1. juli, kan myndighederne selvsagt først påbegynde arbejdet efter dette tidspunkt.

9. Se Skattelovrådets betænkning nr. 1339 af 1997 om frist og forældelsesregler.

10. Jf. Hans Henrik Bonde Eriksen i Skattestyrelsesloven med kommentarer, Hanne Søgaard Hansen i TfS 1999.710 og P.E. Hjerrild Nielsen i SR-SKAT 1999 nr. 4.

11. Folketingstidende 1998-99 Tillæg A, sp. 2000.

12. Denne bestemmelse, som gennemhuller hele regelsættet om omligning, blev indføjet i Skattestyrelsesloven af Folketinget som et ændringsforslag, jf. Tillægsbetænkning af 12.5.1999 i Folketingstidende 1998-99 Tillæg B, side 998. Det fremgår heraf, at ændringsforslaget øjensynligt beror på en misforståelse.

sesloven af 1908 og Danske Lov 5-14-4 sætter grænserne for efterfølgende ændringer.¹³

Det er også bemærkelsesværdigt, at Skattestyrelseslovens § 35, stk. 4 hjemler mulighed for, at underordnede skattemyndigheder kan omligne overordnede myndigheders ansættelse, selvom denne er fastsat ved kendelse. Bestemmelsen åbner således mulighed for, at f.eks. en kommunal skatteforvaltning foretager ændringer af en landsskatteretskendelse. Herved fraviges almindelige juridiske principper om forvaltningsafgørelses retskraft og almindelige principper for myndighedernes instansfølge.

Meget groft kan reglerne om ekstraordinær omligning beskrives således at det snarere er Forældelsesloven af 1908 end Skattestyrelses §§ 34-35, der sætter grænser for ændring af skatteansættelsen.

Den aktuelle retsstilling for omligning og genoptagelse svarer således i realiteten til retsstillingen forud for, at skatteydernes retssikkerhed blev tilgode- set ved indførelsen af 3 års fristen i 1990. Blot er området blevet helt uoversku- eligt og retssikkerheden kraftigt forringet. Dette er selvsagt problematisk, når reglerne i sin tid blev begrundet netop ud fra hensynet til øget overskuelighed og højere retssikkerhed.

B) Skatteforbehold, Skattestyrelseslovens § 37 B

Ved Lov nr. 381 af 2.6.1999 blev de hidtil uskrevne principper om skatteforbe- hold kodificeret i Skattestyrelseslovens § 37 B. Det fremgår af forarbejderne til loven, at formålet hermed bl.a. var at styrke retssikkerheden.¹⁴ Ved skatteforbe- hold forstås, at en privatretlig disposition gøres betinget af, at dispositionen tillægges nærmere angivne skatteretlige virkninger – f.eks. at en overdragelse af en post aktier fra far til søn – gøres betinget af, at myndighederne godkender den aftalte overdragelsessum.

Skatteforbehold har været kendt siden indkomstbeskatningens påbegyndelse. Dette er ikke overraskende, idet forbeholdet blot er et udtryk for den formueret- lige betingelseslære, således som den er formuleret af professor, dr. jur. Henry Ussing i det klassiske værk: "Aftaler", udgivet i 1931. Den formueretlige betingelseslære hviler på uskrevne obligationsretlige principper. Det må derfor give anledning til skepsis, at der nu i skattelovgivningen foretages en særskilt beskrivelse heraf. Det er en almindelig erfaring, at en skatteretlig fravigelse af almindelige juridiske begrebsdannelser giver anledning til problemer. Skat- testyrelseslovens udførlige normering af betingelserne for skatteforbeholdets

13. Jf. Bente Møll Petersen i TfS 1999.562.

14. Folketingstidende 1998-99 Tillæg A, side 1894.

Jan Pedersen

skattemæssige anerkendelse indeholder en risiko for, at der opstår en uoverensstemmelse mellem forbeholdets formueretlige og skatteretlige virkninger. Denne uoverensstemmelse indebærer, at parterne i formueretlig henseende kan være forpligtet til at lade en handel eller anden disposition annullere, uden at tilsvarende annullation indtræder i relation til beskatningen. Konsekvensen er således, at der foretages en beskatning af en retshandel, som aldrig er blevet gennemført, hvilket selvsagt ikke opleves som stemmende med retssikkerhedshensyn. Risikoen bestod måske nok også tidligere, hvor skatteforbeholdet blev vurderet på grundlag af de ulovbestemte formueretlige principper. Det er dog kendetegnende for disse, at de har et normativt indhold og derfor i høj grad kan undergives en individuel fortolkning. Sagt med andre ord tillod de uskrevne principper, at et skatteforbehold kunne anerkendes i alle tilfælde, hvor dette blev fundet rimeligt. Skatteforbeholdets anerkendelse beroede da også på en konkret tilladelse. Efter Skattestyrelseslovens § 37 B beror skatteforbeholdet nu på, om dette er omfattet af den udtømmende opregning af betingelserne. I bedste fald må Skattestyrelseslovens § 37 B betegnes som overflødig. Under alle omstændigheder er skatteydernes retssikkerhed ikke forbedret, snarere tværtimod.

C) Objektivisering, Lov nr. 166 af 24. marts 1999

Ved den meget omfattende Lov nr. 166 af 24. marts 1999 blev en lang række bestemmelser i skattelovgivningen undergivet en objektivisering. Dette indebærer en ændring af bestemmelser, som hidtil gav mulighed for individuelle dispensationer fra særligt skærpede skatteregler eller mulighed for individuelle tilladelser til anvendelse af særligt lempende skatteregler. Ved ændringen blev den administrative dispensations- og tilladelsespraksis indføjet direkte i lovtæksten. Opnåelsen af de gunstige skatteregler afhænger således ikke længere af myndighedernes i formen diskretionære beslutning, men er hjemlet direkte i loven. Det er klart, at dette isoleret set indebærer en forbedring af retssikkerheden. Skatteyderens retsstilling fremgår nu direkte af loven og er ikke gemt i en mere eller mindre dunkel praksis. Det fremgår da også af forarbejderne til lovændringerne, at disse er udslag af et ønske om at styrke borgernes retssikkerhed samt at forenkle, justere og præcisere lovgivningen.¹⁵

En nærmere gennemgang af loven medfører dog, at der må stilles spørgsmålstegn ved, om dette smukke formål er opnået. Loven indeholder kun i meget begrænset omfang en reel ændring af retstilstanden, idet den tidligere administrative praksis i al væsentlighed er indarbejdet i lovtæksten. At dette på ingen måde var udtryk for en forenkling, fremgår af, at lovforslaget (Lovforslag nr.

15. Jf. Folketingstidende 1998-99 Tillæg A.

146) på 135 sider var det mest omfattende lovforslag, der blev behandlet i folketingsåret 1998/1999.

Objektiveringerne indebærer nok, at skatteyderen i højere grad har mulighed for at forudse sin retsstilling, men de fleste objektiverede bestemmelser indeholder alligevel et ofte betydeligt fortolkningskøn. Risikoen for dette skøn påhviler skatteyderen og ofte dennes rådgiver. Når der blot foreligger den mindste fortolkningsstvív, vil rådgiveren ikke bære denne risiko, men søge tvívlén afklaret ved indhentelse af bindende forhåndsbesked. Herefter er skatteyderens retsstilling fuldstændig svarende til tidligere, nemlig at den særlig lempelige skatteregel afhænger af en individuel og forudgående afgørelse. Af yderligere betydning ved vurderingen af, om objektiveringerne medfører en øget retssikkerhed, er, at de tidligere dispensations- og tilladelsesregler netop havde deres begrundelse i hensynet til den individuelle bedømmelse af hvert tilfælde særlige omstændigheder. Herved kunne den administrative praksis udvikles i overensstemmelse med rimelighedshensyn. Dette kan ikke ske ved den nugældende lovgivning, hvor den tidligere praksis er "fastlåst" i de objektiverede bestemmelser. Ændringer forudsætter herefter en egentlig lovændring. Selvom skattemyndighederne måtte mene at et givet tilfælde burde være omfattet af den særlige gunstige regel har myndighederne ikke længere mulighed herfor. Det må derfor konstateres, at skatteydernes retssikkerhed ikke er forbedret.

D) Myndigheders adgang til privat ejendom uden retskendelse, Skattekontrollovens § 6

Ved Lov nr. 380 af 2. juni 1999 blev Skattekontrollovens § 6 ændret. Bestemmelsen vedrører myndighedernes adgang til privat ejendom uden retskendelse i forbindelse med gennemførelse af skattekontrol. Anledningen var, at bestemmelsen skulle tilpasses almindelige straffeprocessuelle retssikkerhedsprincipper, hvorefter adgang til privat ejendom tilhørende personer, der er sigtet for strafbart forhold – f.eks. skattesvig – forudsætter en dommerkendelse.

En gennemgang af ændringen afslører, at det er svært at forstå, hvori ændringen egentlig består. Dette skal ikke bebrejdes lovgiverne, idet bestemmelsen om kontroleftersyn indebærer en kollision mellem åbenbare kontrolinteresser og retssikkerhedshensyn omfattet af menneskeretskonventionen. De bagvedliggende beskyttelsesinteresser i skattekontrollen og strafferetsplejen gør det vanskeligt at opfylde både hensynet til den relative retssikkerhed omfattende en effektiv skattekontrol og hensynet til den personlige retssikkerhed omfattende hensynet til privatlivets fred. Polemisk kan uoverensstemmelsen beskrives således, at Skattekontrolloven hjemler myndighederne mulighed for ved kontroleftersyn at undersøge, om skatteyderen overholder skattelovgivningen. Såfremt denne

Jan Pedersen

undersøgelse viser, at der er en vis sandsynlighed for, at dette ikke er tilfældet, skal kontroleftersynet afsluttes og kan først genoptages, når dommerkendelse foreligger. Det siger sig selv, at en sådan kontrol ikke kan være effektiv.

Den personlige retssikkerhed hos den skatteyder, som er sigtet for et strafbart forhold, prioriteres derfor forud for den relative retssikkerhed hos de lovlydige skatteydere. Dette er i klar overensstemmelse med straffeprocessuelle grundprincipper, som har en sådan retspolitisk lødighed, at de er ophøjet til egentlige menneskerettigheder. Kravet om retlig godkendelse af kontroleftersyn hos sigtede personer og straffrihed for sigtede personer sådanne for urigtige oplysninger under en sådan skattestrafferetlig kontrol (inkrimineringsforbudet) skal naturligvis ikke betvivles hverken i retlig eller retspolitisk henseende. Det skal dog spagfærdigt fremføres, at lovgiver og administration må være opmærksom på, at en ensidig og rigoristisk varetagelse af de nævnte straffeprocessuelle beskyttelsesgarantier – f.eks. ved afgørelsen af, på hvilket tidspunkt en skatteyder er sigtet og dermed omfattet af beskyttelsen – rummer en risiko for antastelse af den relative retssikkerhed hos de lovlydige skatteydere. Herved opstår et skisma mellem hensynet til lovbyrdernes retssikkerhed og hensynet til de lovlydiges retssikkerhed.

6. Afvejningen af retssikkerhedsmæssige hensyn

Ovenfor er angivet et par eksempler på, at varetagelsen af retssikkerhedshensyn ikke har været hensigtsmæssig. Som allerede nævnt bør eksemplerne ikke tages til indtægt for en opfordring til nedprioritering af retssikkerheden. Derimod er eksemplerne udtryk for, at retssikkerheden ikke er et entydigt begreb. Tværtimod vil retssikkerhedshensyn ofte gå i hver sin og ofte modsatrettede retning. Eksemplerne tjener derfor til påmindelse om, at en varetagelse af retssikkerhedshensyn forudsætter en nøje afvejning af fordele og ulemper.

Om forældelse af tilbagesøgningkrav på afgifter

*Af professor, lic.jur. Nis Jul Clausen, LL.M. og
professor, lic.jur. Hans Viggo Godsk Pedersen*

Erhvervsjura, Syddansk Universitet, Odense

Det forekommer i en række tilfælde, at en person eller et selskab efter at have betalt skatter eller afgifter kan konstatere, at der som følge af manglende hjemmel til opkrævningen, som følge af en ændret fortolkning af de relevante bestemmelser eller som følge af ændringer i forudsætninger for betalingen ikke var pligt til at betale beløbet. Skatte- og afgiftslovgivningen giver i et vist omfang mulighed for efterfølgende korrektion. For skattekrav indførtes ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 i skattestyrelsesloven, specielt som § 35, stk. 1, nr. 7 og 9, korrektionsregler, der i det væsentlige regulerer det område, som indtil da alene var reguleret af de almindelige regler om tilbagesøgning af ydelser erlagt i en urigtig opfattelse af at være forpligtet dertil.¹ Særligt for afgiftskrav vil der derfor ofte fortsat kunne anerkendes et tilbagesøgningskrav i tilfælde, hvor de almindelige korrektionsregler ikke længere giver mulighed for korrektion.²

Oftest vil et tilbagesøgningskrav kunne støttes på, at den afgiftspligtige har betalt beløbet ud fra en urigtig opfattelse af at være forpligtet dertil (*condictio indebiti*), eller som det hedder i Forældelsesloven af 1908 § 1, stk. 1, nr. 6, i

1. Bestemmelsen bygger i et vist omfang på Skattelovrådets betænkning nr. 1339-1997. Jf. nærmere herom fx *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen: Skattestyrelsesloven med kommentarer* (2000) s. 460 ff, *Lida Hulgaard, Aage Michelsen, Margrethe Nørgaard og John Engsig: Lærebog om indkomstskat*, 9. udg. (2000) s. 1111 ff samt *Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard & Niels Winther-Sørensen: Skatteretten*, 3. udg. (2000) bind 3 s. 552 ff.
2. Jf. nærmere herom fx *Poul Erik Hjerrild-Nielsen, Ruth Kjærskov, Knud Normann Nielsen og Neel Stakemann: Skatteproces* (1996) s. 169 ff samt *Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl.: Skatteretten* 3 s. 567.

“urigtig formening om, at forpligtelse hertil påhvilede ham”. Det er imidlertid ikke givet, at beløbet rent faktisk er betalt ud fra en opfattelse af at være forpligtet dertil, hvis dette tages som udtryk for, at vedkommende ved domstolene rent faktisk ville kunne dømmes dertil. Realiteten er ofte, at den pågældende må acceptere en faktisk forpligtelse, fordi skatte- og afgiftsmyndighederne kan foretage udpantning for pålignede beløb, medens den afgiftspligtige ikke har ressourcer til at gennemføre en sag ved domstolene. Selv om den pågældende måtte få medhold ved domstolene, vil vedkommende alligevel ofte lide et tab, idet de faktiske omkostninger ved gennemførelse af en retssag – eventuelt både ved landsret og Højesteret – typisk ikke vil blive dækket. Særlig for sager, der vedrører mindre beløb, vil det være markant, at mange skatteydere ikke ønsker at påtage sig en søgsmålsrisiko under hensyn til, at sagen i bedste fald alligevel medfører et tab. Der kan derfor forløbe en lang periode, fra en afgift er betalt, indtil det konstateres, at der ikke bestod en retlig forpligtelse dertil.

Medmindre reglerne om omkostningsdækning ved sager om skatter og afgifter ændres markant i de skatte- og afgiftspligtiges favør, må det derfor fortsat forventes, at krav ønskes tilbagebetalt længe efter betalingen, fordi yderen ikke var retligt forpligtet til at betale beløbet og ikke havde tilstrækkelig anledning til at søge betalingspligten prøvet ved domstolene.

I det følgende skal det derfor drøftes, om den regulering, der nu må antages at gælde for forældelse af tilbagesøgningskravene, er hensigtsmæssig. Da der næppe er ganske klarhed med hensyn til den nuværende retstilstand, skal denne først søges fastlagt. Indtil gennemførelse af de nuværende regler i skattestyrelseslovens § 35 fremtrådte forældelsesproblemet for tilbagesøgningskrav for skatter på samme måde som for krav på afgifter, hvorfor praksis og litteratur om tilbagesøgning af skatter er væsentlig for problemstillingen.

1. Forældelse efter reglerne om *condictio indebiti*

1.1 Forældelse efter forældelsesloven

Forældelsesloven af 1908 indeholder i § 1 en i princippet udtømmende opregning af de krav, der er omfattet af lovens 5-årige forældelsesfrist. At opregningen i princippet er udtømmende, skyldes det forhold, at loven teknisk er en undtagelse fra hovedreglen i Danske Lov 5-14-4 om den 20-årige forældelse. Af samme årsag er det almindeligt antaget, at loven normalt ikke kan anvendes analogt på fordringer, der ikke er direkte nævnt i den.

Allerede i 1896 vedtog Landstinget et forslag til generel forældelseslov, men forslaget blev forkastet i Folketinget, der til gengæld i 1897 vedtog et forslag om indførelse af en kortere forældelse for “Regningskrav”. Da Landstinget

Om forældelse af tilbagesøgningskrav på afgifter

imidlertid fandt, at forslaget indebar en uhensigtsmæssig sondring mellem "Regningskrav" og andre krav, blev forslaget i første omgang opgivet. Folketingets forslag blev imidlertid fremsat på privat initiativ i 1907.³ Forslaget omfattede kun regningskrav, men blev under udvalgsbehandlingen ændret som følge af den kritik, der var fremkommet i Landstinget. Første udvalgsbehandling resulterede i et ændringsforslag. Dette indeholdt som en version til § 1, stk. 1, nr. 2 en bestemmelse om forældelse af "Offentligt eller privat Efterkrav for formentlig urigtig eller ufuldstændig Opgørelse".⁴ Ved Landstingets udvalg blev dette foreslået ændret til § 1, stk. 1, nr. 4, "Statens eller Kommunens Krav paa Skatter eller Afgifter af offentligretlig Natur saavel som Krav mod Stat eller Kommune paa Tilbagebetaling af saadanne".⁵

Efter yderligere ændringer vedtoges forslaget som forældelsesloven af 1908. Blandt ændringerne var bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 4, der blev begrænset til at omfatte statens eller kommunens krav på skatter eller afgifter af offentligretlig natur, ligesom der i den vedtagne version blev indsat lovens § 1, stk. 1, nr. 6, "Fordring, som uden for tilfælde af svig haves på betaling af, hvad nogen har ydet i urigtig formening om, at forpligtelse hertil påhvilede ham."

Baggrunden for denne ændring var, at man med hensyn til tilbagesøgningskrav ville ligestille det offentlige og private, således at tilbagesøgningskravet er omfattet af lovens 5-årige forældelse, uanset om kravet er et krav på tilbagebetaling af en ydelse, der er erlagt til en privat, eller der er tale om et krav på tilbagebetaling af betalte skatter eller afgifter. Blot skal beløbet være betalt i en urigtig formening om at være forpligtet til betalingen.⁶

På denne baggrund kan der ikke være tvivl om, at et tilbagesøgningskrav vedrørende skatter og afgifter principielt vil være omfattet af lovens 5-årige forældelse, hvis kravet alene støttes på, at betalingen er foretaget i urigtig formening om at være forpligtet dertil. At myndighederne har opkrævet afgifter, der senere viser sig at være uberettigede, er netop eksempler på, at skyldnerne har betalt beløb, der ofte vil være betalt ud fra den betragtning, at man var forpligtet dertil. Dette er da også almindeligt antaget i den juridiske litteratur.⁷

3. Jf. Rigsdagstidende (RT) 1907-08, Tillæg A sp. 3691.

4. Jf. RT 1907-08, Tillæg B sp. 2520.

5. Jf. RT 1907-08, Tillæg B sp. 3686 f.

6. Jf. RT 1908-09, Tillæg B sp. 31 ff, navnlig sp. 33 f, og dertil Forhandlinger på Landstinget sp. 243.

7. Jf. fx *Gomard: Obligationsret*, 3. del (1993) s.171-175, *Poul Erik Hjerrild-Nielsen m.fl.: Skatteproces* s. 192, *Ussing: Enkelte Kontrakter* § 53 og *Ussing: Obligationsretten, Almindelige Del* s. 373, ligesom en række retsafgørelser omhandler spørgsmålet, om der har været suspension af forældelsen efter forældelseslovens § 3, jf. nærmere herom nedenfor i teksten. Jf. tillige Skattelovrådets betænkning nr. 1339-1997 s. 24 og 27 ff.

Enkelte forfattere synes dog at gå derimod, men denne opfattelse bygger vist nok på, at kravet typisk anses for et erstatningskrav for ansvarspådragende forhold hos myndigheden.⁸ Er der tale om et ansvarspådragende forhold, vil kravet kunne gøres gældende som et erstatningskrav – og ikke alene som et krav efter de formueretlige regler om tilbagesøgning – men et sådant vil oftest også være omfattet af den 5-årige forældelse.

I “Redegørelse om retssikkerhed”, Skatteministeriet, Marts 1992 anføres det side 126-127, at det har været genstand for tvivl, om et tilbagesøgningskrav vedrørende for meget betalt skat er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 6. Derefter anføres det med henvisning til Østre Landsrets dom i U 1982.1047, at bestemmelsen “i hvert fald ikke finder anvendelse på alle former for tilbagesøgningskrav, som skatteyderen kan have mod skattemyndighederne”. Videre anføres, at for at undgå usikkerhed for skatteyderen, “lægges det derfor til grund, at krav på tilbagebetaling af for meget erlagt skat er undergivet dansk rets almindelige forældelsesregel i Danske Lovs 5-14-4”, således at kravet kun er undergivet den 20-årige forældelse. Selv om ministeriet på daværende tidspunkt var af den opfattelse, at man ikke ville hævde den 5-årige forældelse for tilbagesøgningskrav, fremgår det af senere afgørelser, at skattemyndighederne efterfølgende har påstået kravet omfattet af den 5-årige forældelse. Spørgsmålet, om den pågældende udtalelse kan anses for et løfte om afkald på at gøre forældelsen gældende, er omtalt nærmere nedenfor i afsnit 3. Det er imidlertid givet, at en sådan redegørelse, der ikke er en af Folketinget vedtaget lov, ikke har ændret forældelseslovens § 1, stk. 1, nr. 6, således at tilbagesøgningskravet for med urette opkrævede skatter og afgifter ikke skulle være omfattet af bestemmelsen.

Kan kravet om tilbagebetaling tillige – helt eller delvist – støttes på et grundlag, der ikke medfører forældelse efter den femårige forældelse, vil dette krav imidlertid kunne gøres gældende uden hensyn til forældelsesloven, jf. nedenfor i afsnit 2.

1.2 Forældelsesfristens begyndelsestidspunkt

I forældelseslovens § 2 er det bestemt, at forældelsesfristen “regnes fra den tid, da fordringen af fordringshaveren kan kræves betalt”. Et krav på tilbagebetaling

8. Jf. *Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl.*: Skatteretten 1 s. 115, hvor det anføres om de tilfælde, hvor et tilbagesøgningskrav anerkendes, at “forældelsesproblematikken formentlig skulle bedømmes efter Danske Lovs 5-14-4 med en 20-årig forældelse, idet Forældelsesloven af 1908 næppe omfatter tilbagesøgningskrav overfor offentlige myndigheder”. Dette udsagn kan imidlertid ses i sammenhæng med, at tilbagesøgningskrav efter forfatterens opfattelse samme sted kun anerkendes, hvis opkrævningen har været åbenbart ulovlig, og tilsvarende (i Skatteretten 3 s. 567) hvis den afgiftspligtige enten har lidt et tab, eller den ulovlige opkrævning skyldes en ansvarspådragende fejl hos myndighederne.

Om forældelse af tilbagesøgningskrav på afgifter

af ydelser, der er erlagt i urigtig formening om forpligtelse dertil, vil normalt blive anset for opstået på det tidspunkt, hvor ydelsen er blevet betalt.⁹ Dette gælder også krav på tilbagebetaling af for meget betalte skatter og afgifter.¹⁰

At det eventuelt måtte være nødvendigt at gennemføre en retssag om kravet – eller retssag om et tilsvarende krav – ændrer næppe det forhold, at tilbagebetalingskravet principielt kan kræves opfyldt, når den ydelse, der søges tilbage, er betalt. Tilsyneladende er der i disse tilfælde en vis diskrepans i den juridiske litteratur med hensyn til klagesagsbehandlings betydning for begyndelsestidspunktet for forældelse i almindelighed og for tilbagesøgningskrav. Fx anføres det i Kommentaren til forældelsesloven, at begyndelsestidspunktet for forældelse, når en klagesag ikke har opsættende virkning, vil være den oprindelige afgørelse, “men hvis beslutningen ændres i klageinstansen vil der for de krav, som udspringer af den ændrede beslutning, indtræde et nyt begyndelsestidspunkt”.¹¹ Dette udsagn bygges på Højesterets afgørelse i dommen refereret i U 1952.554, hvor begyndelsestidspunktet for forældelsesfristen for en ekspropriationserstatning først antoges være tidspunktet for fastsættelsen ved omtaksation.

Endvidere anføres samme sted i Kommentaren til forældelsesloven om det forhold, at en lov måtte være i strid med grundloven eller med EF-retten, eller at en forvaltningsakt måtte være ugyldig, at et krav mod myndighederne ofte først vil kunne rejses, når ulovligheden er konstateret. I fortsættelse deraf anføres, at det ved tilbagebetalingsloven vedrørende den ulovligt opkrævede ambi blev præciseret, at begyndelsestidspunktet skulle regnes fra EF-Domstolens dom. Forfatteren antager, at denne bestemmelse kodificerer gældende ret, således at forældelsesfristen for krav mod myndigheden i anledning af tab lidt som følge af opretholdelsen af en ulovlig tilstand først begynder at løbe, når ulovligheden er fastslået eller erkendt af myndighederne. Som støtte for synspunktet anføres tillige Højesterets afgørelse refereret i U 1983.1000, hvor en kommune havde givet BP tilladelse til opførelse af en tankstation, men hvor naboerne anlagde sag og ved landsretten fik medhold i, at tilladelsen var ugyldig. Kommunen og BP aftalte, at dommen ikke skulle ankes. Højesteret antog, at begyndelsestidspunktet for BP's erstatningskrav først var ved landsrettens dom, idet kommunen under den pågældende sag havde hævdet, at tilladelsen var lovlig.

Umiddelbart kunne det om klagesagsbehandling og om betydningen af ugyldige forvaltningsakter anførte synes at måtte have betydning for tilbagesøg-

9. Jf. fx A. *Vinding Kruse*: Restitutioner (1950) s. 215 og *Eivind Einersen*: Forældelsesloven af 1908 med kommentarer (1999) s. 110 f.

10. Jf. Skattelovrådets betænkning nr. 1339-1997 s. 29.

11. Jf. s. 110-111.

ningskrav for skatter og afgifter. For så vidt angår administrativ klagebehandling af tilbagesøgningskrav, har der imidlertid ikke været tilbøjelighed til at anse begyndelsestidspunktet for tilbagesøgningskravet for først at begynde efter klagesagsbehandling, jf. de nedenfor i forbindelse med suspension af forældelsen omtalte domme. Den om erstatning for en ugyldig byggetilladelse nævnte afgørelse U 1983.1000 H kan heller ikke tillægges særlig betydning for et tilbagesøgningskrav for med urette opkrævede skatter og afgifter. Erstatningskravet opstod netop, fordi det viste sig, at byggetilladelsen var ugyldig. Tilbagesøgningskravet opstår, fordi der erlægges en ydelse i urigtig formening om forpligtelse dertil. Tilbagesøgningskravet består derfor uafhængigt af, hvornår det viser sig, at betaleren ikke var forpligtet til at betale.

Specielt for så vidt angår tilbagesøgning af den med urette opkrævede ambianer kendte staten ved cirkulære nr. 104-1992, at den 5-årige forældelsesfrist først begyndte at løbe fra ikrafttrædelse af loven om tilbagebetaling af ambianer, men loven gennemførte i øvrigt en særlig frist for at gøre krav gældende. Dette tilfælde kan derfor ikke anses for at kodificere en almindelig regel. I hvert fald har myndighederne både ved tidligere og ved senere tilfælde hævdet, at begyndelsestidspunktet for forældelsesfristen var betaling af ydelsen. I Kommentaren til forældelsesloven¹² tages der i øvrigt også afstand fra den pågældende opfattelse i relation til tilbagesøgningskrav. I øvrigt må dette spørgsmål ses i en vis sammenhæng med spørgsmålet om suspension.

1.3 Suspension af forældelsesfristen

Forældelsesloven indeholder i § 3 en regel om suspension, når fordringshaveren "på grund utilregnelig uvidenhed om sit krav ... har været ude af stand til at gøre sin ret gældende". I så fald regnes fristen "først fra den tid, da fordringshaveren var eller ved sædvanlig agtpågivenhed vilde have været i stand til at kræve sit krav betalt".

Ved betaling af skatter og afgifter vil både myndighederne og den skatte- eller afgiftspligtige ofte have været uden kendskab til den rette forståelse af reglerne. Særligt for så vidt angår tilbagesøgningskrav har der imidlertid traditionelt været en tilbøjelighed til antage, at den betalende ikke var i utilregnelig uvidenhed om sit krav.¹³ Der kan dog i et vist omfang sondres mellem, om

12. Jf. s. 76-77.

13. Jf. A. *Vinding Kruse*: Restitutioner s. 215 f, hvor det anføres, at suspensionsreglen i § 3 ikke vil være på sin plads for så vidt angår tilbagesøgningskrav, idet fordringshaveren ifølge sagens natur vil befinde sig i en utilregnelig uvidenhed om sit krav, således at alene den 20-årige forældelse ville finde anvendelse. For at imødegå dette antages det, at den 5-årige forældelse må regnes fra erlæggelsen uden hensyn til, om yderen i forældelsesperioden har været eller burde være blevet klar over sin vildfarelse.

Om forældelse af tilbagesøgningskrav på afgifter

yderens vildfarelse relaterer sig til faktiske forhold eller til forståelsen af retsregler (jus). Ved faktiske vildfarelser vil det ofte kunne anerkendes, at yderen befandt sig i en utilregnelig uvidenhed, jf. fx U 1932.507 H. Et selskab måtte anerkende, at staten havde ejendomsret til den sø, som selskabet mente at eje. Selskabets tilbagesøgningskrav for betalte ejendomsskatter til staten antoges ikke at være forældet, "da Selskabet først i 1926 blev vidende om, at Staten hævdede at eje Søen". Citatet må opfattes på den måde, at selskabet ansås for at være i utilregnelig uvidenhed om kravet indtil da.

Angår vildfarelsen derimod forståelsen af retsregler, vil det normalt ikke blive antaget, at yderen er i en undskyldelig vildfarelse. Begrundelsen derfor er navnlig, at yderen ikke havde et særligt incitament til at få afklaret retsstilligen, hvis uklarheden om retstilstanden bevirkede suspension, således at forældelsen kunne udskydes langt ud over den 5-årige forældelsesfrist.¹⁴

Fra domspraksis, der ikke er ganske fast, kan som eksempler herpå særlig nævnes:

U 1936.763. En købstadskommune, der havde et vandværk beliggende i en landkommune, havde i en årrække betalt ejendomsskatter af denne ejendom til landkommunen, selv om den pågældende ejendom ved lov var undtaget fra skattepligten. Antaget at købstadskommunen havde et tilbagesøgningskrav, men kravet ansås for omfattet af den 5-årige forældelse i 1908-lovens § 1, stk. 1, nr. 6, og købstadskommunen ansås ikke for at have været i utilregnelig uvidenhed om kravet.

U 1927.585 H. En skatteyder havde efter revision foretaget af Landsoverskatterådet indgået forlig om betaling af statsskat. Kommunen ansatte ham derefter i skat af et tilsvarende beløb. Under en senere sag krævede han den erlagte kommuneskat tilbagebetalt. Inden sagsanlæg havde han forsøgt at opnå forlig, ligesom han havde afventet en afgørelse fra Højesteret i en tilsvarende sag. Det blev antaget, at forældelsesfristen for tilbagebetalingskravet ikke var afbrudt ved forligsbestræbelserne, og at han ikke havde været i en sådan utilregnelig uvidenhed om sit krav, at forældelsen var suspenderet. Landsretten udtalte, at utilregnelig uvidenhed kun kunne antages at sigte til ukendskab til faktiske forhold, medens Højesteret blot mere indirekte udtalte, at han ikke havde befundet sig i en sådan utilregnelig uvidenhed som den, reglen har for øje.

U 1993.604. En kommune havde opkrævet dækningsafgift af en ejendom til trods for, at ejendommen rent faktisk ville være fritaget for dækningsafgiften. Efter at skatteyderen havde klaget til kommunen over ikke at få fritagelse for afgiften, klagede han til Indenrigsministeriet, der gav ham medhold. Ved byrettens dom, der blev stadfæstet af landsretten i henhold til de anførte grunde, udtaltes bl.a., at skatteyderen havde rimelig grund til at gå ud fra, at afslaget var lovhjemlet og i overensstemmelse med sædvanlige fortolkningsprincipper og med anerkendt, administrativ praksis, og at han således ikke havde haft særlig anledning til at efterprø-

14. Jf. Kommentaren til forældelsesloven s. 265 og *Jørgensen: Tidsskrift for Retsvidenskab* 1928.386, hvor det bl.a. anføres, at forældelsesreglernes formål ville forspildes, hvis krav kunne ophobes i 20 år, og at yderen selv havde kunnet fremkalde en endelig dom om spørgsmålet.

Nis Jul Clausen og Hans Viggo Godsk Pedersen

ve, om afslaget var truffet på rigtigt grundlag. Forældelsesfristen antoges derfor at have været suspenderet.

U 1996.594. En kommune havde refunderet for institutionsanbringelse men havde ikke været forpligtet dertil. Da beløbet var betalt i urigtig formening om skyld, var det omfattet af forældelseslovens § 1, stk. 1, nr. 6, og da lovens § 3 om suspension ikke kunne føre til et andet resultat, var tilbagesøgningskravet forældet.

U 2000.1474. En virksomhed havde i årene 1988-91 ansat mere end 100 medarbejdere. Virksomhedens sparede arbejdsmarkedsafgifter oversteg derfor den ambi, der var blevet betalt, hvorfor virksomheden undlod at rejse krav om tilbagebetaling af ambi, selv om virksomheden havde to aktiviteter, hvoraf den ene ikke beskæftigede medarbejdere, og som derfor isoleret set havde lidt et tab. Den 10/7 1996 udsendte Told & Skat et nyt cirkulære, hvoraf det fremgik, at i virksomheder med to forskellige aktiviteter skulle aktiviteterne behandles hver for sig, hvilket var i modstrid med det, Told & Skat tidligere havde gjort gældende. Virksomheden rejste derefter den 24/9 1997 – efter den i loven om tilbagebetaling fastsatte frist – krav om tilbagebetaling af ambi. Landsretten fandt, at fristen ikke havde været suspenderet, idet virksomheden blot kunne have anmeldt kravet og derefter afventet fastlæggelsen af retspraksis på området.

Som det fremgår, er det i de refererede afgørelser alene U 1993.604, der blev antaget suspension af forældelsesfristen. Forskellen mellem denne afgørelse og de øvrige må formentlig søges i det forhold, at skatteyderen befandt sig i en vildfarelse med hensyn til klassifikationen af ejendommen; et spørgsmål, der havde betydning for skattepligten, og hvor han antoges at have haft rimelig grund til at gå ud fra, at myndigheden havde haft fornøden hjemmel til opkrævningen. Ved de øvrige afgørelser har vildfarelsen mere direkte omhandlet opgørelsen af skatten eller afgiften, og i disse tilfælde har man ikke anset forældelsesfristen for suspenderet. Det må i øvrigt anses for tvivlsomt, om der er tilstrækkelig begrundelse for denne forskellige behandling, når tillige henses til afgørelsen U 1996.594, hvor vildfarelsen også angik selve grundlaget for et krav.

Selve det forhold, at myndigheden har krævet afgiften betalt, bevirker således ikke umiddelbart, at den afgiftspligtige har været i utilregnelig uvidenhed om sit krav. Udtrykt på en anden måde; den afgiftspligtige kan ikke blot fæste lid til, at myndighedens krav er berettiget. Forældelse af tilbagesøgningskravet vil normalt ikke blive anset for at have været suspenderet, indtil den afgiftspligtige blev opmærksom på forholdet, eller til det blev konstateret, at opkrævningen var uhjemlet.¹⁵

15. Reglen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7 vil for skattekravs vedkommende kunne medføre, at genoptagelse kan ske, selv om tilbagesøgningskravet ville være forældet efter den femårige forældelsesfrist, jf. nærmere *Poul Bostrup m.fl.*: Skattestyrelsesloven s. 478.

1.4 Afsluttende bemærkninger om *condictio indebiti*

Som det fremgår, vil tilbagesøgningskrav, der alene støttes på, at ydelsen er betalt i urigtig formening om forpligtelse dertil, være omfattet af den 5-årige forældelse i forældelseslovens § 1, stk. 1, nr. 6. Forældelsen vil typisk skulle regnes fra betalingen af den pågældende ydelse, idet ydelsen principielt vil kunne kræves tilbage straks fra dette tidspunkt. Normalt anerkendes det ikke, at betaleren har været i utilregnelig uvidenhed om sit krav, således at forældelsen suspenderes. Sidstnævnte er måske nok diskutabelt, men det er ret fast antaget i den formueretlige litteratur, at suspension ikke skal anerkendes i tilbagesøgningstilfældene. Domspraksis er i det væsentlige i overensstemmelse dermed for så vidt betalingen skyldes en fejlopfattelse af det direkte retlige grundlag for ydelsen, medens suspension i et vist omfang anerkendes, hvis fejlopfattelsen angår faktiske forhold og muligvis fejlopfattelser af retlige forhold, der mere indirekte har betydning for den pågældende ydelse.

2. Forældelse af krav på tilbagebetaling støttet på andet grundlag

Det må nu anses for almindeligt antaget, at en fordringshaver, der har krav på tilbagebetaling af en ydelse omfattet af reglerne om *condictio indebiti*, men som tillige kan støtте kravet på et andet grundlag end formuerettens almindelige regler om tilbagesøgning af ydelser, der erlagt i urigtig formening om skyld, kan vælge at benytte dette grundlag for kravet. Det vil have særlig betydning, hvis kravet som et formueretligt tilbagesøgningskrav er forældet, medens det forhold, som kravet tillige kan støttes på, ikke medfører forældelse efter den 5-årige forældelse.

I forbindelse med tilbagesøgning af ydelser fra det offentlige vil der navnlig kunne være tale om, at myndigheden har handlet ansvarspådragende ved opkrævning af den pågældende ydelse.¹⁶ Dette anføres af flere forfattere¹⁷ og

16. Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, der, i det omfang skatteministeren tillader, giver mulighed for at ændre skatteansættelsen som følge af fejl begået af den skatteansættende myndighed, antages som udgangspunkt kun at skulle finde anvendelse, hvor myndigheden har begået ansvarspådragende fejl, jf. nærmere *Poul Bostrup m.fl.*: Skattestyrelsesloven s. 482 ff med henvisninger.

17. Jf. fx *Poul Erik Hjerrild-Nielsen m.fl.*: Skatteproces s. 192, hvor det anføres, "Hvis der undtagelsesvis måtte være tale om en sådan fejl hos myndighederne, at der ligefrem bliver tale om erstatningsansvar, vil skatteyderens krav ikke være omfattet [af § 1, nr. 6] og formentlig heller ikke af § 1, nr. 5, men derimod af den 20-årige forældelsesfrist." Endvidere antages det som nævnt i note 8 i *Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl.*: Skatteretten I s. 115, "at forældelsesproblematikken formentlig skal bedømmes efter DL 5-14-4 med en 20 årig forældelse, idet Forældelsesloven af 1908 næppe omfatter tilbagesøgningskrav

harmonerer med, at en ansvarsstandard også traditionelt er indgået i bedømmelsen af, om et tilbagesøgningskrav skal anerkendes.¹⁸ Også andre tilfælde af tilbagesøgningskrav kan imidlertid forekomme.

Grænsen mellem tilbagesøgningskrav efter reglerne om *condictio indebiti* og tilbagesøgning på andet grundlag berøres i afgørelsen U 1982.1047. Afgørelsen omhandlede et tilfælde, hvor et datterselskab ved udlodning af udbytte til moderselskabet skulle indeholde udbytteskat. Moderselskabet havde derefter et krav mod skattevæsenet, som det kunne have modregnet i sit skattetilsvær, hvilket man imidlertid ikke havde gjort. Afgørelsen fastslog, at datterselskabet havde været forpligtet til at indeholde beløbet, hvorfor det ikke var betalt i urigtig formening om skyld, og at moderselskabet, der kunne have modregnet, heller ikke havde betalt sin skat i urigtig formening om forpligtelse dertil, hvorfor kravet ikke var et tilbagesøgningskrav som omhandlet i forældelseslovens § 1, stk. 1, nr. 6. Kravet var derfor ikke omfattet af forældelsesloven.¹⁹

Formelt må afgørelsen være korrekt, men grænsen til den urigtige formening om forpligtelse er næppe ganske skarp. I sådanne tilfælde vil bevismæssige problemer muligvis også efter omstændighederne kunne have en afgørende betydning. Hvorledes skal forholdet bedømmes, hvis en borger er udsat for opkrævning af en uhjemlet afgift, men afstår fra at føre sag derom pga., at omkostningerne derved langt vil overstige den pågældende afgift? Rent faktisk vil afgiften ikke være betalt i urigtig formening om forpligtelse dertil og vil derfor i princippet ikke være omfattet af forældelseslovens § 1, stk. 1, nr. 6. Dette synspunkt vil imidlertid næppe være en adgang til at undgå den 5-årige forældelse i forældelsesloven. Rent faktisk ville det medføre, at de pågældende blot skulle hævde, at de da godt var klar over, at de ikke var forpligtede, men af omkostningsmæssige årsager afstod fra at gøre det gældende.

Umiddelbart vil det være nærliggende at anse uhjemlet opkrævning af afgifter for ansvarspådragende. I de foran refererede tilfælde har der imidlertid ikke været tilbøjelighed til at anse uhjemlet opkrævning af skatter eller afgifter for ansvarspådragende for myndigheden i forholdet til borgeren. Selv om man anså forholdet for ansvarspådragende, vil et sådant erstatningskrav imidlertid normalt også være omfattet af den 5-årige forældelse efter forældelseslovens § 1, stk. 1, nr. 5, jf. fx U 1995.702, hvor en kommune havde fortsat en ulovlig

mod det offentlige”, men til gengæld antager forfatterne, at tilbagesøgningskrav kun anerkendes ved tab eller ansvarspådragende adfærd.

18. Jf. nærmere A. *Vinding Kruse*: Restitutioner s. 106 ff. Også *Henning Skovgaard*: Offentlige myndigheders erstatningsansvar (1983) s. 308-15 er tilbøjelig til at se tilbagesøgningskrav som byggende på en ansvarsstandard.

19. Jf. *Poul Erik Hjerrild-Nielsen m.fl.*: Skatteproces s. 192 f.

Om forældelse af tilbagesøgningskrav på afgifter

administration efter at være blevet klar over, at Indenrigsministeriet i en tilsvarende sag havde truffet en afgørelse, der underkendte den pågældende administrationen. Kommunen ansås erstatningsansvarlig, men kravet ansås omfattet af forældelseslovens § 1, stk. 1, nr. 5 om erstatningsansvar uden for kontraktsforhold.

Ved afgørelsen i TfS 1998.628 havde en kommune undladt at tage hensyn til en saneringsdeklaration og havde følgelig ansat ejendommens værdi for højt. Skatteyderen havde derfor betalt for meget ejendomsskat i årene 1982-92, men blev bekendt med forholdet i 1993. Han fik tilbagebetalt den for meget betalte ejendomsskat for de seneste 5 år. Han anlagde derefter sag for at få de øvrige for meget betalte ejendomsskatter tilbagebetalt som erstatningskrav – ikke som tilbagesøgningskrav – og fik medhold ved byretten. Da landsretten imidlertid tilkendegav, at den ville nå det modsatte resultat, opgav skatteyderen.

Som det fremgår af lovens ordlyd og domspraksis, er det normalt kun i tilfælde, hvor myndigheden mod bedre vidende administrerer i modstrid med almindelige regler, der bliver tale om at anse forholdet for ansvarspådragende. Men selv om forholdet måtte være ansvarspådragende, vil kravet være omfattet af den 5-årige forældelse efter forældelseslovens § 1, stk. 1, nr. 5, medmindre der ligefrem er tale om strafbart forhold. Det kan dog ikke udelukkes, at man ved meget grove pligtforsømmelser vil anse kravet for at være undtaget fra den 5-årige forældelse efter princippet om, at strafbart forhold udelukker den 5-årige forældelse.

3. Afslutning

Som det fremgår, vil tilbagesøgningskrav for afgifter typisk blive forældet 5 år efter erlæggelsen. Da formålet med forældelsesregler netop er at bringe krav til ophør efter en vis tid, således at bevisførsel for ældre krav undgås, kan dette umiddelbart virke velbegrunderet. Alligevel kan det diskuteres, om det konkret er hensigtsmæssigt for tilbagesøgningskrav på afgifter.

Afbrydelse af den 5-årige forældelsesfrist kræver retlige skridt; normalt anlæg af retssag. En afgiftspligtig vil ofte ikke blot kunne afvente, at en anden afgiftspligtig med større økonomisk interesse anlægger sag og opnår en principiel afgørelse, uden at lide retstab, da der relativt let vil forløbe mere end 5 år fra første betaling af afgift til en afgørelse foreligger. I betragtning af, at der ofte vil være et betydeligt antal afgiftspligtige, der af samme årsag ikke vil være forpligtede til at betale en afgift, vil det kunne medføre, at mange afgiftspligtige kan være nødsaget til at anlægge retssag mod myndigheden for at undgå retstab.

Som nævnt i indledningen vil sagsanlæg ofte kunne medføre tab, selv om den pågældende i sidste instans får medhold ved domstolene.

Søgsmålsrisikoen virker i øvrigt oftest mere tyngende i sager med relation til offentligretlige krav end i andre sager. Der er principielt ikke tale om ligeværdige parter, idet det offentlige altid har de fornødne ressourcer til retssager. Dertil kommer, at de afgiftspligtige normalt ikke kan overvælte søgsmålsrisikoen på det offentlige ved at undlade at betale den pågældende afgift, idet det offentlige har særlige magtmidler til inddrivelse af kravet. Likviditeten belastes således både med afgiften og udgifter til retssag. Herved adskiller tilbagesøgningskrav for afgifter sig fra mange andre civilretlige tilbagesøgningskrav, hvor en konflikt ofte kun vil angå en enkelt ydelse, medens afgiften til det offentlige fortsat må betales periodevis, indtil en afgørelse foreligger.

Det kan næppe i et moderne effektivt samfund undgås, at nogle borgere bliver udsat for en ikke ganske hensigtsmæssig belastning i relation til betaling af afgiftskrav. Den generelle afvejning af statens interesse som magtfuld kreditor mod de enkelte borgeres interesse i at undgå at skulle indbetale afgifter, hvis opkrævning senere viser sig uberettigede, er i høj grad politisk. Det falder uden for denne artikels formål at forfølge dette spørgsmål. På det mere beskeden plan, der næppe berører det offentliges effektivitet, kan der imidlertid peges på et par muligheder til begrænsning af de nævnte ulemper ved tilbagesøgningsproblematikken.

En mulighed ville være at indføre en regel om ændring tilbage i tid til det år, en principiel afgørelse vedrører, eller 5 år tilbage samt korrektion som følge af fejl begået af myndigheden efter princippet i skattestyrelseslovens § 35. Da en "overvæltningseffekt" ikke skal føre til, at en afgift, der er overvæltet på andre, skal kunne kræves erstattet, måtte der selvsagt indbygges et sådant forbehold i regelsættet.²⁰

En anden mulighed ville være at begrænse behovet for sagsanlæg. Det kunne ske ved, at man anerkendte tilbagesøgningskrav for afgifter, betalt i urigtig formening om forpligtelse dertil, selv om sag ikke anlægges inden 5 år efter afgiftens betaling, fx ved at anerkende, at klagesagsbehandling eller anmeldelse af kravet over for myndigheden var tilstrækkeligt til afbrydelse af forældelsen.

20. Jf. *Karen Dyekjær-Hansen*: U 1994 B. 407 om overvæltningseffekt.

Underskudsbegrænsning efter ligningslovens § 15

Af direktør, cand.jur. Steen Askholt

Erhvervenes skatsekretariat

Dette er historien om ligningslovens § 15. En lovbestemmelse, der fra oprindeligt at udtrykke et enkelt budskab har vokset sig stor og uoverskuelig. Paragrafen er et eksempel på, hvor vanskeligt det kan være at fastholde centrale skatteregler som overskuelige og ukomplicerede, når de skal følge med samfundsudviklingen, modstå presset fra kreative kræfter og bevare sammenhængen med andre dele af skattesystemet.

Bestemmelsens udviklingshistorie kan samtidig tjene som illustration af nogle af de problemstillinger, der indgår i debatten om måden, hvorpå der lovgives på skatteområdet. Skatteretsrådet udsendte i oktober 1999 et notat om, hvorvidt der lovgives for specifikt og detaljeret på skatteområdet. Det konkluderes her, at det set i lyset af delegationsforbudet i grundlovens § 43 og de hermed forbundne retssikkerhedshensyn ikke er en farbar vej at erstatte detaljerede lovbestemmelser med enkle rammebestemmelser og overlade udfyldningen til administrationen og domstolene. Samtidig påpeges uhensigtsmæssigheder ved visse former for lovgivningsteknik, og Skatteretsrådet kommer med en række anbefalinger til lovforberedelsen med henblik på at opnå øget forståelighed og anvendelighed.

Ligningslovens § 15 var ved fødslen meget enkel og bestod i mange år kun af ét stykke, der fortalte, at underskud i den skattepligtige indkomst kan fradrages i indkomsten for de nærmest efterfølgende to skatteår – med virkning fra indkomståret 1976 ændret til fem indkomstår. Bestemmelsen har i dag 12 stykker, hvoraf hovedparten beskriver, hvornår underskud *ikke* kan modregnes i senere års indkomst.

Med virkning fra indkomståret 1987 kom bestemmelsen til kun at gælde for selskaber m.v., idet reglerne om underskudsfræførsel for personer overførtes til personskattelovens § 13 – senere suppleret med § 13 a – og virksomhedsskat-

Steen Askholt

telovens § 13. Dette fremmer naturligvis ikke overskueligheden. Det følgende handler udelukkende om begrænsningsreglerne for selskaber.¹

De falder i to hovedgrupper: Bortfald af fremførselsret, når et flertal af aktierne/stemmerne skifter ejer, og nedsættelse af fremførselsberettigede underskud med gældsnedskrivning som følge af akkord m.v.

Underskudsbegrænsning ved ejerskifte

Modregning i nettokapitalindtægter

Den første udbygning af regelsættet kom med lov nr. 837 af 18. december 1987, der med virkning fra indkomståret 1988 fjernede modregningsretten i tilfælde, hvor mere end 50% af aktiekapitalen ved udløbet af indkomståret (det år, hvori underskuddet ønskes udnyttet) ejes af andre end dem, der var ejere ved begyndelsen af underskudsåret. Det samme gælder, når mere end 50% af stemmerne skifter indehaver mellem de to tidspunkter. Se hertil cirk. nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 21.5.

Baggrunden for begrænsningsreglen var ønsket om at modvirke, at selskaber med skattemæssige underskud blev solgt til passive investorer, hvis eneste interesse i at erhverve selskabet var at udnytte underskuddene til modregning i kapitalafkast af værdipapirer, som køberne lagde ind i selskabet. Begrænsningen omfattede derfor modregning i positive nettokapitalindtægter (renter, kursgevinster og aktieudbytter og -avancer), men ikke erhvervsmæssig indkomst i øvrigt.

Desuden blev der gjort undtagelse for tilfælde, hvor restriktionerne måtte anses for unødvendige eller særligt uhensigtsmæssige. Begrænsningen kom således ikke til at omfatte børsnoterede selskaber,² nærmere angivne familieoverdragelser (generationsskifte) samt underskud i finansielle virksomheder, hvis erhvervsmæssige indkomst netop består af kapitalindtægter.

Der er tale om et klassisk eksempel på en værnsregel, som skal modvirke, at en i øvrigt velbegrundet indkomstopgørelsesregel bliver anvendt på en måde, som ikke findes politisk acceptabel. Og man valgte en udformning, hvor det nogenlunde præcist i loven beskrives, hvad skatteyderne kan og ikke kan, hvis de ikke vil rammes af begrænsningen. Effekten indtræder ved et kvalificeret

1. Reglerne i ligningslovens § 15 suppleres af begrænsningsregler i andre love, først og fremmest fusionsskatteloven og konkurskatteloven.
2. Det er en betingelse, at selskabet er børsnoteret såvel ved begyndelsen af underskudsåret som ved udgangen af udnyttelsesåret.

Underskudsbegrænsning efter ligningslovens § 15

ejerskifte mellem to præcist angivne målepunkter og er afgrænset i overensstemmelse med indgrebets formål.³

Ud fra et bruger- og retssikkerhedssynspunkt må denne form for værnsregler klart være at foretrække frem for bestemmelser, hvor effekten beror på mere eller mindre skønspregede vurderinger. Særlig betænkeligt forekommer værnsregler, hvor det område, hvor græsset ikke må betrædes, gøres uforholdsmæssigt stort, men forsynes med en gangsti for særligt udvalgte i form af en dispensationsmulighed, samtidig med at skiltningen undertiden er mangelfuld. Det gælder eksempelvis ligningslovens §§ 16 A og B om udbyttebeskatning ved kapitalnedsættelse og tilbagesalg til selskabet, anpartsreglerne i personskattelovens § 4 stk. 1 nr. 12 og 13 og afskrivningsbegrænsningen vedr. selskabers udlejningsaktiver i afskrivningslovens § 5 stk. 4-6 m.fl. Man gør her bevidst området, hvor de »normale« retsvirkninger afskæres, så stort, at ingen kan knibe udenom. Samtidig forsynes bestemmelsen med en dispensationsmulighed, fordi man på forhånd ved, at man vil ramme dispositioner, som i og for sig ikke ønskes ramt. Anvendelsen af sådanne bestemmelser – af Skatteretsrådet kaldet »haglbøssebestemmelser« – indebærer relativt høje retsusikkerhedsmæssige omkostninger, og dertil administrativt besvær. I de senere år er dette i et vist omfang søgt imødegået gennem objektivering af en række dispensationsbestemmelser.

På et enkelt punkt kan ejerskiftereglen siges at have fået en udformning, der gør, at den rammer bredere end nødvendigt. Er der mellem underskudsårets begyndelse og udgangen af udnyttelsesåret sket et ejerskifte som nævnt, vil også underskud i ejerskifteåret opstået *efter* ejerskiftet blive ramt. Det var tilfældet i TfS 1999.660 LSR (Skat 69), hvor selskabets indkomst i underskudsåret frem til ejerskiftet var positiv. Selskabet gjorde bl.a. gældende, at formålet med erhvervelsen af selskabet ikke havde været at udnytte underskud fra tidligere eller indeværende år, hvorfor forholdet ikke kunne anses for omfattet af begrænsningsreglen. Landsskatteretten fandt imidlertid, at der var tale om en objektivt udformet regel, hvis ordlyd ikke giver anledning til tvivl om, at et tilfælde som det foreliggende er omfattet, uanset forarbejdernes bemærkninger om lovbestemmelsens formål.

3. Som det anføres i bemærkningerne til lovforslaget: »Selv om lovforslaget ikke indeholder nogen skønsmæssig bedømmelse, vil det i praksis kun ramme spekulationstilfælde. Såfremt en aktionærkreds overtager et underskudsgivende produktionsselskab for at videreføre og effektivisere produktionsvirksomheden, vil virksomheden typisk have behov for at finansiere omlægningen af aktiviteterne med lån for at få virksomheden på fode igen. I så fald vil selskabet næppe have nettokapitalindtægter og vil derfor ikke blive berørt af lovforslaget.«

Steen Askholt

For at forhindre omgåelse af værnneflen indførtes en særregel for koncernforhold. Denne transparensregel er omtalt nærmere nedenfor.

Leasingindtægter

Som nævnt omfattede bestemmelsen fra begyndelsen kun underskudsmodregning i nettokapitalindtægter; men som en del af skattereformen 1993 indføjedes ved lov nr. 425 af 25. juni 1993, at modregning under samme betingelser som hidtil ikke kan ske i »indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe«. Dette fik virkning for aktiver anskaffet den 19. maj 1993 eller senere.

Baggrunden herfor var naturligvis disse indtægters lighed med de allerede omfattede kapitalindtægter. Tilføjelsen blev desuden begrundet med ønsket om at forhindre, at anskaffelse af de nævnte aktiver blev brugt til underskudsfornyelse ved først at lade leasingindtægter udligne tidligere års underskud for derefter at påbegynde afskrivning eller foretage tabsfradrag i forbindelse med afståelse af aktiverne.

Uanset dette antog Ligningsrådet i TfS 1994.630, at det ikke er en forudsætning for bestemmelsens anvendelse, at selskabet er ejer af udlejningsaktiverne. Sagen angik et selskab, der ville overdrage sin virksomhed med stilladsopsætning og -udlejning til et ny erhvervet datterselskab, der havde skattemæssigt underskud, men således at materiellet forblev hos moderselskabet og udlejedes til datterselskabet. Ligningsrådet fandt det heller ikke afgørende, at udlejningsaktiviteten var relativt underordnet i forhold til den primære aktivitet med opsætning og nedtagning af stilladser.

Den gennemførte udvidelse af begrænsningsreglen ændrede ikke værnneflens objektive karakter.

Tomme selskaber

Mere elasticitet fik bestemmelsen, da man ved lov nr. 412 af 14. juni 1995⁴ udvidede begrænsningen til at gælde underskudsmodregning i enhver form for indkomst i »tomme« selskaber – med virkning for overdragelsesaftaler indgået den 18. januar 1995 eller senere.

4. Ved samme lov blev ejerskiftebegrænsningen udvidet til at også at gælde for andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1 stk. 1 nr. 4 med virkning for overdragelsesaftaler indgået den 18. januar 1995 eller senere. Desuden flyttedes undtagelsen for selskaber med finansieringsvirksomhed til § 15 stk. 12 og begrænsedes til at gælde modregning i nettokapitalindtægter. De finansielle selskaber rammes således af begrænsningen vedr. leasingindtægter og den generelle begrænsning for tomme selskaber.

Underskudsbegrænsning efter ligningslovens § 15

Der gøres dog en undtagelse for selskaber, der fra stiftelsen og indtil ejerskiftet ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed, idet man i modsat fald ved påbegyndelse af aktivitet i et sådant skuffeselskab altid ville være afskåret fra at fremføre underskud opstået i erhvervsåret.⁵

Baggrunden for lovændringen var, at man ikke (længere) anså det for velbegrunderet at friholde almindelig erhvervmæssig indkomst, altså anden indkomst end nettokapitalindtægter og leasingindtægter, når den erhvervmæssige aktivitet bliver lagt ind i et tomt selskab. Erhvervsindkomsten har ikke noget at gøre med det underskudsgivende selskab og dets aktivitet, og der er således ikke tale om en rekonstruktion.

I det væsentlige holdt man fast ved reglens objektive udformning. Der skal ikke foretages en bedømmelse af, om erhvervsførelsen af selskabet er forretningsmæssigt begrundet, eller anlægges lignende mere skønsprægede vurderinger. Afgørende er alene, om selskabet er tomt *på tidspunktet for ejerskifte af mindst 50% af aktierne/stemmerne*.

En vis elasticitet følger dog af, at begrebet »tomt selskab« – defineret som et selskab, der på det angivne tidspunkt i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet – ikke fremstod som helt entydigt og velindarbejdet.

Begrebet introduceredes i skatteretten ved lov nr. 442 af 1. juni 1994 om indgreb mod selskabstømning. Blandt disse var bestemmelsen i selskabsskatte-lovens § 33 A om selskabers og rådgiveres medhæften for skatte- og afgiftsgæld ved salg til overpris af kapitalandele i tomme selskaber. Af bemærkningerne hertil – og til den senere ændring af ligningslovens § 15 – fremgår det, at der herved skal forstås selskaber, hvor den erhvervmæssige aktivitet er ophørt eller ubetydelig. For at imødegå omgåelse skal et selskab anses for tomt, selv om det på overdragelsestidspunktet har en ikke uvæsentlig erhvervmæssig aktivitet, når der allerede er indgået bindende aftale om mulighed for afhændelse af denne. Da der er grund til at tro, at domstolene ville komme til samme resultat, selv om det ikke var anført i lovbemærkningerne, kan det næppe kritiseres, at det ikke har fundet vej til lovtæksten. Se i øvrigt cirk. nr. 26 af 5. februar 1996 pkt. 2.1.2.1.

Det måtte dog snart erkendes, at afgrænsningen af tomme selskaber var blevet for vidtgående, idet man ikke mente at kunne indlægge aktiebesiddelse i begrebet »økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet«. Herved kom den generelle underskudsbegrænsning i ligningslovens § 15 (og hæftelsesreglen i selskabsskatte-lovens § 33 A) til også at omfatte selskaber, hvis aktivitet udeluk-

5. Undtagelsen vedr. skuffeselskaber omfatter ikke modregning i nettokapitalindtægter og leasingindtægter.

Steen Askholt

kende eller overvejende bestod i at besidde aktier i datterselskaber, altså holdingselskaber.

Da dette ikke var tilsigtet, blev det ved lov nr. 399 af 22. maj 1996 – med virkning tilbage fra 18. januar 1995 – bestemt, at der ved vurderingen af, om et selskab i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, også skal tages hensyn til erhvervsmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvori moderselskabet ejer mindst 25% af aktiekapitalen. I de ledsagende bemærkninger fastslås det, at det er datterselskabets relative økonomiske betydning for koncernen, der er afgørende, ikke datterselskabets størrelse.

Efter lov nr. 412 af 14. juni 1995 var det afgørende, om selskabet var tomt på tidspunktet for »aftale om overdragelse af kapitalandele ...«. Dette blev ved 1996-loven ændret til »tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele ...«, idet man var blevet opmærksom på, at reglen ellers ikke ville omfatte ændringer af ejerforhold som følge af kapitalforhøjelse eller -nedsættelse. Dette fik virkning for ændring af ejerforhold indtrådt den 6. december 1995 eller senere.

Transparensreglen

Allerede da ejerskiftebegrænsningen blev indført fra 1988, var man opmærksom på, at man kunne komme uden om bestemmelsen ved at handle med underskudsselskaber, hvis aktier ejedes af et moderselskab. Ved overdragelse af hele koncernen var det kun moderselskabets aktier, der skiftede ejer, og underskud i datterselskaber ville frit kunne udnyttes. Man fandt det derfor nødvendigt at indføre et værn imod omgåelse af værnsreglen. Herefter er det i moder-/datterselskabsforhold (mindst 25%’s kapitalbesiddelse) afgørende for, om der skal ske begrænsning af adgangen til underskudsmodregning, at mindst 50% af aktierne/stemmerne i *moderselskabet* skifter ejer.⁶

Det er værd at notere, at der ikke udelukkende er tale om et værn mod omgåelse. Transparensreglen har tillige den effekt, at overdragelse af koncernselskaber ikke udløser underskudsbegrænsning, så længe der ikke i moderselskabets aktionærkreds sker et kvalificeret ejerskifte.

Ved reglens indførelse fandt man – ligesom tilfældet var med selve underskudsbegrænsningen – ikke noget behov for at lade børsnoterede selskaber være omfattet. Desuden gjaldt reglen kun herværende moderselskaber (omfattet af selskabsskattelovens § 1 stk. 1 nr. 1 eller 2). Det skulle senere vise sig, at man her ikke var tilstrækkeligt forudseende.

6. 25%-grænsen indebærer en tærskel-effekt, idet et selskabs salg eller køb af aktier, der bringer aktiebesiddelsen ned under eller op over grænsen, bevirker, at samtlige aktier anses for at have skifte ejer.

Underskudsbegrænsning efter ligningslovens § 15

For det første blev man opmærksom på, at således som bestemmelsen var formuleret, ville notering og afnotering i sig selv udløse underskudsbegrænsning, idet der hermed teknisk set skete et ejerskifte mellem moderselskabet og dets aktionærer. For at forhindre dette blev det ved lov nr. 399 af 22. maj 1996 – med virkning tilbage fra 18. januar 1995 – bestemt, at et moderselskab i tilfælde af selskabets børsnotering i perioden fra begyndelsen af underskudsåret til slutningen af indkomståret med fremtidig virkning kan vælge, at der i relation til aktionærskift skal »ses igennem« moderselskabet, forudsat at selskabets aktier er noteret på navn. Selskabet kan således vælge, at transparensreglen skal gælde uanset børsnoteringen. Desuden skal det ikke anses som ejerskifte, at et moderselskabs aktier afnoteres. Endelig blev den nævnte valgmulighed også indført for tilfælde, hvor et unoteret selskabs aktionærer som følge af en aktieombytning bliver aktionærer i et børsnoteret selskab. Der foreligger ingen oplysninger om, at det i praksis har voldt problemer, at den nævnte reparation først fandt sted efter 8 års forløb.

For det andet blev man klar over, at den omstændighed, at transparensreglen i sin oprindelige udformning ikke omfattede udenlandske moderselskaber, kunne rumme et diskriminationsproblem i forhold til såvel vore dobbeltbeskatningsoverenskomster som EU-retten. Der tænkes hermed naturligvis på den førnævnte effekt af reglen, at koncernoverdragelser ikke udløser underskudsbegrænsning, så længe der ikke sker et kvalificeret aktionærskift i den ultimative ejerkreds.

Det blev derfor ved lov nr. 399 af 22. maj 1996 bestemt, at transparensreglen også skal finde anvendelse for ikke-børsnoterede moderselskaber, der er hjemmehørende i et andet EU-land eller i øvrigt i en stat, hvormed vi har en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det gælder dog kun for overdragelse af aktier i datterselskabet til enten moderselskabet eller et andet datterselskab, hvori moderselskabet ejer mindst 25% af kapitalen.⁷ Denne begrænsning skal ses i lyset af, at man ikke ønskede at tilgodese salg af underskudsselskaber ud af udenlandsk ejede koncerner.

Bekymringen for, at de oprindelige regler kunne være stridende mod ikke-diskriminationsbestemmelserne i dobbeltbeskatningssaftalerne, var velbegrun- det, jfr. at Landsskatteretten i TfS 2000.172 (Skat 217) er kommet til samme resultat vedr. et franskejet selskab for så vidt angår skatteårene 1995/96 og 1996/97.

7. Loven indeholder i § 11 stk. 3, 4. pkt. en særlig overgangsregel for ejerskifter i perioden 18. januar 1995 – 1. maj 1996.

Underskudsbegrænsning ved gældsnedsettelse

Akkord

Forud for indsættelsen i ligningslovens § 15 af bestemmelser om underskudsbegrænsning ved akkord m.v. lå et forløb præget af skattemyndighedernes mindre omhyggelige omgang med legalitetsprincippet. Gennem nogle årtier havde man begrænset adgangen til underskudsfræførsel, når det på grund af skatteyderens konkurs eller akkord m.v. måtte antages, at skatteyderen manglede »vilje og evne« til at betale sin gæld. Denne praksis var i og for sig forståelig; men led af den afgørende mangel, at den ikke havde støtte i loven. Dette fastslog Højesteret for så vidt angår konkurs ved dommen i UfR 1980.566 (Anne Steffensen).⁸

Skattemyndighederne fastholdt imidlertid, at uudnyttede underskud i akkordtilfælde skulle reduceres med den – i øvrigt skattefri – fordel ved gældseftergivelsen; men også dette blev underkendt af Højesteret, hvilket skete ved dommen i TfS 1986.218 (Torben Strandhave).

Efter yderligere nogle års forløb skred man til lovgivning og indførte med konkursskatteloven, lov nr. 359 af 6. juni 1991, regler om, at underskud ikke kan fræføres efter en konkurs. Samtidig indføjede man ved lov nr. 363 af 6. juni 1991 i ligningslovens § 15 stk. 2 og 3 bestemmelser om, at et selskabs uudnyttede, fradragsberettigede underskud for det pågældende eller tidligere indkomstår skal nedsættes med det beløb, hvormed gælden nedsættes i forbindelse med en tvangsakkord eller en frivillig akkord.⁹

Der skal dog ikke ske underskudsbegrænsning i det omfang, gældsnedskrivningen er skattepligtig. I den samtidig indførte § 6 A (nu § 24) i kursgevinstloven bestemtes, at gældsnedskrivningen er skattepligtig i det omfang, gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen.

Reglerne fik virkning, hvor fristdagen efter konkursloven var den 27. december 1990 eller senere, eller hvor frivillig akkord var indgået den 27. december 1990 eller senere.

8. Tilsvarende blev fradrag for renter i sådanne situationer først indrømmet, når renterne eventuelt senere blev betalt. Efter UfR 1980.566 H kunne denne praksis ikke opretholdes, men ved lov nr. 203 af 17. maj 1984 gennemførtes bestemmelsen i (nu) ligningslovens § 5 stk. 8, der rummer en delvis objektivisering, idet fradragsudskydelsen baseres dels på, at der i samme gældsforhold er ubetalte renteudgifter for tidligere indkomstår, dels på at skatteyderen ikke kan godtgøre, at han ved udgangen af indkomståret var i stand til at betale forfalden gæld eller stille betryggende sikkerhed herfor.
9. For personer indsattes tilsvarende bestemmelser i personskattelovens § 13 a og virksomhedsskattelovens § 13.

Underskudsbeholdning efter ligningslovens § 15

Som det fremgår, er der tale om en i princippet objektiv regulering. Foreligger der en akkord, bestemmes underskudsbeholdningen af den skattefri gælds-nedsættelse uden hensyn til subjektive forhold eller til i hvilket omfang, den bortakkorderede gæld relaterer sig til fradragposter.¹⁰ Der tages heller ikke hensyn til, at den bortakkorderede gæld senere kan genopstå som følge af, at betingelserne for akkorden ikke overholdes, jfr. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 21.4.3 samt TfS 1994.693 LSR og TfS 1999.255 V (Skat 137).

På et enkelt punkt lagde bestemmelsen dog op til udfyldning gennem retsanvendelsen, idet »frivillig akkord« defineredes som »aftale om en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer om bortfald eller nedsættelse af skyldnerens gæld«. I lovforslagets bemærkninger blev det samtidig anført, at en samlet ordning typisk vil omfatte tilfælde, hvor der sker en ligelig reduktion af de enkelte kreditors fordringer, men tillige vil kunne omfatte situationer, hvor der ikke er en sådan fuldstændig ligelighed, f.eks. fordi småkrav gives fuld dividende. En samlet ordning vil også kunne foreligge, hvor kun en enkelt eller enkelte hovedkreditorer deltager, mens småkrav holdes udenfor. Desuden kan der være tale om en samlet ordning, selvom gæld, som er særligt og tilstrækkeligt sikret, f.eks. ved håndpant, ikke nedsættes samtidig med skyldnerens øvrige gæld, jfr. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 21.4.2.

Jan Børjesson og Ulrik Fleischer-Michaelsen antager i TfS 1995.766, at der som udgangspunkt vil foreligge en samlet ordning, når ordningen omfatter mindst 50% af selskabets samlede usikrede gæld, men udelukker ikke, at der også i andre situationer efter en konkret vurdering vil kunne være tale om en samlet ordning.¹¹

Gældskonvertering

Den forholdsvis klare afgrænsning af, hvornår en gælds-nedsættelse skulle medføre underskudsbeholdning, skulle senere vise sig for snæver i forhold til de politiske ønsker. I én henseende mente man dog at være dækket ind, idet skatteministeren i et svar til Folketingets Skatteudvalg (spørgsmål 20 – L 8, bilag 14) gav udtryk for, at en selskabskreditors konvertering af sit tilgodehavende til aktier kan være udtryk for en gælds-nedsættelse, der efter omstændig-

10. Hvis det selskab, der opnår akkord, er sambeskattet med andre selskaber, er det alene underskud i akkordselskabet, der begrænses. Akkorden påvirker ikke muligheden for at overføre det (således begrænsede) underskud til fradrag i indkomsten hos de sambeskattede selskaber, jfr. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 21.4.8.

11. Se hertil de bindende forhåndsbeskeder i TfS 1992.296, TfS 1993.263, 324 og 350, TfS 1994.834 og TfS 1995.617 samt Landsskatterettens kendelser i TfS 1994.726, TfS 1997.653 og TfS 1998.558. Se også Susanne Pedersen: Det skatteretlige akkordbegreb, SR-Skat 6/1993 side 372-89.

hederne kan anses som en frivillig akkord. Synspunktet blev efterfølgende lagt til grund af Ligningsrådet i bl.a. TfS 1992.296 og 1993.350 og af Landsskatteretten i TfS 1995.906.

Man kan uden videre fastslå, at det ikke højner lov kvaliteten, at en så væsentlig retlig afgrænsning ikke når videre end til et ministersvar, om end det er optrykt som bilag til betænkningen over lovforslaget. Hertil kommer så, at synspunktet ikke har kunnet opretholdes, jfr. TfS 1999.217 V (Skat 157), hvor Skatteministeriet tager bekræftende til genmæle over for et selskabs påstand om, at en underskudsbe grænsning for indkomståret 1992 som følge af konvertering af anpartshavernes tilgodehavender til anpartskapital var uberettiget.¹²

I TfS 2000.240 (Skat 219) har Skatteministeriet, Departementet i konsekvens heraf udtalt, at konvertering af gæld til aktiekapital eller konvertible obligationer (og indfrielse af gæld efter forudgående kapitalindskud, jfr. nedenfor) heller ikke i relation til kursge vinstlovens § 8, 2. pkt. og § 24 samt ligningslovens § 5 stk. 9 kan sidestilles med gælds eftergivelse. I de nævnte situationer sker der imidlertid det, at gældsposten ophører, hvorfor forholdet er omfattet af den almindelige bestemmelse i kursge vinstlovens § 6 om skattepligt for selskaber af gevinst på gæld, opgjort som forskellen mellem gældens værdi ved påtagelsen og dens værdi ved gældskonverteringen, jfr. kursge vinstlovens § 26.

Med virkning fra 18. januar 1995 blev der tilvejebragt udtrykkelig lovhjemmel for underskudsbe grænsning ved gældskonvertering. Det skete under udvalgsbehandlingen af lovforslag L 139, der blev til lov nr. 412 af 14. juni 1995, omtalt nedenfor. Man ønskede, at underskudsbe grænsningen også skulle ramme konvertering til konvertible obligationer, og indføjede derfor gældskonvertering til såvel aktier som konvertible obligationer i lovtæksten.

Samtidig blev reglerne for opgørelse af underskudsbe grænsningen ved gældskonvertering ændret. Efter tidligere praksis blev be grænsningen opgjort som forskellen mellem fordringens nominelle værdi og de modtagne aktiers kursværdi; men da dette kunne give anledning til vilkårlige resultater, blev det nu bestemt, at underskuddet skal nedsættes med det beløb, hvormed den konverterede fordrings pålydende overstiger fordringens kursværdi på konverteringstidspunktet. Se hertil cirk. nr. 26 af 5. februar 1996 pkt. 3.2.¹³

Ændringerne fik virkning for gælds nedsættelse, der sker den 18. januar 1995 og senere.

12. Landsskatteretten er ved en (utrykt) kendelse af 16. december 1999 kommet til samme resultat, idet man henviser til nævnte TfS 1999.217 V, jfr. Peter Rose Bjare i TfS 2000.123.

13. Se også Jan Børjesson og Ulrik Fleischer-Michaelsen i SR-Skat 3/1997 side 222-31.

Kapitalindskud og gældsnedskrivning

Et resultat, der svarede til gældseftergivelse, kunne opnås ved, at kreditor foretog et indskud i debitorselskabet, f.eks. ved nyttegning af aktier til overkurs, hvorefter kapitalindskuddet blev benyttet til at indfri eller nedsætte gælden til kreditor. Uanset lighedspunkterne med såvel gældseftergivelse som gældskonvertering havde Ligningsrådet i flere afgørelser fastslået, at der ikke i disse tilfælde var hjemmel til at begrænse fremførselsretten for underskud, jfr. således TfS 1993.250, 264 og 350 og TfS 1994.299.¹⁴

Man måtte derfor på ny i Folketinget. Ved lov nr. 412 af 14. juni 1995 blev underskudsbegrænsningen udvidet til at omfatte nedbringelse eller indfrielse af fordringer i forbindelse med kapitalindskud, når nedbringelsen eller indfrielsen svarer til en samlet ordning med kreditorerne. Dette fik virkning for gælds-nedsættelse den 18. januar 1995 og senere.¹⁵

Man fornemmer, at ministeriet denne gang var opsat på at gøre arbejdet færdigt, så man ikke skulle i Folketinget på ny for at lukke huller. Der blev derfor opstillet en række værnsregler til imødegåelse af, at samme resultat som ved direkte kapitalindskud fra kreditor til debitorselskabet blev opnået på anden måde.

For det første blev det bestemt, at begrænsningen også skal gælde, hvor kreditor foretager indskuddet i et datterselskab til debitor. Her ville indskuddet kunne overføres til debitorselskabet som skattefrit datterselskabsudbytte.

For det andet medtoges kapitalindskud hidrørende fra andre end kreditor, men hørende til kreditors interessesfære: Kreditors ægtefælle, personer med majoritetsindflydelse på et kreditorselskab, selskaber koncernforbundne med kreditorselskabet, kautionister samt tidligere kreditorer og kautionister og hermed interesseforbundne, jfr. nærmere § 15 stk. 4 nr. 1-6 og cirk. nr. 26 af 5. februar 1996 pkt. 3.4.

Omgåelsesdispositioner er karakteriseret ved, at de i realiteten skaffer skatteyderen det resultat, som lovbestemmelsen ønsker at modvirke, men på en i formen anden måde end angivet i lovtæksten. Skal man lovgive herimod, må man prøve at finde grænsen, hvor den reelle lighed hører op. Hvis kapitalind-

14. Landsskatteretten nåede dog i en kendelse af 11. oktober 1995 til det modsatte resultat, jfr. tilsvarende TfS 1995.540 LSR vedr. opgørelsen af aktiernes anskaffelsessum. Førstnævnte kendelse blev indbragt for domstolene, hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle over for selskabets påstand om, at der ikke skulle ske underskudsbegrænsning, jfr. TfS 1997.242 og kommentaren i TfS 1997.249. Herefter udsendtes genoptagelses-cirkulærene TS-cirk 1997-13 (om underskudsbegrænsning) og 1997-25 (om aktiernes anskaffelsessum).

15. Ved ændring af aktieavancebeskatningslovens § 6 blev det samtidigt bestemt, at der i tilsvarende omfang skal ske reduktion af aktiernes anskaffelsessum.

Steen Askholt

skud efterfulgt af nedbringelse af gælden skal sidestilles med gældseftergivelse, må der selvsagt være en sådan sammenhæng mellem de to dispositioner, at de med rimelighed kan anskues som to faser af samme disposition. Dette er i lovtæksten udtrykt ved, at nedbringelsen eller indfrielsen af gælden sker »i forbindelse med« kapitalindskuddet.

I bemærkningerne til bestemmelsen og i cirk. nr. 26 af 5. februar 1996 pkt. 3.4 er det udtrykt på den måde, at der skal være en sådan sammenhæng mellem indskuddet og betalingen, at det må antages at debitor anvender indskuddet til at betale den kreditor, der reelt har foretaget indskuddet, hvorimod underskuds-begrænsning ikke skal ske, hvor kapitalindskuddet foretages med henblik på at styrke debitorselskabets videre drift.

Man kunne have foretaget en tidsmæssig afgrænsning og herved opnået en – ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt ønskelig – præcision; men man har foretrukket en løsere formulering for at modvirke omgåelse af omgåelsesreglen. I en kommentar til en henvendelse fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer anføres det således, at fastsættelse af en tidsgrænse ville rumme fare for, at man i de enkelte tilfælde blot afventede udløbet af denne grænse, før en indfrielse kunne ske uden konsekvenser (L 139, bilag 324).¹⁶

Koncernmellemværender

Ved førnævnte lov nr. 412 af 14. juni 1995 indsattes for så vidt angår akkord m.v. og gældskonvertering en bestemmelse om, at der ikke skal ske underskuds-begrænsning i det omfang, kreditorselskabet ikke har tabsfradrag efter den dagældende § 6 B i kursgevinstloven, og ved lov nr. 399 af 22. maj 1996 bestemtes, at dette også skal gælde for gældsnedsettelse i forbindelse med kapitalindskud. Ændringerne har virkning for gældsnedsettelse 18. januar 1995 eller senere. Se hertil cirk. nr. 26 af 5. februar 1996 pkt. 3.3.

Ved lov nr. 440 af 10. juni 1997 blev formuleringen i konsekvens af den ny kursgevinstlov ændret, således at underskudsbegrænsningen herefter formindskes i det omfang, skyldneren efter reglerne i kursgevinstlovens § 8 ikke skal medregne gevinsten på gælden. Herved dækkes også de tilfælde, hvor kreditor

16. Dette er blot et af flere eksempler på, at man bevidst undgår en for skarp afgrænsning af værnsregler for ikke at udsætte sig for, at skatteyderne indretter sig på en sådan måde, at transaktioner, som egentlig ønskes modvirket, placeres lige netop på den anden side af grænsen. Dette kom særligt klart til udtryk under behandlingen af lovforslag L 234 1993/94 om indgreb over for selskabstømning (selskabsskattelovens § 33 A m.m.), hvor opfordringer til at præcisere begreber som »overpris«, »fornødne oplysninger« og »medvirken« blev mødt med det synspunkt, at en yderligere præcisering ville skabe risiko for omgåelse.

Underskudsbegrænsning efter ligningslovens § 15

er et udenlandsk selskab, som ikke ville kunne fradrage det tilsvarende tab på fordringen, hvis selskabet var skattepligtigt til Danmark, og tab af denne art ikke er fradragsberettigede i hjemlandet. Også dette har virkning fra 18. januar 1995.

Kildeartsbegrænsede tab

Endnu en lovændring skulle til, før man (foreløbig) var tilfreds med begrænsningsreglerne i ligningslovens § 15.¹⁷

Tab ved overdragelse af aktiver kan i visse tilfælde kun fratrækkes i form af modregning i fortjeneste på tilsvarende aktiver, men således at et evt. uudnyttet tab kan fremføres til modregning i fortjeneste i de 5 følgende indkomstår. For selskaber gælder det tab på aktier ejet i mindre end 3 år, jfr. aktieavancebeskatningslovens § 2 stk. 2, tab på finansielle kontrakter med aktiesalgret eller -pligt, jfr. kursgevinstlovens § 31 stk. 3, og tab ved afståelse af fast ejendom uden for næring, jfr. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 stk. 5.

Ved lov nr. 440 af 10. juni 1997 blev det bestemt, at også adgangen til fremførsel af disse tab bortfalder i det omfang, selskabet opnår gældsnedsettelse ved akkord, gældskonvertering eller i forbindelse med kapitalindsud (med tilsvarende undtagelse for så vidt angår koncerngæld, jfr. kursgevinstlovens § 8). Underskud begrænses før tab, og tab begrænses i nævnte rækkefølge.

Ændringerne har virkning fra og med indkomståret 1998.

Afslutning

Med den beskrevne tilblivelseshistorie kan det ikke undre, at ligningslovens § 15 i dag fremstår som et kludetæppe – en skæbne, bestemmelsen deler med mange andre. Uanset de påpegede uhensigtsmæssigheder, som det naturligvis er meget lettere at få øje på, når man har bagklogskabens briller på, kan man dog som helhed karakterisere værnsreglerne som velegnede til at forfølge de politiske mål, man har opstillet. Væsentligst i denne sammenhæng er, at man i betydelig grad har undgået at udstyre reglerne med vage og elastiske formuleringer, der efterlader uforudsigelighed og retsusikkerhed.

17. Dog foretog man ved lov nr. 133 af 25. februar 1998 den »sprogliche ajourføring«, at man i § 15 stk. 2, 2. pkt., erstattede »hans« (frigørelse for gældsforpligtelser) med den »den pågældendes«. Det fremgår ikke, om ændringen skyldes, at man først nu var blevet opmærksom på, at § 15 kun omhandler selskaber m.v., eller om den skyldes ligestillingshensyn. Hvis det sidste er tilfældet, har man overset ligningslovens § 15 stk. 8, 2. pkt. vedr. ubetalte renter.

Nogle problemer omkring beskatningen af igangværende arbejder

Af professor Ole Bjørn
Syddansk Universitet

1. Indledning

I sin tiltrædelsesforelæsning den 22. marts 1996 i forbindelse med tildelingen af professoratet i skatteret ved Juridisk Institut ved Handelshøjskolen i Aarhus beskæftigede Aage Michelsen sig med fænomenet retskildepolycentriproblemet i skatteretten. Forelæsningen er offentliggjort i SR-SKAT 1996 p. 182 ff.

Tiltrædelsesforelæsningen, der er et centralt arbejde i Aage Michelsens alsidige og store produktion, beskæftiger sig navnlig med 3 dimensioner inden for den begrebsramme, som retskildepolycentribegrebet dækker, nemlig for det første det forhold, at der på det skatteretlige område er mange regelproducenter. Den anden dimension er, at de forskellige retskilder har forskellig rækkevidde og varierende betydning for de forskellige myndigheder, der træffer afgørelser inden for skatteretten, ligesom en række af reglerne har varierende betydning for skatteyderne. Den tredje dimension er, at en konflikt får sin endelige afgørelse hos en myndighed, der er bundet af en retskilde, som ikke ville være bindende for en højere placeret forvaltningsmyndighed eller for domstolene, hvis sagen fik sin afgørelse ved disse myndigheder.

Jeg er et meget langt stykke ad vejen enig i Aage Michelsens kritiske holdning til den retskildepolycentriske aktivitet, som skatteretten faktisk udviser, herunder også, at en deskriptiv erkendelse af situationen ikke er det samme som en normativ accept, jvf. pag. 192.

Hvad man måske kan savne i artiklen, er en klarere fremhævelse af, at den skatteretlige retskildepolycentri i meget høj grad er en uundgåelig konsekvens

Ole Bjørn

af den mildt sagt ejendommelige organisatoriske struktur, der som følge af det historiske udgangspunkt er gældende her i landet for skattemyndighederne.

Når man i et land med ca. 5 mio. indbyggere vælger at have 275 skatteansættende myndigheder samt 275 skatteankenævn til at tage stilling til disses afgørelser, er forudsætningen skabt for, at retskildepolycentri i betydelig udstrækning vil forekomme. Når hertil kommer, at der inden for indkomstskatteområdet er 29 regionale myndigheder, der dels varetager selvstændige arbejdsopgaver, dels fører tilsyn med de 275 kommunale ligningsmyndigheder og de 275 skatteankenævn, kompliceres situationen yderligere. Oven over dette system virker Told- og Skattestyrelsen, der dels varetager en lang række selvstændige arbejdsopgaver, dels fungerer som sekretariat for Ligningsrådet, der har beføjelse til at fastsætte bindende anvisninger vedrørende ligningen. Ved siden af dette i princippet hierarkiske system virker Landsskatteretten som øverste klageorgan, hvis afgørelser skal respekteres af alle de øvrige myndigheder. I kraft af Skatteministeriets rolle i forbindelse med lovgivningsarbejdet, herunder det lovgivningsmæssige arbejde, vil dettes tilkendegivelser i form af cirkulærer og øvrige fortolkningsbidrag i vid udstrækning have en normativ betydning.

Et sådant organisatorisk system vil efter min opfattelse som uundgåelig konsekvens medføre retskildepolycentriproblemer.

Jeg tror derfor, at mange af de problemer, som Aage Michelsen fremhæver i sin værdifulde artikel, kun kan løses eller rettere afdæmpes i forbindelse med en grundlæggende reform af skattemyndighedernes organisation.

Det andet, jeg kunne mangle i Aage Michelsens artikel, er en klarere fremhævelse af, at de problemer, der knytter sig til retskildepolycentrien, gør sig gældende med stærkt varieret styrke inden for de forskellige delområder, som skatteretten, herunder erhvervsskatteretten, består af. Selv om problemerne grundlæggende foreligger inden for hele indkomstskatteområdet og i øvrigt i stigende grad kan iagttages inden for merværdiafgifts- og det øvrige afgiftsområde, er der alligevel tale om betydelige variationer. Retskildepolycentriproblemerne synes langt mere påtrængende inden for f.eks. dele af avancebeskatningsområdet end inden for det område, som i øvrigt er genstand for nærværende artikel, nemlig nogle af de beskatningsproblemer, der knytter sig til igangværende arbejder.

Dette hænger formentlig sammen med et andet grundlæggende træk i dansk indkomstskatteret, nemlig den stærkt varierende lovgivningsintensitet.

På nogle områder er lovgivningsintensiteten overordentlig stor. Aage Michelsen fremhæver selv i sin artikel den internationale skatteret. Her synes intet emne at være for småt til en lovmæssig regulering. Det blev fremhævet af ministeren for nogle år siden, at vi havde et lovgivningsmæssigt underskud på området. I dag – ca. 5 år senere – vil de fleste nok være tilbøjelige til at mene,

Nogle problemer omkring beskatningen af igangværende arbejder

at dette underskud er afløst af et overskud. Når vi på et givet område i skatteretten oplever en hektisk lovgivningsmæssig indsats, modsvares det næsten uundgåeligt af en tilsvarende høj aktivitet hos de andre regelproducenter på skatterettens område. Skatteministeriet udarbejder circulærer, Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet træffer afgørelse i sager om bindende forhåndsbesked, som Landsskatteretten i en vis udstrækning får mulighed for at efterprøve, ligesom den ligningsmæssige intensitet omkring sådanne nye regler sædvanligvis øges. De tre dimensioner i retskildepolycentrilæren kommer som følge af denne aktivitet under betydeligt pres.

På andre områder, og her kan man f.eks. fremhæve næringsbeskatningen, klarer vi os med en rammemæssig angivelse af, at der gælder særlige beskatningsregler, når der foreligger næring, hvad enten det knytter sig til fast ejendom, kursgevinster på pantebreve eller andre fordringer eller aktier. Uden forsøg fra lovgivningsmagtens side på nærmere at formulere, hvad der ligger i næringsbegrebet, overlader vi det til de retsanvendende myndigheder at foretage den nærmere afgrænsning, og på dette område kan det iagttages, at domstolsaktiviteten har været så intensiv, at det næppe er nogen overdrivelse at hævde, at der på området nærmest foreligger retskildemonocentri i den forstand, at alle de retsanvendende skattemyndigheder tager udgangspunkt i en fælles opfattelse af retskilderne med udgangspunkt i domstolens retsudfyldende aktivitet således, at konflikterne i overvejende grad skyldes forskellig bedømmelse af den bevismæssige situation.

Det modsatte udgangspunkt har man også på nogle helt centrale områder af skatteretten, der reelt overhovedet ikke er lovregulerede bortset fra, at retsstillingen hævdes at være baseret på en fortolkning af de grundlæggende regler i statsskattelovens §§ 4 og 6. Et markant eksempel herpå er beskatningsproblemerne omkring igangværende arbejder. I det følgende vil jeg se på nogle enkelte af de problemer, som foreligger inden for dette område. Her er der ikke megen retskildepolycentri, hvilket imidlertid ikke indebærer, at der ingen retlige problemer er, herunder centrale hjemmelsmæssige spørgsmål.

2. Almindeligt om beskatningsreglerne ved igangværende arbejder

Behandlingen af emnet er i litteraturen sædvanligvis forholdsvis kortfattet, og der spores kun nuancer i de enkelte forfatteres opfattelse af reglerne, der således for en umiddelbar betragtning ikke synes at give anledning til nævneværdige vanskeligheder, se Lærebog om Indkomstskat pag. 147 ff, Skatteretten I pag.

Ole Bjørn

247, Skatteretten II pag. 43 ff samt Skatteret alm. del pag. 251 f. Stort set tilsvarende fremstilling findes i ligningsvejledningen 1999, afsnit E.B.2.6.2.

Det fremhæves af alle forfattere, at retserhvervelsesprincippet, som antages at være indeholdt i statskattelovens § 4, fører til, at fortjenesten ved et arbejde, der strækker sig over 2 eller flere indkomstår, først skal medregnes, når arbejdet er endeligt fuldført, jvf. Landsskatterettens Meddelelser 1977 nr. 116 samt højesteretsdommen i Ugeskrift for Retsvæsen 1981 pag. 968, der indeholder en forudsætning herom.

Retserhvervelsesprincippet fører således til, at den samlede indtægtsside, der knytter sig til det flerårige arbejde, først kan beskattes i fuldførelsesåret efter statskattelovens § 4. Som en konsekvens heraf antages det, at udgifter, der direkte kan henføres til det igangværende arbejde, først får karakter af at være driftsomkostninger, når arbejdet er færdiggjort. Hermed er den grundlæggende konstruktion klar: Indbetalinger, der har karakter af a contoindbetalinger, passiveres, medens de til projektet direkte henførbare omkostninger, navnlig til arbejds løn, materialer, underentreprenør og lign. udgifter, aktiveres. De økonomiske bevægelser, som arbejdet medfører, løftes på denne måde ud af opgørelsen af den skattepligtige indkomst indtil færdiggørelsesåret. Det samme er tilfældet, såfremt den skattepligtige anvender den fremgangsmåde at indtægtsføre modtagne a contoindbetalinger og fratække de løbende udgifter, når en størrelsesmæssig forskel mellem disse beløb udlignes ved, at differencen indtægtsføres eller udgiftsføres afhængig af, om a contoindtægterne er mindre eller større end de løbende udgifter. Differenceposten posteres herefter som aktiv eller passiv i balancen.

Når det anføres, at det er de direkte til projektet henførbare omkostninger, der skal aktiveres, følger heraf, at de såkaldte indirekte produktionsomkostninger, også kaldes generalomkostninger, kan fratækkes løbende. Det fremhæves dog overalt i litteraturen, at skatteyderen har ret til at vælge at aktivere generalomkostninger, herunder tilsyneladende også den del, der som følge af det regnskabsmæssige registreringssystem i virksomheden faktisk kan henføres til entreprisen. Videre fremhæves det, at man ikke er forpligtet til at anvende samme procentsats fra år til år i beregningen af de indirekte produktionsomkostninger, hvilket følger af Landsskatterettens kendelse, der er offentliggjort i Meddelelser fra Landsskatteretten 1982 nr. 87.

Endvidere fremhæves det, at selv om den ovennævnte opgørelsesmetode tilsigter at udskyde beskatningen af fortjenesten eller fradragsretten for det endelige tab til færdiggørelsesåret, er den skattepligtige dog berettiget til i de enkelte år, som arbejdet strækker sig over, at indtægtsføre en a contofortjeneste med henblik på at fordele den samlede avance på de år, hvor arbejdet er pågået. Af dette udsagn kan formentlig modsætningsvis udledes, at den skattepligtige

Nogle problemer omkring beskatningen af igangværende arbejder

ikke er berettiget til at afgangsføre a contotab, selv om han i et givet år før færdiggørelsesåret er i stand til at dokumentere eller dog i det mindste sandsynliggøre, at entreprisen samlet set vil give et tab.

Det fremhæves overalt, at det én gang valgte princip skal følges uændret år for år, medmindre der opnås tilladelse til principskifte. I ligningsvejledningen for 1999 fremhæves det, at det er Ligningsrådet, der har kompetencen til at tillade principskifte.

Alle forfattere fremhæver også, at renteindtægter af en forudbetalt entreprise-sum under alle omstændigheder skal indtægtsføres løbende og ikke kan passiveres til kontrakten er endeligt afsluttet. Dette fremgår af Landsskatterettens kendelse i Meddelelser 1985 nr. 70. Af dette udsagn kan formentlig udledes, at renteudgifter under alle omstændigheder er fradragsberettigede, uanset at renteudgiften direkte kan henføres til et igangværende arbejde.

Som bekendt gælder der specielle regler for advokater, revisorer og udøvere af tilsvarende liberale erhverv, jvf. TfS cirkulære 1995-20, der indeholder en anvisning fra Ligningsrådet herom. Efter denne anvisning kan disse liberale erhverv for det første følge den ovennævnte fremgangsmåde, der indebærer, at fortjeneste eller tab udskydes til det år, hvor arbejdet er færdiggjort. Alternativet hertil er imidlertid at indtægtsføre a contohonorarer løbende, uanset om der er vundet endelig ret til beløbet eller ej. Til gengæld herfor kan også direkte til et igangværende arbejde henførbare udgifter fradrages løbende.

Af statsskattelovens § 4 følger, at en indtægt skal beskattes, når der er erhvervet endelig ret til den pågældende indtægt. Af § 6 følger, at en udgift kan fratrækkes, når den i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten.

Sammenfatter man de ovennævnte udsagn, der er baserede på reglerne i §§ 4 og 6 i statsskatteloven, når man til, at disse regler indebærer 5 varierende opgørelsesmetoder:

1. Passivering af a contobetalingen, der modsvarer aktivering af direkte sagsomkostninger.
2. Passivering af a contobetalingen, der modsvarer aktivering af direkte sagsomkostninger tillagt en andel af indirekte produktionsomkostninger.
3. Passivering af a contobetalingen, der modsvarer aktivering af direkte omkostninger + tillagt en andel af indirekte produktionsomkostninger samt yderligere en andel af avancen.
4. Passivering af a contobetalingen, der modsvarer aktivering af direkte omkostninger + en andel af avancen.

Ole Bjørn

5. Indtægtsførsel af a contobetalingen i det år, hvor de modtages, der modsvarer fradrag for omkostninger, der er afholdt vedrørende det pågældende arbejde, uanset om de er direkte henførbare hertil.

Man behøver ikke at være specielt kyndig i relation til entreprenørbranchen for at gennemskue, at de ovennævnte valgmuligheder, der dog for det under 5 anførte kun kan anvendes af visse liberale erhverv, kan føre til endog meget store variationer i indkomstoppgørelsen. Specielt kan valget mellem at lade de indirekte produktionsomkostninger indgå i aktiveringen påvirke resultatet voldsomt i det år, hvor man går over til en sådan fremgangsmåde, f. eks. for at fjerne et (ikke længere) fremførselsberettiget underskud. Lignende resultatudjævningsmulighed foreligger i relation til udsagnet om, at de indirekte produktionsomkostninger ikke nødvendigvis skal aktiveres ved samme procentsats fra år til år. Endelig vil overgang til at indtægtsføre a contoavancer kunne indebære en betydelig periodeforskydning.

På den baggrund synes det at være dristig påstand, når det hævdes, at statskattelovens §§ 4 og 6 fører til de nævnte beskatningsregler vedrørende igangværende arbejder, når dette indebærer 5 forskellige opgørelsesmetoder samt tillige indebærer muligheder for principskifte.

I det følgende vil jeg tage nogle enkelte problemer, der knytter sig til den bestående retstilstand, op til nærmere drøftelse.

3. Passivering af eventuelle a contoindbetalinger modsvarer aktivering af sagsomkostninger, der direkte kan henføres til det enkelte igangværende arbejde

Udsagnet om, at en indtægt ved et flerårigt arbejde først skal beskattes i det år, hvor arbejdet i alt væsentligt er udført, synes i dag indiskutabelt at følge af retserhvervelsesprincippet i statsskattelovens § 4. Uanset at den skattepligtige modtager a contobetalingen, må disse vel under normale kontraktmæssige omstændigheder anses for betingede af, at arbejdet fuldføres således, at der først er erhvervet endelig ret til beløbet, når dette er tilfældet.

Om dette altid er tilfældet, er vel tvivlsomt. Formentlig gælder det i visse liberale erhverv, ikke mindst blandt revisorer, at der efter aftale eller kutyme er adgang til løbende at udskrive honorarnotaer, der modsvarer det hidtil udførte arbejde uden, at denne honorarudskrivning i retserhvervelsesmæssig henseende er knyttet til en forudsætning om, at øvrige arbejder tilendebringes. Det spørgsmål skal dog ikke forfølges nærmere, fordi det forudsætter en nærmere analyse af, hvilket aftalegrundlag der faktisk eksisterer i de pågældende brancher,

Nogle problemer omkring beskatningen af igangværende arbejder

herunder også spørgsmålet, om der foreligger egentlige branchekutymer på området.

Når det fremhæves, at retserhvervesprincippet følger af statsskattelovens § 4, er der hertil at sige, at dette princip i dag er knæsat i relation til § 4 i praksis. Der kan dog være grund til at fremhæve, at statsskattelovens § 4 med en på dette punkt uændret ordlyd i hvert fald indtil 1922 blev opfattet på den måde, at indtægter var erhvervede, når de rent faktisk var betalt, altså et kasseprincip.

Derimod synes udsagnet om, at der som modstykke til passiveringen af acontobetalingen skal finde aktivering sted i det mindste af de direkte til det igangværende arbejde henførbare sagsomkostninger, at være af noget mere tvivlsom karakter.

Idet jeg forudskikker, at retsstillingen på mange måder forekommer rimelig, synes resultatet at indebære, at omkostninger, der klart har karakter af driftsomkostninger, ikke er fradragsberettigede i det indkomstår, hvor de utvivlsomt er afholdt, eller som loven udtrykker det anvendt. Modstykket til retserhverves-synspunktet, der nu ligger bag § 4, er retspådragelsessynspunktet, der indebærer, at en udgift er anvendt, når der er opstået en retlig forpligtelse til at udrede udgiften, hvad enten den på opgørelsetidspunktet er betalt, forfalden til betaling eller ej. Normalt antages det ikke, at man af udtrykket anvendt kan udlede et krav om, at udgiften skal have haft relation til den indkomsterhvervelse, som har fundet sted i samme år, hverken således at udgiften har haft indkomstvirkning i det pågældende år, eller at midlerne til dækning af udgifterne skal hidrøre fra årets indkomster, jvf. Engholm Jacobsen m.fl. i Skatteretten I pag. 184.

Det er vel netop kernen i den gældende doktrin, at udgifter til f. eks. arbejds-løn, indkøb af materialer eller underentreprenører, der er indgået i det arbejde, der er udført i året, er både anvendt og afholdt i det pågældende indkomstår. Retspådragelsen er sket ganske uafhængigt af, om der i tilknytning til det flerårige arbejde opstår et tilsvarende retskrav på indtægter på indkomstsiden. Den arbejds-løn, der er udbetalt til de håndværkere, der er ansat i den virksomhed, der udfører det flerårige arbejde, er ubestrideligt afholdt i den hensigt at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, selv om denne indkomst efter forståelsen af § 4 skal periodiseres til et senere indkomstår som følge af retserhvervesprincippet.

Udsagnet om, at udgifter, der knytter sig til et flerårigt arbejde, skal aktiveres, synes således at være i modstrid med al øvrige praksis omkring § 6 og lader sig vel alene forsvare, såfremt man i sammenhængen mellem § 4 og § 6 indbygger et samtidighedskrav, der ikke i øvrigt er gældende, men anses for at være gældende ret netop på det beskatningsområde, der knytter sig til flerårige entrepriser eller arbejder i øvrigt. Udsagnet kan således kun opretholdes, så-

Ole Bjørn

fremt man som følge af et postuleret samtidighedskrav accepterer, at omkostninger, der klart opfylder kriterierne for at være anvendt og afholdt i et givet indkomstår, mister deres driftsomkostningskarakter, fordi de indtægter, som driftsomkostningerne relaterer sig til, først skal beskattes i et senere indkomstår.

Der synes således at kunne sættes et væsentligt spørgsmålstejn ved selve den grundlæggende konstruktion, der ligger bag det overordnede beskatningsprincip i relation til igangværende arbejder.

Man kan hævde, at selve den grundlæggende konstruktion er godkendt ved højesteretsdommen i Ugeskrift for Retsvæsen 1981 pag. 968, hvor Højesteret bemærker følgende: "Som af appellanten anført, følger ligningsmyndighederne den praksis, at indtægter ved flerårige entreprisekontrakter beskattes på grundlag af nettoresultatet af den enkelte entreprise i det år, hvori der kan foretages en opgørelse af overskud eller underskud. Dette opnås gennem aktivering af de investerede beløb og en tilsvarende passivering af a contobetalinger i byggeperioden således, at den endelige opgørelse foretages ved afslutningen af virksomheden. Denne opgørelsesmåde findes stemmende med det almindelige princip, at det afgørende tidspunkt for beskatning af en indtægt er tidspunktet for den endelige erhvervelse af retten hertil." Man skal imidlertid holde sig for øje, at spørgsmålet om adgangen til at fratække driftsomkostninger i det år, hvori de var afholdt uden aktivering som følge af, at byggeperioden strakte sig over flere år, overhovedet ikke var til bedømmelse i sagen, fordi skatteyderen selv havde anvendt denne fremgangsmåde. Sagen drejede sig alene om, hvorvidt 2 omfattende seriebebyggelser skulle anses for færdiggjorte, når hele bebyggelsen var afsluttet, eller der skulle ske beskatning af en anslået fortjeneste for hvert enkelt hus i det år, hvor netop dette hus var færdiggjort.

Efter min opfattelse kan der ikke på den baggrund etableres sikre konklusioner om, hvad Højesterets stilling i givet fald vil være til spørgsmålet.

Synspunktet, der ligger bag den valgte beskatningsmåde, minder i virkeligheden om en avanceopgørelse, hvor samtlige indtægter og udgifter udskydes til beskatning til det tidspunkt, hvor avancen realiseres. Betragtningen er imidlertid ikke træffende, fordi problemet knytter sig til flerårige arbejder for fremmed, men ikke for egen regning, hvad avancebetragtningen i givet fald vil forudsætte.

En anden begrundelse, man kan give for at kræve, at afholdte omkostninger aktiveres til det år, hvor virksomheden eller arbejdet i øvrigt er færdiggjort, kan være, at man forestiller sig, at de afholdte omkostninger skaber et aktiv, der modsvarer de afholdte udgifter. Betragtningen må i givet fald videre være den, at dette aktiv indirekte er indkomstskattepligtigt ved, at de skal modregnes i de omkostninger, der er afholdt, og som modsvarer aktivet. Også en sådan betragtning kan gøres til genstand for kritik. Om de afholdte omkostninger overhovedet skaber et aktiv, vil typisk være knyttet til den forudsætning, at virksomheden

Nogle problemer omkring beskatningen af igangværende arbejder

fuldføres og derved udløser det endelige krav på betalingen hos den tredjemand, for hvem arbejdet udføres. Om dette krav består, viser sig i færdiggørelsesåret, fordi beskatningen ikke kan finde sted før. Realiteten i konstruktionen er altså, at man betragter omkostninger, der er endeligt og definitivt afholdt, og som er eller skal udredes uafhængigt af resultatet på indkomstsiden i færdiggørelsesåret som en modpostering til en af færdiggørelsen betinget fordring mod tredjemand. Indirekte beskatter man altså indtægten, førend den er erhvervet.

Der synes i realiteten at mangle hjemmel til en sådan betragtning.

4. Aktivering resp. ikke aktivering af indirekte produktionsomkostninger

Som nævnt ovenfor består der valgfrihed i relation til spørgsmålet om aktivering af indirekte produktionsomkostninger, men det en gang valgte princip skal fastholdes, medmindre man opnår tilladelse til noget andet, jvf. herom nedenfor. Man er dog ikke forpligtet til at anvende samme procentsats fra år til år ved beregningen af de indirekte produktionsomkostninger, jvf. Landsskatterettens Meddelelser 1982 nr. 87.

Man må gå ud fra, at denne valgfrihed er begrundet i rent praktiske forhold. Valgfriheden beror grundlæggende på vanskelighederne ved at henføre de indirekte produktionsomkostninger til det enkelte igangværende arbejde, herunder hvor stor en del af de indirekte produktionsomkostninger der er afholdt på grundlag af arbejder, der er både er påbegyndte og færdiggjorte i indkomståret. Accepterer man disse praktiske vanskeligheder som begrundelse for ikke at stille krav om medtagelse af de indirekte produktionsomkostninger i aktiveringen, hvilket altså indebærer, at de er fuldt fradragsberettigede i det år, hvori de er afholdt, synes resultatet efter min opfattelse ikke at burde være en valgfrihed, men et forbud mod overhovedet at aktivere indirekte produktionsomkostninger.

Når man har valgt at give mulighed for at aktivere indirekte produktionsomkostninger, medfører det uundgåeligt, at man indfører et efter omstændighederne betydeligt skønselement i indkomstopgørelsen, hvilket netop belyses af den ovenfor nævnte landsskatteretskendelse, hvor et amtsligningsråd havde indtaget det standpunkt, at tillægget for indirekte produktionsomkostninger skulle være samme procent i et senere år af de direkte omkostninger, som det havde været året før. Som nævnt fik skatteyderen medhold, idet Landsskatteretten fandt, at det i praksis opstillede krav om, at det en gang valgte princip ved opgørelsen af igangværende arbejder skal anvendes uændret fra år til år, ikke indebar, at tillægget for indirekte produktionsomkostninger også skulle beregnes på grundlag af en uændret procentsats fra år til år, ligesom retten ikke fandt tilstrække-

Ole Bjørn

ligt grundlag for at antage, at selskabet havde anvendt ukorrekte beregningsmetoder ved opgørelsen af de igangværende arbejder. Af det korte referat af sagen fremgår det, at virksomheden havde valgt at fastsætte tillægget for indirekte produktionsomkostninger på grund af en individuel vurdering af de enkelte arbejder. Hvori denne individuelle vurdering nærmere bestod, fremgår ikke af sagen. At en individuel vurdering uundgåeligt må medføre en ikke ubetydelig skønsmæssig virksomhed fra selskabets side, synes evident.

Reelt er der tale om, at valget mellem at aktivere indirekte produktionsomkostninger eller ej i princippet træffes en gang for alle, men den bagved liggende realitet er, at de skøn, der foretages ved bestemmelsen af, hvor stort tillægget for indirekte produktionsomkostninger er, kan variere fra år til år. Der synes således at være tale om en ikke uvæsentlig udhuling af kravet om uændret principanvendelse. Det synes også utvetydigt at fremgå af regnskabsvejledning nr. 6, der omhandler den regnskabsmæssige behandling af entreprisekontrakter i årsregnskabet for den udførende virksomhed. Regnskabsvejledningen fra FSR er en uddybning af årsregnskabslovens bestemmelser om igangværende arbejder for fremmed regning og de generelle principper om værdiansættelse og periodisering.

Af vejledningen fremgår det, at virksomheden kan vælge at anvende faktureringskriteriet, som er det indtægtskriterium, iflg. hvilket indtægter og omkostninger medtages i resultatopgørelsen, når arbejdet er afsluttet og effektueret eller i al væsentlighed afsluttet. Det svarer med andre ord til den skatteretlige hovedregel.

Virksomheden kan imidlertid også anvende det såkaldte produktionskriterium, iflg. hvilket indtægter og omkostninger medtages i resultatopgørelsen i takt med, at arbejdet bliver udført. Hvor dette kriterium anvendes, værdiansættes det igangværende arbejde i balancen til den opgjorte salgsværdi af den udførte andel af arbejdet. Hvor produktionskriteriet anvendes, skal entrepriseforløbet være planlagt på forhånd, og virksomhedens registreringssystem skal kunne sikre, at den udførte andel af arbejdet samt skønnet over arbejdets færdiggørelse løbende kan fastsættes med rimelig sikkerhed. Anvendes produktionskriteriet, vil dette indebære, at der under hensyn til færdiggørelsesgraden også skal skønnes over værdien af de indirekte produktionsomkostninger. Færdiggørelsesgraden kan efter vejledningens pkt. 20 bestemmes på en af følgende måder:

1. Ved en vurdering af stedet for det udførte arbejde.
2. Som forholdet mellem omkostninger afholdt til dato og de totale kalkulerede omkostninger for arbejdet.

Nogle problemer omkring beskatningen af igangværende arbejder

3. Som forholdet mellem indsatte ressourcer til dato og de totale kalkulerede ressourcer for arbejdet.
4. Ved afslutningen af delaktiviteter, som den samlede kontrakt kan opdeles i, og
5. Ved en kombination af de forannævnte metoder.

Realiteten i den skatteretlige behandling er formentlig den, at hvis en virksomhed anvender produktionskriteriet, vil dette blive godkendt skattemæssigt som udtryk for, at det valgte princip følges uændret fra år til år, uanset at der – som det udtrykkeligt fremgår af vejledningen – kan være betydelige skønsmæssige elementer i opgørelsesmetoden, og hvor man vel næppe skal undervurdere betydningen af, at det for den revisor, der skal revidere regnskabet, er nok så afgørende, at han er i stand til at danne sig en begrundet overbevisning om, at de igangværende arbejder ikke er værdiansat til et for højt beløb. Om vurderingsmetoden reelt indebærer en meget forsigtig vurdering, vil han næppe reagere over for, medmindre forholdet er så groft, at regnskabet ikke kan siges at give et retvisende billede.

Det synes således åbenbart, at der er grundlag for at foretage en nærmere vurdering af, om den nævnte valgfrihed overhovedet bør bestå. Skal dette være tilfældet, synes det lige så evident, at der er behov for at opstille nærmere retningslinier for, på hvilken måde de indirekte produktionsomkostninger skattemæssigt skal indgå i opgørelsen, samt at oplysningspligten herom udvides, f.eks. ved fastsættelse af regler i mindstekravsbekendtgørelsen herom.

5. Muligheden for at medtage a contoavancer

Som nævnt ovenfor kan virksomheden – hvad enten den har valgt at aktivere indirekte produktionsomkostninger eller ej – yderligere vælge, om man vil medtage a contoavancer i det eller de indkomstår, hvor arbejdet for fremmed regning pågår.

Det synes ikke at fremgå hverken af litteratur eller praksis, ud fra hvilke kriterier og vurderinger man kan indtægtsføre a contoavancer ud over, at har man valgt dette, skal man fortsætte med det. Der synes overhovedet ikke at være tale om nogen retlig normering af den utvivlsomme skønsmæssige virksomhed, der knytter sig til at vurdere, om der overhovedet vil være nogen fortjeneste ved arbejdet, hvor stor den i givet fald vil være, samt hvilken færdiggørelsesgrad arbejdet har på det tidspunkt, hvor indkomståret udløber.

Det synes overhovedet tvivlsomt, om skattemyndighederne kan forlange, at de underliggende vurderingskriterier anvendes uændrede fra år til år, og om

Ole Bjørn

færdiggørelsesgraden i forhold til den samlede kalkulerede fortjeneste overhovedet er pligtmæssige elementer i skønnet.

Hvis man tillader, at man ved flerårige arbejder indtægtsfører a contoavancer, synes det rimeligt, såfremt man også tillader fradrag for a contotab under forudsætning af, at det med rimelig sandsynlighed må antages, at et samlet tab må konstateres i færdiggørelsesåret. De bevismæssige forudsætninger herfor kan meget vel være til stede. For det første vil mange virksomheder i dag have en intern økonomistyring, der muliggør relativt eksakte beregninger over, hvilke yderligere omkostninger det er nødvendigt at afholde for at færdiggøre kontrakten. Navnlig kan det også være tilfældet, hvor færdiggørelsestidspunktet ligger umiddelbart eller kort tid efter indkomstårets udløb således, at eventuelle skøn kan minimeres eller måske reelt ikke foreligger.

Intet i den foreliggende praksis synes imidlertid at tyde på, at der også er mulighed for at fratække a contotab. Mig bekendt har Ligningsrådet for år tilbage i forbindelse med større brobygningsarbejder afstået en anmodning om tilladelse til at fratække a contotab. Begrundelsen herfor er mig ikke bekendt.

6. Særreglerne for liberale erhverv m.v.

Er det korrekt, at konkret henførbare udgifter, der relaterer sig til et flerårigt arbejde, skal aktiveres, synes det hjemmelmæssigt at være tvivlsomt, når myndighederne hævder, at dette slet ikke gælder for nogle liberale erhverv, medens der for andre liberale erhverv, jvf. TfS-cir. 9520, gives mulighed for, at de kan undlade en sådan aktivering, når de som modstykke hertil indtægtsfører de a contohonorarer, der er modtaget, hvad enten dette er udtryk for, at der er erhvervet endelig ret til beløbet eller ej, jvf. TfS 1999 nr. 253.

Der synes ikke at være spor i statsskattelovens § 6 af, at nogle udgifter, der vedrører flerårige kontraktsforhold, for visse erhverv har karakter af driftsomkostninger, medens de for andre erhverv kræves aktiverede, medens de endelig for visse erhverv tillades fradraget, dog betinget af, at man indtægtsfører visse indtægter, som i øvrigt for andre ikke er indkomstskattepligtige.

7. Tilladelse til principskifte

Af ligningsvejledningen 1999, afsnit E.B.2.6.2 fremgår det, at der efter ansøgning tillades principskifte, når det skønnes rimeligt under hensyntagen til virksomhedernes forhold. Det fremgår endvidere, at ansøgning om principskifte

Nogle problemer omkring beskatningen af igangværende arbejder

indsendes til den kommunale skattemyndighed, der videresender sagen via told- og skatteregionen til Ligningsrådet, der har kompetencen.

Jeg skal bestemt ikke bestride, at der kan være rimelige behov for at tillade principskifte, men også her kan man rejse det hjemmelsmæssige spørgsmål, hvoraf det fremgår, at ligningsmyndighederne har en sådan kompetence, ligesom man kan problematisere, hvoraf det fremgår, at det er Ligningsrådet, der er i besiddelse af kompetencen. Der synes at have hersket reel usikkerhed herom, idet fremstillingen i ligningsvejledningen ikke har været uændret over årene.

Specielt synes det at kunne problematiseres, om det kræver særlig tilladelse at vende tilbage til det, som hævdes at være lovens hovedregel, nemlig at alle direkte omkostninger aktiveres som modstykke til, at a contoindbetalinger passiveres. Det må i hvert fald forudsætte, at andre opgørelsesmetoder, der hidtil har været anvendt, anses for lovlig anvendelse af statsskattelovens perioderegler.

Dispensationsbeføjelsen er vel reelt et udslag af, at man tidligere antog, at ligningsmyndighederne havde en ikke nærmere lovnormeret dispensationsadgang, der kunne udøves ud fra et konkret rimelighedsskøn. Den større og større fokusering i disse år på hjemmelsproblematikken synes at problematisere dette standpunkt.

8. Afsluttende bemærkninger

Som nævnt i indledningen synes Aage Michelsen, at polycentrien er for omfattende på det skatteretlige område. Selv om jeg som nævnt er enig heri, tror jeg, det har været værd at omtale en række problemer, der knytter sig til et centralt erhvervsskatteretligt område, hvor den manglende overordnede lovmæssige regulering medfører, at området mere synes præget af tilfældighed end af rationalitet, og hvor retsudviklingen har medført, at der til de opnåede resultater kan stilles ikke uvæsentlige hjemmelsmæssige spørgsmål, ligesom friere hensigtsmæssigheds- og rimelighedsbetragtninger synes at tale for, at retsområdet underkastes mere indgående overvejelser.

Selv om det er kættersk tale i et festskrift til min mangeårige kollega og ven, der nu i heldigvis god form runder de 60, vil jeg alligevel tillade mig at mene, at lidt mere retspolycentri i relation til beskatningen af igangværende arbejder var et gode.

Aktionærerbeskatning ved kapitalnedskrivning Forankring i civilretten

Af advokat Tommy V. Christiansen

Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen

1. Indledning

Det antages almindeligvis, at civilretten er normerende for skatteretten. Dog kan fiskale hensyn begrunde en bedømmelse, der forudsætter, at skatteretten går sine egne eller helt ubetrådte veje. Eksempelvis kan manglende lovgivning på et givet område medføre, at skatteretten selv må opstille sit begrebsapparat, hvilket professor Aage Michelsen påpegede allerede i midten af 1970'erne.¹

Undertiden udvikler der sig en skatteretlig praksis, der savner rod i den underliggende civilret, og som i og for sig ikke skyldes fiskale hensyn, men udelukkende synes at skulle henføres til manglende overvejelser omkring synkroniseringen af civilretten og skatteretten. Eksempelvis kan nævnes, at det daværende Statskattedirektorat i starten af 1980'erne var inde på en tanke om, at en kapitalforhøjelse kombineret med en samtidig nedskrivning af aktiekapitalen skulle sidestilles med en akkord.²

1. Revision & Regnskabsvæsen 1974.242. Se endvidere E. Polack, Skatterettens kilder, Revision & Regnskabsvæsen 1975 s.134 ff samt Aage Michelsen, En replik vedrørende spørgsmålet om skatterettens kilder, Revision & Regnskabsvæsen 1975, s.142 ff.
2. Den påtænkte markante ændring af beskatningsgrundlaget var ikke baseret på en lovændring og blev da også frafaldet efter en kraftig kritik fra blandt andet Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. Jf. Tommy V. Christiansen, Beskatning ved rekonstruktion, Revision & Regnskabsvæsen 1991, nr. 12, s. 26 ff. Nyere domspraksis har da også vist, at en i visse henseender vilkårlig udvidelse af akkordbegrebet ikke vinder gehør hos domstolene. Se senest Skatteministeriets kommentar af 22/2 2000, 11 1998-531-0018, ref. i TFS 2000 nr. 240 til blandt andet dommen TFS 1999.217.

Tommy V. Christiansen

Mere vidtgående er tilfælde, hvor der udvikles en skatteretlig praksis, der er baseret på en misforståelse af de underliggende, civilretlige regler. Igen kan eksempelvis nævnes hele problemstillingen omkring beskatning ved akkord, hvor en lang række elementer i beskatningen gennem tiden er baseret på forkerte forudsætninger vedrørende de civilretlige forhold.³

Rene fiskale hensyn fører undertiden frem til, at der opstilles en skatteretlig norm uden noget fundament i civilretten. Som eksempel herpå kan nævnes hele problemkomplekset vedrørende fikserede renter, der fandt sin afslutning med dommen refereret i TFS 1996.642 H.

Omvendt ses det dog undertiden, at en given lovfæstet beskatning giver uoverskuelige problemer, hvorfor beskatning undlades trods et klart grundlag herfor. Eksempelvis kan peges på praksis om afståelse af tegningsretter.⁴

De skatteretlige konsekvenser som følge af nedsættelse af selskabskapitalen i aktie- eller anpartsselskaber er ét af de områder, hvor der fortsat ikke er

3. Helt frem til starten af 1980'erne blev det således krævet, at når der var udarbejdet en akkordstatus, skulle der ske nedskrivning af aktiverne til de i akkordstatus fastsatte værdier, uagtet akkordstatus som bekendt ikke er andet og mere end en intern registrering af aktiverne med henblik på fremsættelse af et akkordtilbud. Videre kan nævnes nuværende administrativ praksis omkring akkordbegrebet, der tilsyneladende er løsrevet fra det civilretlige akkordbegreb både i henseende til mængden af kreditorer, der deltager i ordningen, samt i henseende til den retlige subsumtion i relation til kursgevinstlovens § 24.
4. Skattemyndighederne har i en lang årrække anlagt det synspunkt, at såfremt der skete nyttegning af aktier til markedskurs, skete dette i henhold til erhvervede tegningsretter. Dette uanset om nyttegningen skete til favørkurs eller markedskurs. Dette indebærer, dels at de nyttegnede aktier som udgangspunkt ansås anskaffet på samme tid som moderaktien, dels at der skulle ske beskatning af de hidtidige aktionærer ved nyttegning af nye aktionærer. Dette synspunkt blev forladt – uden nogen lovændring – i starten af 1980'erne. Senere drog skattemyndighederne den konsekvens af nævnte nye praksis, at nyttegnede aktier tegnet til markedskurs var erhvervet på tegningstidspunktet – og ikke på tidspunktet for erhvervelse af moderaktien. Dette tilsidesatte Højesteret i dommen TFS 1996.654 H. Hvad der gør denne dom særlig interessant i nærværende sammenhæng, er, at skattemyndighederne under sagen gjorde gældende, at såfremt Højesteret nåede frem til, at nyttegning til markedskurs skete i henhold til tegningsretter – altså hvis skatteyderen fik medhold, for så vidt angår anskaffelsestidspunktet – måtte dette indebære, at der skulle ske beskatning af hidtidige aktionærer for afståelse af tegningsretter, også når nye aktionærer tegnede aktier i selskabet til markedskurs, herunder eksempelvis ved en børsintroduktion. Højesteret gav som bekendt skatteyderen medhold vedrørende anskaffelsestidspunktet. Konsekvensen af dommen er følgelig, at der skulle ske beskatning af hidtidige aktionærer i tilfælde, hvor der var sket kapitaludvidelse til markedskurs. Men en sådan beskatning blev de facto ikke gennemført – måske ud fra ”praktiske overvejelser”. Se hertil Tommy V. Christiansen, Anskaffelsestidspunktet i henhold til tegningsretter, TFS 1994.141 ff. Kort tid efter dommen blev loven ændret, således at ovennævnte praksisændring blev lovfæstet.

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

etableret klarhed, og hvor retsstillingen gennem tiden synes at være baseret på en manglende synkronisering med eller forankring i de underliggende civilretlige regler, henholdsvis baseret på praktiske overvejelser uden fornøden hjemmel. Dette er genstanden for det følgende.

2. De selskabsretlige regler

Nedsættelse af selskabskapitalen er for aktieselskaber reguleret i aktieselskabslovens kap. 7, jf. ASL §§ 44 a og 46 (ApSL §§ 46 og 47).

Disse regler angiver udtømmende de formål, som nedsættelsesbeløbet kan anvendes til. Ifølge aktieselskabslovens § 44 a (ApSL § 46) kan nedsættelse af aktiekapitalen ske med henblik på udbetaling til aktionærerne, til dækning af et underskud eller til henlæggelse til en særlig fond, der kun kan anvendes efter beslutning af generalforsamlingen.

Nedsættelse af selskabskapitalen med henblik på udbetaling til aktionærerne kan besluttes af generalforsamlingen og forudsætter, at minoritetsreglerne ikke krænkes, herunder at aktionærernes indbyrdes retsstilling ikke forrykkes. En kapitalnedsættelse, hvor alle aktionærers aktiebeholdning reduceres lige meget, benævnes i skatteretten traditionelt en lige kapitalnedsættelse.

Selskabskapitalen kan endvidere nedsættes på den måde, at enkelte aktionærers aktiebeholdning nedskrives. En såkaldt skæv kapitalnedsættelse, hvor alene nogle aktionærers aktier nedskrives, vil i almindelighed være i strid med den selskabsretlige lighedsgrundsætning, jf. ASL § 79. Dette gælder, hvad enten der er tale om nedskrivning til dækning af underskud, eller nedskrivningen medfører en udbetaling.⁵ I praksis vil hel eller delvis afvikling af enkelte aktionærers aktiebesiddelse i unoterede selskaber være baseret på en enstemmig beslutning, hvorfor nævnte problemstilling sjældent forekommer. Ved en skæv kapitalnedsættelse vil der kunne være tale om annullation af den pågældende aktionærs samlede aktiebeholdning eller en del af denne. Ved nedskrivning af en del af en aktionærs beholdning er der selskabsretligt intet til hinder for, at nedskrivningen ikke sker i form af annullation af enkelte aktier, men at den pågældende aktionærs aktiers pålydende værdi nedskrives delvist.

Nedsættelse af aktiekapitalen til dækning af underskud har til formål at nedbringe den nominelle aktiekapital eller anpartskapital til et beløb, der svarer til selskabets egenkapital. En sådan nedskrivning forudsætter, at den nominelle aktie- eller anpartskapital efter nedskrivningen mindst svarer til den lovpligtige

5. Undtaget herfra er dog indløsningsretten som nævnt i ASL § 20 b om retten for en aktionær med en ejerandel på over ni tiendedele til at indløse øvrige aktionærer.

Tommy V. Christiansen

minimumskapital. I praksis ses det ofte, at en rekonstruktion gennemføres enten ved en ren kapitalnedsættelse som omtalt foran, eller ved en kapitalnedsættelse kombineret med nytægning af aktiekapital. Rækkefølgen bør selvsagt være således, at nytægningen sker forud for nedskrivningen, såfremt nedskrivningen kolliderer med den lovpligtige minimumskapital. Ofte gennemføres rekonstruktionen i praksis således, at nedskrivningen sker betinget af en samtidig kapitalforhøjelse. Der udstedes i så fald alene aktier i det omfang, den nominelle nytægning overstiger nedskrivningen, medmindre nytægningen sker i et andet forhold end den hidtidige aktiebesiddelse

Kapitalnedsættelse kan videre ske på grundlag af vedtægtsbestemmelser om amortisation, d.v.s. indløsning af aktier, jf. ASL § 47. Ved amortisation skal der, ligesom ved andre kapitalnedsættelser, efterfølgende være dækning for aktiekapitalen og eventuelle bundne reserver. Indløsning sker selskabsretligt i form af en kapitalnedsættelse.

Undertiden vil der være tale om nedskrivning af et selskabs egne aktier. Et fænomen, der i slutningen af 1990'erne især er set inden for bankverdenen. Her erhverver selskabet egne aktier, der efterfølgende nedskrives. I ASL § 48 er bestemt, at et aktieselskab ikke mod vederlag må erhverve egne aktier, hvis pålydende værdi af selskabets og dets datterselskabers samlede beholdning af aktier i selskabet som følge af erhvervelsen vil overstige 10 pct. af aktiekapitalen. Undtagelse er dog gjort i ASL § 48 b, blandt andet når formålet er en kapitalnedsættelse.

For anpartsselskaber er der i ApSL § 51 forbud mod selskabets erhvervelse af egne anparter mod vederlag. Enkelte forfattere antager, at forbuddet mod anpartsselskabers erhvervelse af egne anparter formentlig ikke gælder, hvis formålet er opkøb med henblik på en kapitalnedsættelse.⁶

3. Den skatteretlige systematik

Den skatteretlige systematik er lovgivningsmæssigt bygget op om en sontring mellem på den ene side udlodningsbeskatning omfattet af ligningslovens § 16 A og på den anden side aktieavancebeskatning omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

Aktieavancebeskatningsloven omfatter aktieafståelse, mens ligningslovens § 16 A omfatter alt, hvad der modtages fra selskabet, herunder udlodning i forbindelse med kapitalnedsættelse. Undtagelsen er dog likvidationsprovenu,

6. Således Poul Krüger Andersen, *Aktie- og Anpartsselskabsret*, 5. udgave, s.186.

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

der ligeledes beskattes efter aktieavancebeskatningsloven, når der er tale om udlodning i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

En mellemgruppe er et egentligt aktiesalg til det udstedende selskab. Der er her tale om et salg, men salgssummen behandles som udbytte, jf. ligningslovens § 16 B.

Den skatteretlige sondring følger ikke den selskabsretlige. I skatteretten sondres således ikke mellem forskellige former for nedskrivning af selskabskapitalen. Efter administrativ praksis er det endvidere uden betydning i henseende til den retlige subsumtion, hvorvidt der rent faktisk sker udlodning i tilknytning til nedskrivningen, eller om kapitalnedsættelsen alene har til formål at dække et underskud.

Historisk set har udlodningsbeskatningen været markant mere byrdefuld end aktieavancebeskatningen, og lovgiver har stedse søgt at beskytte området for udlodningsbeskatning. Konsekvensen heraf er, at ligningslovens § 16 A har fået en formulering, der giver bestemmelsen et meget bredt anvendelsesområde. Ligningslovens § 16 A angiver, at til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer eller andelshavere, med undtagelse af friaktier og friandele samt udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses. Udlodning, der finder sted som led i en kapitalnedsættelse, er utvivlsomt omfattet af bestemmelsen, jf. herved stk. 2 forudsætningsvis. Baggrunden for nedskrivningen er uden betydning. Bestemmelsen omfatter således såvel en aftalt kapitalnedsættelse som led i en aktionærs udtræden, som en kapitalnedsættelse som konsekvens af vedtægtsbestemmelser om amortisation, hvor aktierne annulleres. Noget andet og i nærværende sammenhæng uden betydning er, at aktionærerne i en række tilfælde kan opnå dispensation efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, og blive beskattet efter aktieavancebeskatningsloven.

Ligningslovens § 16 A tager efter sin ordlyd alene stilling til, hvorledes formueværdier, der overføres fra selskabet til aktionæren, skal behandles skatteretligt. Bestemmelsen omhandler altså formueoverførslen som sådan, uanset på hvilket grundlag dette sker.⁷ Det er altså uden betydning, hvorvidt der er tale om ordinær udbytteudlodning eller udbetaling i tilknytning til kapitalnedsættelsen. På et ikke helt utvivlsomt grundlag antages det endvidere administrativt, at ligningslovens § 16 A tillige omfatter annullation af aktier i tilfælde, hvor der intet udloddes. Dette uanset ligningslovens § 16 A, som allerede

7. Med l 237 af 29. marts 2000, er sondringen mellem udbytte og lønaccessorium tildels elimineret for så vidt angår de dér nævnte goder. Her vil *beskatningsformen* afhænge af grundlaget for udbyttet.

Tommy V. Christiansen

nævnt, alene tager stilling til, hvorledes en given udlodning rent faktisk skal behandles.⁸

Ligningslovens § 16 B omfatter salg af aktier til det udstedende selskab. Bestemmelsen omfatter såvel salg med henblik på en kapitalnedsættelse som salg med henblik på selskabets erhvervelse af en post egne aktier, eksempelvis med henblik på videresalg.⁹ Bestemmelsen sonderer således ikke mellem givne efterfølgende dispositioner.

Ligningslovens § 16 B blev indført med det formål at hindre, at udlodning blev iklædt formen af aktiesalg ved en transaktion, hvor selskabet udstedte fondsaktier, som aktionærer efterfølgende solgte tilbage til det udstedende selskab. I modsætning til ligningslovens § 16 A forudsætter ligningslovens § 16 B således efter sin ordlyd *afståelse* af en post aktier eller anparter. Bestemmelsen rummer således ikke en kapitalnedsættelse med dertil knyttet annullation af aktier.

Selve salgsdispositionen med selskabet som køber er det afgørende element for at dispositionen falder ind under ligningslovens § 16 B. En eventuel efterfølgende kapitalnedsættelse med deraf følgende annullation af aktier fra selskabets side af disse egne aktier vedrører ikke den sælgende aktionær. Selskabets disposition vil være omfattet af ligningslovens § 16 A, idet der her er tale om annullation af selskabets egne aktier.

Man kan rejse det spørgsmål, hvorvidt et salg til det udstedende selskab kan rummes af ligningslovens § 16 A, uanset at dispositionen tillige er omfattet af ligningslovens § 16 B. Til støtte for dette synspunkt kan anføres, at ligningslovens § 16 A er vidtfavnende, og at selv a conto likvidationsprovenu er omfattet af denne bestemmelse.

Motiverne til ligningslovens § 16 B viser imidlertid klart, at ligningslovens § 16 A ikke kan rumme et salg til det udstedende selskab.

I en lang periode efter vedtagelse af statsskatteoven i 1903 var gevinst ved aktiesalg skattefri, når bortses fra næring og spekulation. Udbytte var derimod skattepligtigt. Salg af aktier til det udstedende selskab udløste ingen særlig beskatning, men blev beskattet efter de forannævnte regler om aktiesalg. Salgssummen var således som udgangspunkt skattefri. Udstedte selskabet imidlertid fondsaktier, blev disse sidestillet med udbytte. En trafik, hvorefter selskabet udstedte fondsaktier efterfulgt af aktionærens tilbagesalg af aktier til det udste-

8. Se dog virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4 henholdsvis fusionsskatteovens § 15 d, stk. 1, efter hvilke bestemmelser skal medtages en negativ anskaffelsessum, hvilket beløb strengt taget ikke kan siges at være modtaget.

9. Undtaget er dog salg omfattet af selskabsskatteovens § 31, stk. 2, der omhandler visse medarbejderordninger.

dende selskab, blev således hindret af reglen om, at fondsaktier blev behandlet som udbytte.

I 1961 blev reglerne ændret,¹⁰ således, at erhvervelse af fondsaktier ikke længere udløste beskatning. Betragtningen var den naturlige, at en opdeling af selskabskapitalen ved udstedelse af fondsaktier ikke tilførte aktionæren nogen værdier fra selskabet. Man blev imidlertid under lovforslagets behandling opmærksom på, at dette åbnede mulighed for førnævnte trafik med selskabets udstedelse af skattefri fondsaktier med efterfølgende salg af aktier til det udstedende selskab med lav beskatning. For at imødegå sådanne dispositioner vedtog folkettingen ligningslovens § 16 B, hvorefter salgssummer hidrørende fra det udstedende selskab udlodningsbeskattes.

Såfremt lovgiver havde fundet, at der var grundlag for udlodningsbeskatning ved salg af aktier til det udstedende selskab i medfør af ligningslovens § 16 A, var indførelse af ligningslovens § 16 B overflødig. Og det kan følgelig ikke antages, at ligningslovens § 16 A omfatter afståelse af aktier til det udstedende selskab.

3.1 Administrativ praksis

I administrativ praksis opereres med en ganske anden sontring i henseende til afgrænsning af områderne for ligningslovens § 16 A og ligningslovens § 16 B. Der er her tale om et eksempel på forkert retlig subsumtion.

I tilfælde, hvor der er flere aktionærer, og én enkelt aktionærs aktiebeholdning afvikles, hvad enten der er tale om salg til det udstedende selskab med efterfølgende kapitalnedsættelse, eller om en kapitalnedsættelse med annullation af den pågældende aktionærs aktiebeholdning til følge, anses forholdet for omfattet af ligningslovens § 16 B, selv om denne bestemmelse kun taler om "afståelse" til det udstedende selskab.

Er der omvendt tale om delvis afvikling af én *ene*aktionærs aktiebeholdning, antages dette i administrativ praksis at være omfattet af ligningslovens § 16 A, hvad enten der er tale om en kapitalnedsættelse eller salg til det udstedende selskab. Det samme gælder, såfremt der er tale om flere aktionærer, der afvikler deres aktiebesiddelse i lige forhold, eksempelvis derved, at de alle afstår aktier til det udstedende selskab, hvad enten selskabet herefter annullerer aktierne eller videreoverdrager disse.

10. Lov nr. 160 af 31. maj 1961

Tommy V. Christiansen

En såkaldt "skæv" kapitalnedsættelse anses således for omfattet af ligningslovens § 16 B, mens en "lige kapitalnedsættelse" anses for omfattet af ligningslovens § 16 A.¹¹

Som konsekvens heraf opstilles efter administrativ praksis forskellige krav for dispensation efter ligningslovens § 16 A henholdsvis efter ligningslovens § 16 B.

En blot og bar nedskrivning af en given aktiepost er utvivlsomt omfattet af ligningslovens § 16 A. Dette gælder, uanset om nedskrivningen sker i lige forhold eller de annullerede aktier tilhører én blandt flere aktionærer. Men i sidstnævnte tilfælde vil forholdet, som allerede nævnt, efter fast administrativ praksis anses for at være omfattet af ligningslovens § 16 B.

Er der omvendt tale om én aktionær, der ejer samtlige aktier i selskabet, og sælger denne aktionær aktier tilbage til det udstedende selskab, ville denne disposition givetvis være omfattet af ligningslovens § 16 B. Men skattemyndighederne antager, som nævnt, desuagtet, at forholdet er omfattet af ligningslovens § 16 A.

Nu kan det naturligvis anføres, at såfremt spørgsmålet alene drejer sig om, hvorvidt aktionæren skal udlodningsbeskattes eller beskattes efter aktieavancebeskatningsloven, er det uden betydning, om dette begrundes med den ene eller anden bestemmelse. Blot det skattemæssige slutresultat er korrekt.

Det kan imidlertid i flere henseende have skattemæssig betydning, hvorvidt dispositionen er omfattet af ligningslovens § 16 A eller ligningslovens § 16 B: Eksempelvis kan nævnes, at det i en periode efter 1987 har spillet en rolle blandt andet i henseende til subjektiv skattepligt i relation til udbyttebeskatning, hvorvidt forholdet var omfattet af ligningslovens § 16 A eller ligningslovens § 16 B.¹² Som det nærmere fremgår af det nedennævnte, har sondringen endvidere i perioder haft betydning for avanceopgørelsen for en eventuel restbehold-

11. Jf. i det hele Tommy V. Christiansen, Nogle betragtninger vedrørende ligningslovens § 16 B, stk. 1, FSR's Årsskrift 1991. Den administrative praksis er omtalt i Lovforslag 87 1998/99 (L 166 af 24. marts 1999), om beskatning ved død m. v. Der var her fremsat forslag om en objektivisering af ligningslovens § 16 A og ligningslovens § 16 B. Om eksempelvis ligningslovens § 16 A anføres det i motiverne om dispensationspraksis, at "Det er en forudsætning for dispensation, at nedskrivningen berører aktionærene lige meget, således at deres aktionærmæssige indflydelse på selskabet ikke forrykkes." Uanset disse motivudtalelser er det givet, at en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Danmark, og hvor der ikke eksisterer særlige forhold, og som afvikler sin aktiebesiddelse, vil kunne opnå dispensation, uanset om dette sker i tilknytning til en indløsning eller et salg til det udstedende selskab. Men dispensationen vil givetvis blive indrømmet efter ligningslovens § 16 B, uanset afviklingen sker i form af en indløsning.

12. Jf. i det hele Tommy V. Christiansen, Nogle betragtninger vedrørende ligningslovens § 16 B, stk. 1, FSR's Årsskrift 1991.

ning. Ligeledes kan peges på kildeskattelovens § 65 om pligt til at indeholde udbytteskat, jf. nedenfor.

Denne åbenbart forkerte retsanvendelse har voldt mange problemer for rådgivere. Konsekvensen af denne forkerte retsanvendelse medfører, at i tilfælde, hvor der søges dispensation med henblik på at blive beskattet efter aktieavancebeskatningsloven, søges der, og indrømmes der dispensation efter forkerte regler.

Således som reglerne praktiseres, indrømmes der i et ganske betydeligt omfang dispensation, såfremt én blandt flere aktionærer afvikler sin aktiebesiddelse. Om afviklingen sker ved salg til det udstedende selskab eller ved annullation af aktier er i og for sig uden betydning. Der indrømmes i alle tilfælde dispensation efter ligningslovens § 16 B. Dette gælder tillige, når det drejer sig om anpartsselskaber, hvor der er forbud mod erhvervelse af egne anparter, og hvor ligningslovens § 16 B følgelig ikke kan bringes i anvendelse.¹³ Afvikling af en enkelt anpartshavers ejerandel vil her kun kunne ske ved en kapitalnedsættelse. Altså en disposition omfattet af ligningslovens § 16 A.

Ved en lige afvikling søges der, og indrømmes der dispensation i henhold til ligningslovens § 16 A. Dispensation efter ligningslovens § 16 A er ikke hyppigt forekommende, allerede fordi der her, efter administrativ praksis, opstilles ganske strenge krav for dispensation.

Som flere gange nævnt burde dispensationspraksis efter ligningslovens § 16 A og ligningslovens § 16 B være identiske. Det fremhæves særligt, at en korrekt retlig subsumtion ikke i sig selv har betydning for afgrænsning af tilfælde, hvor der indrømmes dispensation.

Skatteretligt anlægges således i henseende til afgrænsningen mellem ligningslovens § 16 A og ligningslovens § 16 B en sontring, der går ganske på tværs af de underliggende civilretlige regler, og som ikke har nogen fiscal begrundelse, men må antages at bero på manglende overvejelser vedrørende disse civilretlige regler.

Ikke kun den retlige subsumtion har lidt en krank skæbne. Også på en række andre områder synes de skattemæssige konsekvenser at have lidt af en manglende forankring i de underliggende selskabsretlige forhold.

3. Om ejertid og FIFO-princippet

Efter aktieavancebeskatningslovens § 5, stk. 2 gælder der et FIFO-princip. Dette princip indebærer, at hvis en aktionær ejer aktier med samme rettigheder,

13. Se dog tvivlende Poul Krüger Andersen, *Aktie- og Anpartsselskabsret*, 5. udgave, s. 186.

Tommy V. Christiansen

men erhvervet på forskellige tidspunkter, anses de først erhvervede aktier for de først afståede. Dette princip gælder, uanset om det kan påvises, at faktum er anderledes, således at forstå, at det rent faktisk ikke er de først erhvervede aktier, der er de først afståede.

Ejertiden spiller en væsentlig rolle i henseende til beskatningen ved aktieafståelse. Forud for 19. maj 1993 ville avancen således være helt skattefri, når ejertiden udgjorde 3 år eller mere, og der i øvrigt var tale om såkaldte almindelige aktionærer. Efter gældende ret vil selskaber ikke blive beskattet efter 3 års ejertid, når der er tale om anlægsbeholdning. For personer vil der efter 3 års ejertid blive tale om beskatning som aktieindkomst. Det er følgelig af væsentlig betydning, hvorvidt ejertiden udgør 3 år eller derover.

Såfremt aktier annulleres i forbindelse med kapitalnedsættelse, og der efterfølgende afstås aktier, rejser der sig det spørgsmål, om det obligatoriske FIFO-princip som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 5, stk. 2 gælder i dette tilfælde. Spørgsmålet får alene betydning i de tilfælde, hvor der rent faktisk af den ene eller anden årsag ikke er anvendt et FIFO-princip.

Er der tale om en kapitalnedsættelse, hvor der sker udlodning, og er der indrømmet dispensation efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, vil aktionæren kunne have en interesse i, at FIFO-princippet gælder.

Er der derimod tale om annullation af aktier, hvor der sker nedskrivning uden nogen udlodning, og de resterende aktier efterfølgende afstås, kan aktionæren have en interesse i, at det obligatoriske FIFO-princip ikke gælder. I så fald er det de yngste aktier, der er annulleret, mens det er de ældste aktier, der er afstået efter aktieavancebeskatningsloven. Problemstillingen har i praksis interesse, hvor et selskabs kapitalforhold rekonstrueres umiddelbart før et salg.

Denne problemstilling er udførligt behandlet i en nyere afgørelse refereret i TFS 1999.18, der nu er indbragt for domstolene.

I den pågældende sag var der tale om aktionærer, der som følge af kapitaltab i selskabet traf beslutning om en kapitalforhøjelse og en samtidig kapitalnedskrivning. De oprindelige aktier blev ikke berørt. Hvad der ikke fremgår af den offentliggjorte afgørelse, er, at nævnte oprindelige aktier lå til sikkerhed for et mellemværende i selskabets bank, samt at såvel aktionærene som banken opfattede disse aktier som værende uberørte af nævnte kapitalnedskrivning samt kapitalforhøjelse.

Mindre end 3 år efter den pågældende rekonstruktion afstod aktionærene de i behold værende aktier i selskabet for et ganske betragteligt beløb. Der var tale om aktionærer med en ejerandel på mindre end 25 %. Aktionærernes rådgivere var af den opfattelse, at ejertiden oversteg 3 år, hvorfor gevinsten efter de dagældende regler var skattefri. Skattemyndighederne anlagde derimod det synspunkt, at der her gjaldt et FIFO-princip i medfør af aktieavancebeskatnings-

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

lovens § 5, stk. 2, således at de nedskrevne aktier var de ældste, og de på den samme generalforsamling nytegnede aktier var de i behold værende aktier, der herefter var afstået. Skattemyndighedernes synspunkt førte frem til, at ejertiden for de afståede aktier var mindre end 3 år, hvorfor avancen ikke var skattefri.

Heroverfor anførte advokaten for det første, at der rent faktisk var tale om en kombineret nytægning og nedskrivning. Til støtte herfor blev blandt andet anført, at nytægningen og nedskrivningen fandt sted på én og samme generalforsamling, samt at de oprindelige aktiebrevne ikke blev ændret. De oprindelige aktiebrevne var således pantsat såvel før som efter nævnte generalforsamling, ligesom aktionærfortegnelsen ikke blev ændret. Der var således efter advokatens opfattelse de facto ikke tale om annullation af de ældste aktier.

Advokaten anførte videre, at sagen herefter drejede sig om, hvorvidt dispositionen var omfattet af det obligatoriske FIFO-princip i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 5, stk. 2, uanset der de facto var sket nedskrivning af de yngste aktier.

Til støtte for, at FIFO-princippet ikke skulle finde anvendelse, blev anført, at en nedskrivning af aktiekapitalen ifølge fast praksis ikke var omfattet af aktieavancebeskatningsloven, men derimod af ligningslovens § 16 A. Og den pligtmæssige anvendelse af FIFO-princippet er en del af aktieavancebeskatningsloven, der, som nævnt, ikke finder anvendelse ved nedskrivning af aktiekapital. Med andre ord: Det obligatoriske FIFO-princip i aktieavancebeskatningsloven kan ikke uden særlig hjemmel udstrækkes til tilfælde, hvor afviklingen af aktierne sker i form af annullation, og hvor der ikke er tale om afståelse i aktieavancebeskatningslovens forstand.

Landsskatteretten nåede her med dissens frem til, at FIFO-princippet i § 5, stk. 2 er gældende, selv om der var tale om kapitalnedsættelse og den deraf følgende annullation af aktier, og selv om denne annullation af aktier ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1.

Afgørelsen synes at kollidere med legalitetsprincippet, idet der ikke er hjemmel til at kræve et obligatorisk FIFO-princip for dispositioner udenfor aktieavancebeskatningsloven.

Sagen er indbragt for domstolene. Konsekvenserne af en lige kapitalnedskrivning afventer således domstolenes afgørelse.

Er der derimod tale om en skæv kapitalnedsættelse, er den almindelige opfattelse den, at denne kapitalnedskrivning ikke har betydning for øvrige aktionærer, hvis aktiebeholdning ikke berøres af nedskrivningen, alt under forudsætning af, at sidstnævnte aktionærkreds nominelle beholdning for bliver ændret, og afviklingen af de udtrædende aktionærer sker på markedsvilkår.

Tommy V. Christiansen

I en enkelt bindende forhåndsbesked har ligningsrådet imidlertid antaget, at en nedskrivning af enkelte aktionærers kapitalinteresser påvirkede anskaffelsestidspunktet for øvrige aktionærer.

I en bindende forhåndsbesked af 10. december 1990¹⁴ blev således rejst spørgsmålet om, hvorvidt en såkaldt skæv kapitalnedsættelse påvirkede anskaffelsestidspunktet for øvrige aktionærer, under den forudsætning, at de øvrige aktionærers nominelle aktiebeholdning forblev uændret.

I den pågældende sag var der tale om, at nogle aktionærer afviklede deres aktiebesiddelse i selskabet i tilknytning til en kapitalnedsættelse, hvorved de øvrige aktionærers relative andel i selskabet selvsagt blev forøget. Men da afviklingen af de udtrædende aktionærer skete til markedspris, medførte nævnte afvikling ikke nogen værdiforøgelse af de hidtidige aktionærers ejerandele. Spørgsmålet var herefter, hvorvidt denne disposition påvirkede de øvrige aktionærers anskaffelsestidspunkt for deres aktier.

Ligningsrådet tilkendegav her, at de tilbageværende aktionærer, hvis nominelle aktiebeholdning var uændret, ved en efterfølgende afståelse måtte anses for at have anskaffet en relativ andel af deres aktiebeholdning i tilknytning til førnævnte nedskrivning. Altså en foryngelse af anskaffelsestidspunktet.

Ligningsrådets afgørelse er for det første i strid med fast administrativ praksis, og kan vel bedst karakteriseres som åbenbart forkert. En aktionærers anskaffelsestidspunkt for en given nominel aktiebeholdning forynges ikke som følge af øvrige aktionærers nedskrivning. Dette gælder, uanset de tilbageværende aktionærers relative andel af den samlede aktiekapital selvsagt forøges. Det er ligeledes uden betydning, hvorvidt de udtrædende aktionærer opnår dispensation i tilknytning til kapitalnedsættelsen.

4. Avanceopgørelse – Den historiske udvikling

4.1. Tiden forud for aktieavancebeskatningsloven af 1981

Spørgsmålet om den skattemæssige behandling af aktionærer, hvis aktier i et selskab helt eller delvist nedskrives, har i praksis ikke givet anledning til problemer før indførelse af aktieavancebeskatningsloven, lov. nr. 295 af 10. juni 1981.

Forud herfor var gevinst på aktier, som den skattepligtige havde ejet i mere end 2 år reguleret i lovebekendtgørelse af 13. december 1979 om særlig indkomstskat m. v. § 2, nr. 6, der henviste til samme lovs § 7. Sidstnævnte bestemmelse fastslog, at avancen skulle opgøres på grundlag af en reguleret gennem-

14. Jr. nr. 908/443-03824 (ikke offentliggjort).

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

snitsmetode. Selv om det ikke var lovfæstet, var det i administrativ praksis fast antaget, at dette tillige var gældende i tilfælde, hvor ejertiden var mindre end 2 år.¹⁵

Såfremt en aktionær ved afvikling en del af de ham tilhørende aktier blev beskattet efter udbyttereglerne, d.v.s. ligningslovens § 16 A eller ligningslovens § 16 B, var det ligeledes fast antaget, at anskaffelsessummen for restbeholdningen blev bevaret.¹⁶

Den omstændighed, at den samlede anskaffelsessum blev bevaret uanset nedskrivningen, medførte, at der reelt var fradragsret for de nedskrevne aktier. Fradragsretten kom til udtryk i form af en ikke-reduceret anskaffelsessum for restbeholdningen ved et senere salg af denne.

At der ikke er tale om nogen tilfældighed, fremgår af følgende to citater fra ligningsvejledningen 1980:

Det siges således i afsnit K.2.1., s. 559, i tilknytning til nedskrivning omfattet af ligningslovens § 16 A, at *"Når udlodningsbeskatningsbeløbet undergives beskatning som udbytte, påvirkes anskaffelsessummen for de tilbageværende nedskrevne aktier ikke af nedskrivningen, d.v.s. at anskaffelsessummen for de nedskrevne aktier i disse tilfælde er det beløb, som hidtil har været opgjort for de ikke-nedskrevne aktier."*

Videre anføres det i afsnit K.3.3.5 s. 583 s. 583 vedrørende tilfælde, hvor aktionæren beskattes efter ligningslovens § 16 B, at *"Ved beskatningen sidestilles salgssummen med udbytte, hvortil der er knyttet skattegodtgørelse. Beskatningen reducerer ikke anskaffelsessummen for aktionærernes aktier i selskabet, idet anskaffelsessummen for hans resterende aktier udgør samme beløb som før salget til selskabet."*¹⁷

Den skattemæssige behandling er altså ens, hvad enten der er tale om nedskrivning af aktiekapitalen eller afståelse i medfør af ligningslovens § 16 B.

15. Det fremgår eksempelvis af ligningsvejledningen 1980 afsnit K 3.3, at opgørelsen var den samme, hvad enten avancen skulle opgøres som almindelig eller særlig indkomst. Samme retsstilling kan spores tilbage til cirkl. nr. 154 af 21/6 1961 punkt. 3, hvoraf det fremgår, at samme princip skulle anvendes, hvad enten aktien havde været ejet i mere eller mindre end 2 år (den daværende grænse for beskatning efter lov om særlig indkomstskat).

16. Jf. herved ligningsvejledningen 1980 afsnit K.2.1., s. 559 for så vidt angår nedskrivning efter ligningslovens § 16 A samt afsnit K.3.3.5., s. 583 for så vidt angår salg til det udstedende selskab omfattet af ligningslovens § 16 B.

17. Endvidere kan henvises til Helkett, 10. udgave 1971 s. 557, hvor det siges, at hvis nedskrivningen er omfattet af ligningslovens § 16 A, og der ikke dispenseres efter ligningslovens § 16 A stk., må de aktier, som den skattepligtige har i behold, fortsat anses for anskaffet til den oprindelige anskaffelsessum, idet de beløb, som han har modtaget er blevet beskattet som udbytte, jf. SPO 1961.156.

Tommy V. Christiansen

Afgørende synes alene at være, at et eventuelt vederlag i begge tilfælde beskattes som udlodning.

Af særlig interesse i nærværende sammenhæng er, at der i relation til ligningslovens § 16 A tales om "de tilbageværende nedskrevne aktier". Betragtningen var således, at samtlige fysiske aktiebrev fik en påtegning om nedskrivningen, således at blev kapitalen nedskrevet med 20 %, skulle en aktie med et pålydende beløb på 1000 kr. have en påtegning om, at aktien nu kun havde en nominal værdi på 800 kr. Tankegangen var således, at aktionæren i princippet havde samme antal aktier i stykantal.¹⁸ Men at anskaffelsessummen for et givet aktiebrev ikke blev påvirket af nedskrivningen.

Som det fremgår ovenfor under afsnit 1, er der intet selskabsretligt til hinder for den fremgangsmåde, som forudsættes at finde sted ifølge ligningsvejledningen. Men også andre fremgangsmåder kan og bliver anvendt. Der er således ej heller noget til hinder for, at der annulleres givne aktier, ligesom det i praksis ofte ses, at der nytagnes kapital kombineret med en nedskrivning. I sidstnævnte tilfælde efterlades de oprindelige aktier ofte uændret. Nedskrivningen omfatter alene de på samme generalforsamling nytegnede aktier.

4.2. Aktieavancebeskatningsloven

Lovbekendtgørelse nr. 295 af 10. juni 1981

Med aktieavancebeskatningsloven fra 1981 blev der med virkning fra 1. juli 1981 indført en hovedregel om skattefrihed efter 3 års ejertid. En kombination af skattepligt og skattefrihed for samme aktionær med en ejertid på mindre end 3 år henholdsvis en ejertid på 3 år og derover, medførte, at gennemsnitsmetoden ikke kunne finde anvendelse.¹⁹ For de såkaldte almindelige aktionærer blev derfor indført en aktie-for-aktie-metode i henseende til avanceopgørelsen. Værnsaktionærer skulle fortsat anvende en gennemsnitsmetode.

I den første ligningsvejledning, der udkom efter lovens vedtagelse, d.v.s. LV 1981, der udkom i foråret 1982 anføres i afsnit K 2.1 s. 591 følgende vedrørende nedskrivning efter ligningslovens § 16 A: "*Nedskrivningen er normalt ikke forbundet med afståelse af aktier, men de enkelte aktiebrevs pålydende værdi formindskes forholdsmæssigt med nedskrivningen af den samlede aktiekapital. Aktionærens beskatning ved nedskrivningen som udbytte påvirker ikke anskaffelsessummen eller anskaffelsestidspunktet for hans nedskrevne aktier.*"

18. Se på linie hermed TfS 1993. 131 Ø. Landsretten forudsatte her nævnte nedskrivning af hver enkelt aktie. Landsretten afviste dog at anskaffelsessummen var bevaret. Bedømmelsen skete på grundlag af den senere aktieavancebeskatningslov.

19. Jf. FT A sp. 3328, 3337-3338.

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

Som det ses, forudsætter ligningsvejledningen, at i tilfælde, hvor der er tale om nedskrivning, bevares anskaffelsessummen for såvel almindelige aktionærer som værnsaktionærer. D.v.s. i såvel tilfælde, hvor aktie-for-aktie-metoden som gennemsnitsmetoden finder anvendelse.

Igen fremgår det klart af ligningsvejledningen, at udtalelsen baseres på den forudsætning, at nedskrivningen skattemæssigt betragtes som en forholdsmæssig nedskrivning på samtlige aktier. Der tales således om at "de enkelte aktiers pålydende værdi formindskes". Det fremhæves særligt, at citatet fra ligningsvejledningen vedrører tiden efter den netop vedtagne aktieavancebeskatningslov fra 4. juni 1981.

Såfremt der derimod var tale om salg til det udstedende selskab omfattet af ligningslovens § 16 B, blev der i ligningsvejledningen 1981, afsnit K. 3.7, side 624, indføjet som nyt afsnit følgende: "*For almindelige aktionærer gælder derimod aktie-for-aktie-metoden, og som følge heraf vil anskaffelsessummen for aktionærens resterende aktier i selskabet være begrænset til den for disse aktier gældende anskaffelsessum*".

Med andre ord: Det blev lagt til grund, at aktie-for-aktie-metoden medførte, at var forholdet omfattet af ligningslovens § 16 B gik anskaffelsessummen tabt ved *afståelse* af aktier til det udstedende selskab.

Den ændrede beskatning omfattede således alene dispositioner omfattet af ligningslovens § 16 B. Som allerede nævnt ovenfor medførte aktie-for-aktie-metoden derimod ikke nogen ændring i tilfælde, hvor forholdet var omfattet af ligningslovens § 16 A, d.v.s. nedskrivning af aktiekapitalen med deraf følgende annullation af aktier.²⁰

Som allerede anført, synes forskellen mellem de to situationer, d.v.s. nedskrivning på den ene side og afståelse på den anden side, at skulle henføres til det forhold, at ved nedskrivning bevarede aktionæren samtlige sine fysiske aktier nu blot "nedskrevne". Men der var ikke taget forbehold for de tilfælde, hvor nedskrivningen berørte givne aktier, således at aktionæren bevarede en fysisk mindre post aktier der ikke var "nedskrevne".

Ved bekendtgørelse nr. 392 af 22. juli 1981 blev kompetencen til at meddele dispensation i henhold til ligningslovens § 16 A udlagt til amtsskatteinspektorerne. Der blev i denne anledning fra Statsskattedirektoratet udsendt en rundskrivelse i februar 1982, hvor den skattemæssige behandling ved henholdsvis annullation af aktier samt salg til det udstedende selskab blev behandlet.

De ovennævnte citater fra ligningsvejledningen blev her fulgt. For en nedskrivning uden udlodning omfattet af ligningslovens § 16 A anføres det her, at

20. Det bemærkes, at uklarheden vedrørende det i afsnit I anførte om forkert retsanvendelse ikke inddrages i nærværende sammenhæng.

Tommy V. Christiansen

"Hvis nedskrivningen af aktiekapitalen foretages uden udlodning til aktionærerne for at udligne en underskudssaldo el. lign., vil der ikke foreligge et forhold, som vil udløse en beskatning hos aktionærerne, og derfor heller ikke et forhold, hvor en beskatning som udbytte kan ændres til aktieavancebeskatning. Anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt for aktionærernes nedskrevne aktier ændres ikke som følge af kapitalnedskrivningen."

Med andre ord: Det forudsættes også i cirkulæret fra 1982, at aktionærerne bevarer samtlige aktier, såfremt der er tale om en nedskrivning efter ligningslovens § 16 A. Der tales fortsat om de "nedskrevne aktier". Der sondres ikke mellem almindelige aktionærer og hovedaktionærer.

Det antages også i 82-cirkulæret i relation til ligningslovens § 16 B, at hovedaktionærer bevarer anskaffelsessummen, men nu alene hvilende på den resterende aktiebeholdning, der ikke er solgt. Altså samme princip som før 1982. Almindelige aktionærer derimod, mistede anskaffelsessummen for aktiesalg omfattet af ligningslovens § 16 B.

Lovændringen fra 1981 gav ej heller anledning til ændring af ligningsvejledningen for 1982, der udkom i foråret 1983.

I Skatteministeriets cirkulære nr. 1 af 2/1 1984 om beskatning ved afståelse af aktier mv., der blev udstedt i tilknytning til den i 1981 vedtagne aktieavancebeskatningslov, var der under punkt 4 omtalt kapitalnedsættelse samt de deraf følgende konsekvenser.

For så vidt angår kapitalnedsættelse omfattet af ligningslovens § 16 A, er intet anført om reduktion af anskaffelsessummen af den resterende aktiebeholdning. Problemstillingen er simpelthen udeladt.

Hvad dernæst angår ligningslovens § 16 B, d.v.s. salg til det udstedende selskab, anføres samme betragtninger som i ligningsvejledningen 1983, d.v.s. salgssummen medregnes som udbytte. Anskaffelsessummen bevares, såfremt gennemsnitsmetoden anvendes ved avanceopgørelsen, hvorimod anskaffelsessummen går tabt, såfremt avanceopgørelsen sker efter aktie-for-aktie-metoden.

Først med ligningsvejledningen 1983, der udkom i marts 1984, blev de relevante afsnit ændret, således at afsnit K.2.1. blev reduceret, og i afsnit K 3.8, s. 657 blev indføjet, at

"...i tilfælde, hvor nedskrivningen er omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, kan anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning ikke fratrækkes i forbindelse med nedskrivningen, men for hovedaktionærer medfører den såkaldte gennemsnitsmetode, at anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning indgår i anskaffelsessummen for den resterende aktiebeholdning.

For almindelige aktionærer medfører den såkaldte aktie-for-aktie-metode derimod, at anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning ikke

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

indgår i anskaffessummen for den resterende aktiebeholdning. Ved eventuel beskatning i forbindelse med et senere salg af den resterende aktiebeholdning er det således alene anskaffessummen for denne aktiebeholdning, som lægges til grund ved opgørelsen af fortjeneste eller tab.”

Baggrunden for denne ændring af ligningsvejledningen er givetvis en kendelse fra landsskatteretten af 10. november 1983, refereret i TFS 1984.57.²¹ I denne afgørelse var der tale om en nedskrivning til 0 som led i en rekonstruktion. Der var følgelig ikke udloddet noget til aktionærerne. Landsskatteretten nåede her frem til, at nedskrivningen var omfattet af ligningslovens § 16 A, hvilket medførte, at de ved nedskrivningen annullerede aktier ikke var afstået efter aktieavancebeskatningsloven, medmindre der var opnået dispensation efter ligningslovens § 16 A stk. 2. Der var følgelig ikke tabsfradrag for de nedskrevne aktier efter aktieavancebeskatningsloven, da der ikke var opnået dispensation. Det siges i afgørelsen, at dette tillige var gældende, selv om der ved nedskrivningen ikke skete nogen udlodning.²²

Det skal fremhæves, at i den pågældende sag var der ikke tale om nogen forholdsmæssig nedskrivning – hvilket var forudsat i de tidligere ligningsvejledninger, der talte om de efterfølgende ”nedskrevne aktier” – men en total nedskrivning af samtlige de aktionæren tilhørende aktier.

Afgørelsen fra 1984 var ret upåagtet, men da landsskatteretten 3 år senere i en afgørelse fra 7. januar 1987, i TFS 1987.206 (Oceka-sagen) nåede frem til samme resultat, udløste dette en debat i litteraturen.²³

21. Redaktionen af ligningsvejledningen 1983 sluttede således i december 1983, hvorfor førnævnte kendelse har været redaktionen bekendt. Omvendt har nævnte kendelse ikke fundet vej til cirkulære nr. 1 af 2/1 1984.

22. Landsskatterettens præmisser er tvivlsomme, idet der er lagt til grund, at nedskrivning er omfattet af ligningslovens § 16 A. Som tidligere nævnt tager denne bestemmelse tager alene stilling til den skattemæssige behandling af et *modtaget* vederlag. Modtages der intet vederlag, kan dispositionen ikke være omfattet af ligningslovens § 16 A. Såfremt dispositionen ikke kan rummes af aktieavancebeskatningsloven, må forholdet henføres til Statsskattelovens § 5. Dog kan det, trods landsretspraksis, jf. TfS 1991.131 Ø, ikke udelukkes, at Højesteret vil nå frem til, at annullation af aktier som følge af nedskrivning, anses for omfattet af aktieavancebeskatningsloven, når henses til, at annullation i forbindelse med en konkurs, antages at være omfattet af denne lov, jf. eksempelvis TfS 1998.397. Anerkendelse af annullation som afståelse i henseende til aktieavancebeskatningsloven, åbner imidlertid mulighed for succesiv udstedelse af fondsaktier med efterfølgende nedskrivning og deraf følgende tabsfradrag til følge.

23. Robert Koch-Nielsen, Hul i ABL, i TfS 1987.289. Bent S. Madsen, En replik til ”et hul i ABL”. TfS 1987.371. Niels Kristensen, Hul i aktieavancebeskatningsloven?, TfS 1987.408, Christen Amby, Annullation af aktier ved kapitalnedsættelse, TfS 1987.423.

Tommy V. Christiansen

I denne sag var der ligeledes tale om nedskrivning af hele aktiekapitalen som følge af kapitaltab. Aktionæren ønskede her fradragsret for tabet på disse aktier ud fra et næringssynspunkt, hvilket blev afvist af Landsskatteretten. Da aktionæren herefter skulle anvende aktie-for-aktie-metoden ved avanceopgørelsen, medførte dette, at han ikke opnåede fradragsret for de ved nedskrivningen mistede aktier.

Med Landsskatterettens kendelse refereret i TFS 1984.57 og efterfølgende ligningsvejledning 1983 og senere Landsskatterettens afgørelse refereret i TFS 1987.206 sondres der i relation til nedskrivning efter ligningslovens § 16 A mellem på den ene side tilfælde, hvor aktie-for-aktie-metoden anvendes, og på den anden side tilfælde, hvor gennemsnitsmetoden finder anvendelse. Kun i sidstnævnte tilfælde bevares anskaffelsessummen for samtlige aktier trods en nedskrivning.

4.3. Skattereformen fra 1993 – Gældende ret

Med ændringen af aktieavancebeskatningsloven i 1993, lov nr. 421 af 25. juni 1993 blev begreberne almindelige aktionærer og værnsaktionærer ophævet. Afgørende for anvendelse af aktie-for-aktie-metoden eller gennemsnitsmetoden beroede på ejertiden, således at aktie-for-aktie-metoden skulle anvendes ved en ejertid mindre end 3 år, mens gennemsnitsmetoden skulle anvendes ved en ejertid over 3 år.

Ved lov nr. 1117 af 22/2 1993 (L 80) blev § 2 stk. 3 ændret, således, at gennemsnitsmetoden skal anvendes i langt videre omfang. For aktieselskaber gælder det ubetinget, at disse skal anvende gennemsnitsmetoden.²⁴

Man kunne nu forestille sig, at retsstillingen var ganske afklaret og fundamentet. Men retsstillingen synes at være skrøbelig. I udkastet til det til lovændringen tilknyttede cirkulære 137 af 197/1994 (som ændret ved cirkulære 215 af 20/12 1995) var indsat den i nærværende sammenhæng meget væsentlige ændring i forhold til hidtil gældende ret, at uanset gennemsnitsmetoden skulle bringes i anvendelse, ville en nedskrivning af aktiekapitalen medføre tab af anskaffelsessummen svarende til beholdningen af de nedskrevne aktier. Denne ændring bortfaldt imidlertid under høringsfasen.

Cirkulære nr. 137 af 197/1994 i den endelige udformning beskriver under afsnit 2.3.3 de skattemæssige konsekvenser ved nedskrivning af aktiekapitalen. Det siges her, at *"Nedsættelse af aktiekapitalen er omfattet af ligningslovens § 16 A, selv om der ikke sker udlodning. Dette betyder, at anskaffelsessummen for*

24. Jf. hertil cirkl. 137 af 197/1994 punkt. 4.

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

de ved nedskrivningen annullerede aktier går tabt, hvis aktie-for-aktie-metoden skal anvendes ved en senere afståelse af de annullerede aktier."

Senere i samme afsnit siges det:

Hvis fortjeneste eller tab ved et senere salg af aktier, der er i behold efter en kapitalnedsættelse eller en delvis udlodning af likvidationsprovenu, skal opgøres efter gennemsnitsmetoden, medregnes anskaffelsessummen for de aktier, der annulleres, fortsat ved beregningen af den gennemsnitlige anskaffelsessum."

Endvidere kan henvises til ligningsvejledningen 1999 afsnit S.G.19.2. Det siges her:

I tilfælde, hvor nedskrivningen er omfattet af LL § 16 A, stk. 1, kan anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning ikke fratrækkes i forbindelse med nedskrivningen, men ved anvendelse af gennemsnitsmetoden, indgår anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning i anskaffelsessummen for den resterende aktiebeholdning.

Ved anvendelse af aktie-for-aktie-metoden skal anskaffelsessummen for den nedskrevne aktiebeholdning ikke indgå i anskaffelsessummen for den resterende aktiebeholdning.

4.4. Sammenfatning

Uden at det kommer op til overfladen er udviklingen således, at i de første år efter lovændringen i 1981, hvor aktie-for-aktie metoden indføres, forudsattes det, at også almindelige aktionærer, der skulle anvende denne metoden bevarede anskaffelsessummen efter en nedskrivning af aktiekapitalen.

Dette hvilede på en forudsætning om, at anskaffelsessummen knyttede sig til de fysiske aktier. Altså en tanke om, at aktierne så at sige skulle individualiseres. Og skete nedskrivningen på den måde, at aktierne blev nedskrevet forholdsmæssigt, kunne aktionæren bevare anskaffelsessummen på aktierne. De fysiske aktier var fortsat i behold. Den nominelle værdi var blot mindre. Var der derimod tale om afståelse af aktier til det udstedende selskab, hvor givne aktier blev overdraget, gik anskaffelsessummen tabt.

Man havde ikke gjort sig klart, at en nedskrivning kan ske på flere måder, herunder ved annullation af enkelte givne aktier eller ved en nedskrivning af samtlige aktier. Reglen blev uden videre gjort almenlydig, og der blev indrømmet fradragsret i alle tilfælde, hvor aktier blev annulleret som led i en nedskrivning, d.v.s også hvor nedskrivningen knyttede sig til enkelte aktier.

Det afgørende brud med den praksis, hvorefter anskaffelsessummen blev bevaret for de såkaldte almindelige aktionærer, var ikke baseret på en ændret

Tommy V. Christiansen

vurdering, men havde sin rod i et tilfælde, hvor aktionæren fik nedskrevet samtlige sine aktier, jf. TFS 1984.57. Denne afgørelse overføres uden videre blandt andet til tilfælde, hvor der sker forholdsmæssig nedskrivning af samtlige aktier. Afgørelsen bliver gjort almengyldig uden hensyntagen til de underliggende selskaberetlige variationer.²⁵

5. Selskabets beholdning af egne aktier

Et aktie- eller anpartsselskabs erhvervelse af egne aktier eller anparter mod betaling af fuldt vederlag har samme økonomiske virkning som en nedsættelse af selskabskapitalen med de erhvervede aktiers eller anparterers pålydende mod udlodning af et beløb svarende til aktiernes eller anparterernes værdi.

Det ses ofte, at børsnoterede selskaber erhverver egne aktier. Baggrunden herfor kan være forskellig. I visse tilfælde kan der være tale om opkøb med henblik på at kunne opfylde forpligtelserne som følge af aftale om aktieaflydning. Eller der kan være tale om opkøb ud fra en shareholder value-betragtning. I visse tilfælde kan der være tale om opkøb af egne aktier med henblik på en kapitalnedsættelse uanset såvel selskabets soliditet og indtjening er tilfredsstillende, et fænomen der er set ret hyppigt i de senere år. Dette gælder såvel banker som andre børsnoterede virksomheder. For bankers vedkommende vil der ofte være tale om erhvervelse af en omsætningsbeholdning, forstået således, at banken besidder en omsætningsbeholdning herunder af egne aktier.²⁶

Køb og salg af egne aktier behandles efter de normale regler i aktieavancebeskatningsloven. Dog vil overdragelse af egne aktier til aktionærene i samme

25. Supplerende kan peges på det forhold, at nedskrivning af aktiekapitalen ikke nødvendigvis er affødt af kapitaltab. Som nærmere omtalt nedenfor, kan nedskrivning skyldes et ønske om stigende kurser. Og nedskrivning med dette formål ses ikke sjældent. I praksis vil et børsnoteret selskab opkøbe den ønskede aktiepost og derefter annullere egne aktier. Men man kunne forestille sig, at der skete en kapitalnedskrivning med henblik på at få forøget aktiekursen uden et sådant forudgående opkøb, og må personaktionærene tåle en sådan nedskrivning, medfører dette en ganske urimelig beskatning, idet anskaffelsessummen for de nedskrevne aktier gik tabt, mens den formue, der rent faktisk "overføres" til de i behold værende aktier, indgår i en avancebeskatning knyttet til de tilbageværende aktier uanset der ikke er tale om en reel gevinst.

Det er altså ikke uden betydning, om nedskrivningen sker til dækning af underskud eller blot er en forskydning af egenkapitalen fra aktiekapital til reservefonds.

26. Emnet er behandlet i flere artikler i de senere år, jf. således Thomas Thorup, Selskabsretlige og regnskabsmæssige aspekter ved egne aktier, R&R 1999 nr. 1, s. 9 ff. Samt Niels Villadsen, Egne aktier, R&R 1999 nr. 1 s. 18 ff.

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

forhold som den hidtidige aktiebesiddelse sidestilles med udstedelse af fondsaktier.

Er der derimod tale om en kapitalnedsættelse uden for næringsituationen vil en sådan kapitalnedsættelse med deraf følgende annullation af egne aktier ikke medføre nogen skattemæssige konsekvenser for selskabet.

Det samme gælder givetvis som udgangspunkt i tilfælde, hvor der er tale om næringsaktier. Forestiller man sig eksempelvis, at en bank opkøber egne aktier med henblik på et kapitalnedsættelse, vil allerede formålet med opkøbet medføre, at disse aktier ikke er opkøbt med henblik på videresalg med avance for øje, hvorfor der ikke kan indrømmes fradrag for tab på disse aktier.

Er der derimod tale om en beslutning om nedskrivning af selskabets aktiekapital som omfatter samtlige aktionærer, herunder en del af bankens omsætningsbeholdning af egne aktier, er der næppe grundlag for en særlig negativ behandling som følge af denne nedskrivning af egne aktier.

Såfremt banken derimod beslutter sig for en kapitalnedskrivning, og denne nedskrivning alene omfatter bankens beholdning af egne aktier, er der ikke tale om et "tab", men alene et teknisk tab, der beror på aktionærens egen beslutning. Der vil der næppe være fradragsret for en sådan nedskrivning.^{27 28}

6. Indeholdelse af udbytteskat

I tilknytning til kapitalnedsættelse vil det ofte forekomme, at selskabet opkøber aktierne og selv forestår kapitalnedsættelsen.

Efter kildeskattelovens § 65 skal vedkommende selskab i forbindelse med enhver vedtagelse om udbetaling eller godskrivning af udbytte, medmindre andet er fastsat i samme bestemmelse stk. 4 eller 5, indeholde udbytteskat.

Af § 65 fremgår endvidere, at til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer eller andelshavere, med undtagelse af friaktier og friandele samt udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses. En formulering, der nøje svarer til ligningslovens § 16 A.

27. Det kan videre ikke antages, at banken vil kunne opnå dispensation i medfør af ligningslovens § 16 A.
28. Se dog herimod: Redegørelse fra arbejdsgruppen til gennemgang af aktieavancebeskatningsloven, Kbh, september 2000. I bilag 5 er der i bemærkningerne til ligningslovens § 16 A antaget, at et selskab, der er næringsdrivende i henseende til aktier og som nedskriver egen aktier erhvervet som led i næring, fuldt ud vil kunne fradrage nedskrivningen i indkomstopgørelsen.

Tommy V. Christiansen

Frem til 1987 var der intet nævnt i kildeskattelovens § 65 om salg til det udstedende selskab, forstået således, at der ikke i loven var nogen klar hjemmel for krav om indeholdelse af udbytteskat, såfremt der var tale om salg til det udstedende selskab.

Området for begrænset skattepligt hviler til dels på området for pligten til at indeholde udbytteskat, jf. herved den oprindelige udformning af kildeskattelovens § 2, stk. 1 litra f, hvor der før 1987 blot var en henvisning til kildeskattelovens § 65. Som led i skattereformen i 1987²⁹ blev der i kildeskattelovens § 65 indsat en bestemmelse om pligt til at indeholde udbytteskat i tilfælde, hvor der var tale om salg af aktier til det udstedende selskab omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1.

Kildeskattelovens § 65's ordlyd pegede klart i retning af, at der ikke skulle indeholdes udbytteskat i tilfælde, hvor der blev indrømmet dispensation, idet dispensation i medfør af ligningslovens § 16 B, stk. 2 jo netop medfører, at der ikke er tale om udbytte i medfør af ligningslovens § 16 B, stk. 1. Lovens motiver giver imidlertid et lige så klart belæg for, at de skal indeholdes udbytteskat, selv om der indrømmes dispensation.³⁰

Højesteret har da også ved to domme af 8. februar 1999, refereret i TFS 1999.226 og 1999.227, fastslået, at kildeskattelovens § 65 omfatter salg til det udstedende selskab, uanset en eventuel mellemliggende dispensation.

I august 1992 udsendte Told- & Skattestyrelsen imidlertid en meddelelse om, at der efter skatteministerens beslutning ikke længere skulle indeholdes udbytteskat, når der var opnået dispensation efter ligningslovens § 16 B, stk. 6, og dispensationen var meddelt før det tidspunkt, hvor der ellers ville være indtrådt indeholdelsespligt efter kildeskattelovens § 65.³¹ Dette skete uden noget hjemmelsgrundlag.

Med Højesterets domme in mente kan det konstateres, at cirkulæret fra august 1992 klart er i strid med kildeskattelovens § 65, og som sådant ulovhjemlet (ugyldigt). Først ved lov nr. 1113 af 21. december 1994 blev der tilvejebragt klar hjemmel for skatteministeren til administrativt at meddele tilladelse til at fastsætte regler om undladelse af indeholdelse af udbytteskat i udbytter, der ikke skal medregnes ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst.

29. Lov nr. 309 af 25. maj 1987.

30. Jf. således FT tillæg A, sp. 410.

31. Cirkulæret savner den lovhjemmel, der først blev indført i 1994 – og da burde være udstedt ikke i cirkulæreform, men ved en bekendtgørelse.

Aktionærbeskatning ved kapitalnedskrivning

Det ses ikke sjældent, at visse børsnoterede selskaber køber egne aktier. Især for banker kan der være tale erhvervelse af en handelsbeholdning. Men også opkøb med henblik på en kapitalnedsættelse er ofte forekommet i de senere år.

Sådanne opkøb af aktier med henblik på en kapitalnedsættelse er utvivlsomt omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1. Og det ligger i sagens natur, at der her ikke indrømmes dispensation, allerede fordi sælger ikke er klar over, hvem køber er, og derfor selvsagt end ikke er bekendt med, at der er behov for at søge dispensation.

Den Danske Bankforening har i 1988 rettet henvendelse til Skattedepartementet med henblik på fritagelse for indeholdelse af udbytteskat. Dette blev dengang afvist.³²

Rent praktisk synes kravet om indeholdelse af udbytteskat ikke at blive efterlevet ved opkøb af aktier over børsen, og kan vel i og for sig kun vanskeligt efterleves. Omvendt er det betænkeligt at fastholde eksistensen af et givet regelsæt, og nægte generel dispensation, men samtidig undlade at kræve reglerne efterlevet.

Tilsyneladende er der indført en åbning i Ligningsvejledningen, jf. LV 1999 afsnit S.G.19.3.3. Det anføres her, at alene i tilfælde, hvor banken modtager aktierne i kommission, skal der ikke indeholdes udbytteskat. Denne fritagelsesbestemmelse er imidlertid i sig selv åbenbar og overflødig, og har intet med nærværende sag at gøre. En kommissionær er jo netop ikke en køber, og det forhold, at banken optræder som kommissionær vedrørende egne aktier, er selvsagt ikke omfattet af kildeskattelovens § 65. Formentlig er der med dette åbenbare overflødige udsagn tale om halvhjertet generel dispensation. I hvert fald kan det konstateres, at kravet om indeholdelse af udbytteskat i medfør af kildeskattelovens § 65 ingensinde har været efterlevet, og tilsyneladende afføder dette ingen reaktion fra skattemyndighedernes side.³³

32. Jf. herved min artikel i FSR's Årskrift 1991 note 35 s. 75.

33. I Praksis anvendes ofte børsrådgivere som mellemandlere, og der søges da om dispensation ved videresalg til det udstedende selskab.

Tommy V. Christiansen

Afslutning

Sammenfattende kan det konstateres at skatteretten i vidt omfang af gået sine egne vegne på dette område. Dette skyldes ikke alene det behov, der måtte være for en anden skatteretlig bedømmelse end hvad de civilretlige, herunder selskabsretlige regler, fører til. Ikke sjældent opstilles der administrativt regler, der tilsyneladende mangler forankring i de underliggende civilretlige regler. Dette medfører dette ofte en glidende retsudvikling, hvorefter skatteretten fra det fejlagtige udgangspunkt successivt nærmer sig disse underliggende civilretlige regler. Men med en mellemliggende retsusikkerhed til følge.

Virksomhedsskatteordningen

*Af statsautoriseret revisor
ekstern lektor Fl. Heden Knudsen*

Deloitte & Touche

I 1976 læste jeg skatteret, på det der dengang hed revisoruddannelsens 1. del, hvor der foruden revision også var faget skatteret. Pensum i skatteret var "Lærebog i Indkomstskat ved Bjørn, Hulgaard og Michelsen". Bogen var fagligt og pædagogisk et mesterværk, som også blev brugt meget ved det praktiske arbejde. Forfatterne til bogen var tre unge jurister fra Århus, som havde valgt at specialisere sig i skatteret.

For 25 år siden var der langt mellem Århus og Odense, og udveksling af gæstelærere var ikke almindeligt brugt på det tidspunkt. Vores egen lærer gjorde det også udmærket, så personerne bag "Lærebog i Indkomstskat" var således nogen, vi blot hørte om.

I 1981 var jeg så heldig at få jobbet som deltidsunderviser i skatteret på Odense Universitet, og samtidig blev Aage Michelsen beskikket som censor på stedet. Det var således med både spænding og nervøsitet, at jeg begyndte samarbejdet med en af lærebogens mestre. Det kom til at gå ualmindeligt godt, også selvom Aage Michelsens interesser for juridisk metode, retlig polycentri mv. var noget, jeg først skulle til at sætte mig ind i, idet det ikke hørte til revisoruddannelsen primære pensum.

Som ikke jurist bliver nævnte begreber noget, man kan lære, men man lærer det næppe så godt, at andre vil lytte til det. Her kommer virksomhedsskatteordningen og skattefri virksomhedsomdannelse ind i billedet, idet der i disse regler er et betydeligt islæt af tal og regneregler, hvor revisor er på hjemmebane. Dette åbnede for samarbejdet på kursusfronten, idet Aage Michelsen på et tidspunkt ringede og sagde, at de manglede en, der kunne opstille nogle taleksempler vedrørende de nye regler. Dette blev indledningen til et spændende og interessant samarbejde, hvor rollerne ligger fast – Aage gennemgår de juridiske begreber, og undertegnede er parat med nogle eksempler med tal og kolonner.

Fl. Heden Knudsen

Med denne baggrund er det oplagt med en artikel om virksomhedsskatteordningen.

Baggrunden for virksomhedsskatteoven

Virksomhedsskatteoven er en følge af skattereformafreden af 19. juni 1985 mellem Socialdemokratiet, Det Radikale Venstre, Venstre, Det Konservative Folkeparti, Centrumdemokraterne og Kristelig Folkeparti. Skattereformen fra 1987 var historisk, idet der her for første gang blev foretaget en opdeling af fradragene i den skattepligtige indkomst, således at ikke alle fradrag havde samme skatteværdi. Med skattereformen bibeholdtes i store træk den gamle beskatning med en marginalbeskatning op til ca. 70%. Det væsentligste i reformen var derfor den begrænsning, der indførtes i rentefradragenes skatteværdi, som med reformen faldt til ca. 50%.

Virksomhedsskatteoven blev gennemført med virkning fra 1. januar 1987 og skulle sikre den fulde fradragsværdi for erhvervsmæssige renteudgifter. Dette blev opnået ved at indkapsle den personligt drevne virksomhed, hvorefter den erhvervsdrivende efter eget ønske kunne fradrage virksomhedens renteudgifter direkte i virksomhedsindkomsten, således at fradragene havde samme skatteværdi som indtægten.

Indkapslingen af virksomheden medførte en skarp adskillelse af skatteyderens øvrige indkomst- og formueforhold, og der opstod nye begreber som indskudskonto, kapitalafkastgrundlag, rentekorrektion opsparet overskud mv.

Systemet var i princippet designet til den mindre erhvervsdrivende, som ikke ønskede at drive sin virksomhed i selskabsform, men virksomhedsskatteordningen viste sig at være mindst lige så kompliceret som skattereglerne for selskaber.

Virksomhedsordningens indhold

Selvstændige erhvervsdrivende

Kun selvstændigt erhvervsdrivende kan anvende reglerne. Virksomhedsordningen kan anvendes for såvel danske som udenlandske virksomheder, når den skattepligtige er omfattet af fuld skattepligt i Danmark.

Lovgiver har forudsat, at begrebet virksomhed skulle defineres i overensstemmelse med hidtidig praksis og fortolkes ens i alle skattemæssige relationer. Det har imidlertid medført, at der gennem tiden har været behov for at definere dette begreb nærmere, idet hverken virksomhedsskatteoven eller anden lovgiv-

ning indeholder en definition af begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed. En optælling i FSR's skattelovsamling viser ikke mindre end 37 afgørelser under lovens § 1 om definition og anvendelse.

Ejes en virksomhed af flere personer, kan de enkelte personer uafhængigt af hinanden vælge, om de vil anvende virksomhedsordningen. En deltager i for eksempel et interessentskab kan således uafhængigt af de andre interessenter vælge at lade sin andel af overskuddet forblive i sin egen virksomhed. Denne virksomhed består af interessentens andel af aktiver og passiver i interessentskabet samt de eventuelle aktiver og passiver, der holdes uden for fællesskabet, men som ønskes holdt inden for virksomhedsskatteordningen

Erhvervsmæssig virksomhed omfattet af »anpartsindgrebet« i PSL § 4, stk. 1, nr. 10, 12 eller 13 kan ikke anvende virksomhedsordningen, idet det dog skal bemærkes, at der er en række overgangsordninger til dette punkt.

I den situation, hvor begge ægtefæller driver virksomhed, kan hver ægtefælle frit vælge, om beskatningen ønskes efter personskatteloven eller virksomhedsskatteoven. Oprindeligt var der krav om, at begge ægtefæller skulle anvende samme beskatningsregler, men politiske trends mod en særbeskatning af ægtefæller førte til, at hver ægtefælle kan vælge beskatning uden nogen binding i forhold til ægtefællen.

Driver den skattepligtige flere virksomheder, forudsætter VSL § 2, stk. 3, at alle virksomhederne behandles som én virksomhed i relation til anvendelse af virksomhedsordningen.

De oprindelige regler fra 1987 krævede ellers, at den skattepligtige skulle håndtere en indskudskonto, hævekonto mv. for hver af sine virksomheder. Dette førte til mange og interessante opgørelser, som kun de færreste forstod, og politikerne drog dog også konsekvensen og forenkledede reglerne til det, vi kender her ved begyndelsen af det nye årtusinde.

Regnskabskrav til virksomhedsordningen

Det er en betingelse for at anvende virksomhedsordningen, at der udarbejdes et regnskab for virksomheden, som opfylder bogføringslovens krav. Bogføringen skal tilrettelægges således, at der regnskabsmæssig sker en opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi.

Manglende opfyldelse af formelle krav i bogføringsloven medfører ikke i sig selv, at regnskabet tilsidesættes. For at anvendelsen af virksomhedsordningen kan nægtes med baggrund i regnskabskravene, skal en eventuel mangel ved regnskabet være væsentlig, og navnlig en manglende adskillelse mellem virksomhedens økonomi over for den private økonomi kan være anledning til, at

Fl. Heden Knudsen

skattemyndighederne nægter den erhvervsdrivende at anvende regler i virksomhedsskatteloven.

Den erhvervsdrivende, der gennem en årrække har opsparet betydelige beløb til en acontoskat, der svarer til ca. halvdelen af de højeste skatteprocenter i personskatteloven, får restbeskattet det hele, såfremt myndighederne pludselig nægter anvendelse af virksomhedsskatteloven. Her kommer man til at tænke på den gamle vandrehistorie, hvor skatteyderen efter besøg hos skattemyndigheden underholder vennerne om, at indkomstforhøjelsen var til at leve med. Dette antyder selvfølgelig, at myndigheden slet ikke har fundet alle indtægterne. Smilet forstummer formentlig hos den glade skatteyder, såfremt myndigheden også får held til at få den pågældende ud af virksomhedsskatteordningen, med den konsekvens at forskellen mellem acontoskatten på 32% og de restende procenter op til 64% udløses for de opsparede overskud.

Indskudskontoen

I virksomhedsordningen sondres der normalt ikke mellem erhvervmæssig og privat gæld, når virksomhedens indskudskonto er positiv. Når en skattepligtig ønsker at indtræde i virksomhedsordningen, skal der således foretages en opgørelse af de aktiver og passiver, der skal indgå i erhvervsvirksomheden. VSL § 3 indeholder reglerne for værdiansættelse af de enkelte aktiver og passiver, og beregningerne går ud på at konstatere, om der er indskudt private renteudgifter i et forsøg på at få fuld fradragsværdi i virksomhedsskatteordningen. Lovens konsekvens heraf er anført i § 11, hvor reglerne om rentekorrektion findes. Inden skatteyderen når hertil, er der dog mulighed for en såkaldt nulstilling af indskudskontoen, såfremt den skattepligtige kan dokumentere, at alle de aktiver og gældsposter, der hører til virksomheden, er medregnet ved opgørelse af indskudskontoen, samt at den medregnede gæld udelukkende er erhvervmæssig.

Denne dokumentation kan være vanskelig, og der er da også gennem tiden truffet et betydeligt antal afgørelser, hvor der har været uenighed om berettigelsen af en nulstilling.

Indestående på indskudskontoen er også afgørende for, om der skal foretages rentekorrektion. Har udtræk fra virksomheden bevirket, at indskudskontoen er blevet negativ, svarer det til, at den skattepligtige har optaget private lån i virksomheden.

Aktiver i virksomhedsordningen

Når den skattepligtige har valgt at anvende virksomhedsordningen for et indkomstår, skal reglerne anvendes for hele virksomheden. Det er ikke muligt at holde en del af de erhvervmæssige aktiver eller passiver uden for ordningen.

Virksomhedsskatteordningen

Aktiver med blandet benyttelse kan normalt ikke indgå i virksomhedsordningen. Der gælder dog særlige regler for visse blandede aktiver.

For ejendomme indgår den erhvervsmæssige del af en blandet benyttet ejendom i virksomheden, når der skal foretages en fordeling af ejendomsværdien på den del, der tjener til bolig for den skattepligtige og på den øvrige ejendom.

Et- og tofamilieshus, der anvendes såvel privat som erhvervsmæssigt, kan ikke indgå i virksomheden, når den erhvervsmæssige anvendelse er under 25 %.

Sommerhuse, der helt eller delvist anvendes privat, kan ikke indgå i virksomhedsordningen.

Biler, der benyttes både erhvervsmæssigt og privat, kan enten indgå fuldt ud eller holdes helt uden for virksomhedsordningen.

Andre aktiver med blandet benyttelse kan ikke indgå i virksomhedsordningen, men den skattepligtige kan uden om hæverækkefølgen få en godtgørelse fra virksomheden.

Kapitalafkast

Ved indtræden i virksomhedsordningen skal virksomhedens kapitalafkastgrundlag opgøres.

Kapitalafkastgrundlaget opgøres primo og ultimo indkomståret. Ved etablering af ny virksomhed sker opgørelsen dog på tidspunktet for virksomhedens start.

Kapitalafkastgrundlaget danner grundlag for en beregnet rente, som beskattes som kapitalindkomst hos den skattepligtige. Kapitalafkastet kan ikke overstige årets skattepligtige overskud og kan tilsvarende ikke sættes lavere end 0 kr.

Der beregnes et forholdsmæssigt kapitalafkast, såfremt regnskabsperioden omfatter en kortere eller længere periode end 12 måneder.

Den del af kapitalafkastet, der beregnes af virksomhedens finansielle aktiver, anses for indskudt i virksomhedsordningen, hvis det ikke er overført fra virksomheden til den skattepligtige inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse. Ved beregning af kapitalafkastet af de finansielle aktiver medregnes fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser ikke.

Reglen er indført for at hindre, at overskydende likviditet af skattemæssige hensyn opspares i virksomheden og således kun beskattes med en acontoskat på 32 %

Virksomhedens resultat

Den del af overskuddet, som hæves af virksomhedsindehaveren, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtiges personlige indkomst i det indkomstår, hvor overskuddet overføres.

Overskud, som ikke hæves af den skattepligtige, beskattes med en foreløbig virksomhedsskat på 32%. Uanset om der er tale om kapitalafkast eller resterende overskud, indgår beløbet på samme konto for opsparet overskud.

Den del af kapitalafkastet, der vedrører finansielle aktiver, jf. § 4, skal altid hæves.

Den del af kapitalafkastet, der hæves, skal overføres til den skattepligtiges privatøkonomi inden fristen for indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår. Ellers anses beløbet for indskudt i virksomhedsordningen.

Overførsel kan eventuelt ske ved postering af beløbet på kontoen for hensættelser til senere hævning og skal således ikke fysisk overføres til en særlig konto i bank eller lignende.

Kapitalafkast, der hæves i indtjeningsåret, er kapitalindkomst. I § 23 a er dog indsat en bestemmelse om, at en del af beløbet kan beskattes som personlig indkomst af hensyn til fradrag for eventuel indskud på kapitalpension. I forbindelse med nedtrapningen af fradragsværdien for indskud på kapitalpension bør det nok overvejes, om der stadig er brug for særbestemmelsen i § 23 a.

Næringsvirksomhed ved finansiering skal medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst. Anvendes virksomhedsordningen, medregnes et eventuelt kapitalafkast til den personlige indkomst.

Mellemregningskontoen

Mellemregningskontoen kan bruges til, at den skattepligtige kan overføre beløb fra privatøkonomien til virksomhedsøkonomien i stedet for at foretage indskud på indskudskontoen. Mellemregningskontoen anvendes ofte, når virksomhedens indehaver foretager udlæg for virksomheden. Beløbet kan herefter tilbageføres til den skattepligtige uden skattemæssige konsekvenser.

Indestående på mellemregningskontoen kan tilbageføres skattefrit til privatøkonomien uden om hæverækkefølgen. Herved undgås hævning på indskudskontoen, der som hovedregel forudsætter, at eventuel opsparet overskud er hævet/opløst forud.

Det er en betingelse for at anvende virksomhedsordningen, at økonomien regnskabsmæssigt opdeles i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi. Mellemregningskontoen er et hjælpeværktøj til den regnskabsmæssige adskillelse, og nogle softwareleverandører har indrettet systemerne således, at kontoen opgøres automatisk som et produkt af nogle koder i kontoplanen.

Mellemregningskontoen sættes til 0 kr. ved indtræden i virksomhedsordningen. Kontoen kan ikke blive negativ, idet (overtræk) omgående medfører en postering i hæverækkefølgen.

Mellemregningskontoen er uforrentet, og indestående på kontoen skal ikke medregnes ved opgørelsen af virksomhedens kapitalafkastgrundlag. Dette medfører, at virksomhedens ejer ikke får beregnet kapitalindkomst af indestående på mellemregningskontoen. Hele afkastet indgår som en del af virksomhedens overskud og beskattes således som personlig indkomst.

Der kan som udgangspunkt kun bogføres kontante beløb på mellemregningskontoen. Af praktiske grunde kan overførsler ved anvendelse af virksomhedens bil, telefon og lign. bogføres på mellemregningskontoen. Overførsel til beskatning hos en medarbejdende ægtefælle kan ligeledes bogføres på mellemregningskontoen.

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse har skatteyderen mulighed for, at der opstår et tilgodehavende i selskabet. Driver den skattepligtige ikke andre virksomheder, vil et eventuelt opsparet overskud skulle restbeskattes.

Den selvstændige med flere virksomheder, der efter omdannelsen har et tilgodehavende i selskabet, som indgår som en forrentet fordring i virksomhedsordningen, kan dog bevare denne mellemregning. Det forudsættes dog, at det kan sandsynliggøres, at fordringen er opstået som et erhvervsmæssigt mellemværende mellem to af skatteyderens virksomheder.

Sker selskabsstiftelsen efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, er det som udgangspunkt ikke muligt for selskabets stifter at have et tilgodehavende, når omdannelsen er gennemført. Der kan dog fra omdannelsesdatoen og indtil omdannelsen eksistere et stiftertilgodehavende, som er maksimeret til den omtalte mellemregningskonto samt "hensat til senere hævning".

Hæverækkefølgen

Hæverækkefølgen er det system, der bestemmer, hvor stor en andel af årets overskud der skal beskattes som personlig indkomst.

Overførslen af værdier fra virksomheden til den skattepligtige anses for foretaget i en bestemt rækkefølge. Dette skyldes, at der skattemæssigt er forskel på, om man overfører virksomhedsoverskud eller beløb fra indskudskontoen. Virksomhedsoverskud beskattes enten som kapitalindkomst eller personlig indkomst, mens overførte beløb fra indskudskontoen ikke skal beskattes.

Overførsel af værdier fra virksomheden til den skattepligtige anses for foretaget i nedennævnte rækkefølge

- 1) Kapitalafkast efter § 7, som vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse.

Fl. Heden Knudsen

- 2) Resterende overskud efter § 10, stk. 1, som vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse.
- 3) Overskud i det pågældende år:
 - a. Kapitalafkast efter § 7, der overføres til den skattepligtige inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse.
 - b. Overskud efter fradrag af kapitalafkast efter § 10, stk. 1.
- 4) Opsparet overskud.
- 5) Indestående på indskudskontoen.

Virksomhedsskatten hæves forud for ovennævnte hæverækkefølge. Tilsvarende gør hævninger til dækning af:

- beløb, der overføres til dækning af driftsomkostninger,
- beløb til en medarbejdende ægtefælle,
- øvrige refusioner,
- samt beløb der er afsat til senere faktisk hævning i primobalancen.

Derimod indgår rentekorrektion ikke i hæverækkefølgen, idet korrektionen blot skal tillægges den personlige indkomst og fradrages kapitalindkomsten.

Definition af hævninger

Når der skal tages stilling til, om et beløb skal anses for hævet fra virksomheden til den skattepligtiges private økonomi, ses der på, hvad beløbet er anvendt til. Hævninger, der anvendes til dækning af den skattepligtiges private forbrug, herunder hævninger til betaling af personlige skatter, skal anses for hævet i hæverækkefølgen.

Såfremt aktier mv. erhverves for virksomhedens midler, anses et beløb svarende til aktiernes værdi for overført til den skattepligtiges privatøkonomi efter hæverækkefølgen. Det er uden betydning, om der er tale om en midlertidig investering af likvide midler i disse værdipapirer. Købesummen må i alle tilfælde anses for hævet og overført til den skattepligtige. Et efterfølgende salg af værdipapirerne tilhører til gengæld den skattepligtiges private økonomi.

Det kan få enorme følger for den skatteyder, der hidtil har haft virksomhedens opsparede overskud placeret i obligationer, og som får det gode råd, at investering i aktier kan give meget større afkast. Transaktionen fra obligationer til aktier medfører i sig selv, at det opsparede overskud restbeskattes. Er transaktionen udført for at erhverve IT-aktier inden faldet i april år 2000, er rådet fatalt, og man må tænke sig til resten af casen.

Ikke fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter anses derimod ikke som en hævning i hæverækkefølgen. Som eksempel kan nævnes repræsentationsud-

gifter, hvor der kun kan fradrages 25 % af de udgifter, der er afholdt. De resterende 75 % anses dog også for en udgift, der vedrører virksomheden, hvorfor der ikke skal ske overførsel efter hæverækkefølgen. Ej fradragsberettigede etableringsudgifter, formueudgifter mv., der vedrører virksomheden, kan ligeledes afholdes af virksomheden, uden at hæverækkefølgen påvirkes.

Rentekorrektion

Er saldoen på indskudskontoen negativ på det tidspunkt, hvor anvendelsen af virksomhedsordningen påbegyndes, eller for efterfølgende indkomstårs begyndelse, eller er saldoen på indskudskontoen negativ ved indkomstårets udløb, beregnes rentekorrektion. Rentekorrektionen beregnes med et beløb, der svarer til afkastsatsen.

Beløbet kan højst udgøre virksomhedens nettorenteudgifter.

Overføres værdier til den skattepligtige, og foretages der i samme indkomstår indskud beregnes der ligeledes rentekorrektion.

Der er tale om en selvregulerende effekt, hvor den skattepligtige ganske vist opnår fradragsret for renteudgifter med den fulde skatteværdi. Til gengæld formindskes kapitalafkastgrundlaget tilsvarende med den yderligere gæld, således at der fremkommer et mindre kapitalafkast.

Underskudsmodregning

Underskud i virksomhedsordningen modregnes jf. § 13, i eventuelt opsparet overskud. Virksomhedsunderskud, der ikke kan modregnes i opsparet overskud fra tidligere år, modregnes i kapitalindkomst og personlig indkomst efter de almindelige regler.

Reglerne betyder, at der ikke kan ske fremførsel af underskud inden for virksomhedsordningen.

Den virksomhedsskat, der er betalt vedrørende det opsparede overskud, bliver refunderet af skattemyndighederne ved årsopgørelsen.

Resterende underskud, der ikke kan modregnes i opsparet overskud, modregnes i den skattepligtiges kapitalindkomst. Er den skattepligtige gift og samlevende med ægtefællen ved indkomstårets udløb, fradrages underskuddet med et beløb svarende til ægtefællernes samlede kapitalindkomst.

Et resterende underskud, der ikke modregnes i den skattepligtiges kapitalindkomst, modregnes således i den skattepligtiges personlige indkomst. Dette gælder også, selvom den personlige indkomst herved bliver negativ. Herefter

overføres underskuddet til en eventuel samlevende ægtefælle eller fremføres til senere indkomstår uden for virksomhedsordningen.

Resterende underskud fremføres til modregning uden for virksomhedsordningen inden for de efterfølgende 5 indkomstår.

Afståelse af virksomhed

Afstår den skattepligtige sin virksomhed, eller ophører han med at drive selvstændig virksomhed, medregnes indestående på konto for opsparet overskud til den personlige indkomst. Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse anvendes ophørsreglerne ligeledes.

Samtlige virksomheder behandles som en virksomhed i forhold til virksomhedsordningen, hvis den skattepligtige driver flere virksomheder. Dette betyder, at afståelse, ophør og omdannelse, som ikke omfatter alle den skattepligtiges virksomheder, skal behandles som henholdsvis delafståelse, delophør og delomdannelse i forhold til virksomhedsordningen.

I forhold til virksomhedsordningen skal der derfor foretages en sædvanlig opgørelse af fortjeneste og tab i forbindelse med afståelse virksomheden.

Ved løbende ydelser, som modtages som en del af salgssummen, indgår den kapitaliserede værdi ved opgørelse af den skattepligtige avance i virksomhedens indkomst. Overstiger den løbende ydelse senere den kapitaliserede værdi, indgår det overskydende beløb i den skattepligtiges kapitalindkomst, efter at virksomheden er ophørt. Bliver den løbende ydelse derimod mindre end den kapitaliserede værdi, kan det resterende beløb fratrækkes i den skattepligtiges kapitalindkomst på det tidspunkt, ydelsen ophører. Fortsætter den skattepligtige i virksomhedsordningen efter ophøret, indgår reguleringerne i virksomhedens indkomstopgørelse.

Erhverves der senest i indkomståret efter ophøret en ny virksomhed, kan virksomhedsordningen anvendes uden de normale ophørskonsekvenser.

Hvis en af flere virksomheder afstås, kan afståelsen i forhold til virksomhedsordningen opgøres på følgende måder:

- salgssummen indgår i virksomhedsordningen.
- den skattepligtige kan med virkning fra begyndelsen af salgsåret vælge at overføre et beløb, der højst svarer til det kontante nettovederlag fra indskudskontoen til mellemregningskontoen, uden at der sker overførsel i hæverækkefølgen. Overføres der beløb til mellemregningskontoen, skal den skattepligtige i samme indkomstår medregne en forholdsæssig del af indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for salgsåret. Den forholdsæssige del af det opsparede overskud beregnes efter forholdet

mellem det overførte beløb og kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for salgsåret.

Ved omdannelse af en virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse sker der succession i overdragerens skattemæssige situation. Da selskaber ikke kan beskattes efter virksomhedsskatteoven, kræver det særlige regler at håndtere konto for opsparet overskud, idet selskabet ikke kan videreføre en eventuel konto. Dette er løst i § 16, hvor det fremgår, at indestående på konto for opsparet overskud kan nedsætte den skattemæssige værdi af aktiver og passiver ved opgørelsen efter § 4 i virksomhedsomdannelsesloven. Nedsættes aktiernes anskaffelsessum, bliver virksomhedsskatten endelig.

Det er frivilligt for virksomhedsomdanneren, om reglen ønskes anvendt, idet der på trods af succession i afskrivningsgrundlag m.v. er mulighed for, at konto for opsparet overskud restbeskattes i forbindelse med omdannelsen.

Er indestændet på indskudskontoen negativt, er det en betingelse for at kunne omdanne virksomheden til selskab efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, at den skattepligtige inden omdannelsen overfører et beløb til virksomheden, der gør, at indestændet på indskudskontoen bliver nul eller positivt. Udligningen af indskudskontoen sker i perioden fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, til omdannelsen finder sted.

Ved skattefri virksomhedsomdannelse, hvor ikke alle aktiver og passiver i virksomhedsordningen overføres til selskabet, indgår vederlaget for den afståede virksomhed i virksomhedsordningen. De ved omdannelsen erhvervede aktier anses for overført fra virksomhedsordningen til privatøkonomien ved begyndelsen af omdannelsesåret.

Aktiernes anskaffelsessum kan nedsættes med en andel af indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Denne andel beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, der kan henføres til den afståede virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret.

Hvis den skattepligtige som led i skattefri virksomhedsomdannelse, hvor ikke alle aktiver og passiver i virksomhedsordningen overføres til selskabet, ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, anses de aktiver, der ikke overføres til selskabet, for at være overført fra virksomheden til privatøkonomien med virkning fra udløbet af året før omdannelsesåret.

Hvis den skattepligtige som led i skattefri virksomhedsomdannelse netto indskyder gæld fra privatøkonomien i selskabet, anses et til den private gæld svarende beløb for at være overført fra virksomhedsordningen til privatøkonomien med virkning fra udløbet af året før omdannelsesåret.

Øvrige successionsmuligheder

Ved død er der mulighed for succession i konto for opsparet overskud, såfremt afdøde eller den efterlevende ægtefælle ved udgangen af indkomståret forud for dødsåret anvendte virksomhedsordningen. Udloddes een af flere virksomheder, kan modtageren overtage den til den pågældende del af erhvervsvirksomheden eller den pågældende virksomhed svarende del af indestående på konto for opsparet overskud. Overtagelse forudsætter selvfølgelig, at modtageren selv opfylder kravene i virksomhedsskatteoven.

Ophør af virksomhedsordningen

Den selvstændigt erhvervsdrivende kan altid vælge at udtræde af virksomhedsordningen. Endvidere skal der ske ophør i forbindelse med afståelse af virksomhed eller ved almindeligt ophør med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed.

Ophør anses i denne situation for at ske primo indkomståret, hvorfor indestående på konto for opsparet overskud med den hertil hørende virksomhedsskat medregnes til den skattepligtige indkomst i samme indkomstår, som afståelsen/ophøret finder sted.

Vælger den skattepligtige at udtræde af virksomhedsordningen primo indkomståret i forbindelse med afståelse af en virksomhed, vil fortjeneste og tab, herunder de genvundne afskrivninger, ikke indgå i virksomhedsordningen.

Opretholdes den regnskabsmæssige opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi i hele det indkomstår, hvori afståelsen eller ophøret finder sted, kan virksomhedsordningen anvendes til og med udløbet af indkomståret.

Ophør af skattepligt

Det er en betingelse for at anvende virksomhedsordningen, at den skattepligtige er fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark.

Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 1, eller bliver den skattepligtige hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsaftale, skal indestående på konto for opsparet overskud medregnes til personlig indkomst for det indkomstår, hvor skattepligten ophører eller det skattemæssige hjemsted flyttes.

Udgifter til uddannelse og sikring af faglig kompetence

Af professor Kjeld Hemmingsen

Juridisk Institut Handelshøjskolen i København

og advokat Robert Koch-Nielsen

1. Skatteretlige hovedsondringer

Både i skatteretlig teori og praksis har der været skiftende syn på udgifter, der kan henføres til udvikling eller sikring af faglig kompetence.

Der kan være tale om udgifter i forbindelse med mere traditionelle uddannelsesforløb eller ved deltagelse i efteruddannelses- og ajourføringskurser og kongresrejsearrangementer af vidt forskelligt tilsnit. Den faglige standard kan også søges sikret eller højnet gennem undersøgelser af markedsforhold, arbejdsmetoder eller brancheforhold i Danmark eller i udlandet.

Den skattemæssige behandling af de nævnte udgifter er i mangel af særlovgivning på området uløseligt forbundet med den indbyrdes afgrænsning af begreberne privatudgifter, anlægsudgifter, herunder etableringsudgifter, og driftsomkostninger i statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Driftsomkostninger og privatudgifter

Beskrives *privatudgifter*¹ som udgifter, der efter deres art er fælles for det store flertal af skatteydere, eller som typisk afholdes, uanset om skatteyderen har aktuel indtægtsgivende virksomhed eller ej, falder udgifter forbundet med grund- eller basisuddannelser og anden almen uddannelse ind under denne definition på linie med udgifter til almindelige livsfornødenheder, bolig og børnepasning m.v. De pågældende udgifter må dermed se sig slået i hartkorn

1. Privatforbrug defineres i SL § 6, stk. 1, litra a som udgifter til "egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed".

med udgifter til fritidsaktiviteter og ferierejser m.v. uden tilstrækkelig nær – om overhovedet nogen – sammenhæng med indkomsterhvervelsen.

Driftsomkostninger og anlægsudgifter

Udgangspunktet for en diskussion om uddannelsesudgifternes karakteristika og placering i skattesystemet kan imidlertid lige så vel være statskattelovens sondring mellem driftsomkostninger og anlægsudgifter.

Anerkender man nemlig en vis sammenhæng mellem uddannelsesaktiviteterne og den påfølgende indtægtsgivende virksomhed, forekommer privatforbrugsbetragtningen anstrengt, hvorimod en sammenligning mellem en kvalificeret uddannelse og en virksomheds materielle anlæg synes mere relevant.

Ved første øjekast giver denne angrebsvinkel ikke bedre fradragsmuligheder end privatforbrugsbetragtningen. Statskatteloven har som udgangspunkt ikke større sympati for anlægsudgifter end for privatudgifter.

Dette skyldes arven fra økonomerne, der stod statskattelovens fædre bi. I økonomisk og regnskabsmæssig terminologi tales om driftsomkostninger, når udgifterne relaterer sig til den betragtede periode, mens anlægsudgifter er udgifter, der rækker ud over perioden.² Anlægsudgifter kan som udgangspunkt ikke påvirke en periodeisoleret indkomstopgørelse.

Med dette udgangspunkt må det konstateres, at de omtalte basis- eller almene uddannelser utvivlsomt har et tidsperspektiv, der rækker ud over indkomståret, og at valget mellem privatforbrugs- og anlægsbetragtninger derfor kunne synes af mere akademisk interesse.

Statskattelovens § 6, stk. 1, litra a giver imidlertid mulighed for skattemæssige afskrivninger, dvs. omkostningsfordeling over en årrække. Statskatteloven har dermed selv været opmærksom på, at der ikke kan stilles alt for rigoristiske krav til udgifternes sammenhæng med det enkelte indkomstårs aktiviteter. Har en udgift overhovedet omkostningskarakter, kan et afskrivningsforløb komme på tale.

Med denne begrundelse har der i et udvalgsarbejde om en samlet løsning af de studerendes økonomiske problemer været argumenteret for, at uddannelsesudgifter ligesom de nævnte udgifter til anskaffelse af det materielle produktionsapparat skulle kunne bringes til fradrag gennem afskrivning over en årrække.³

2. I overensstemmelse hermed SL § 6, stk. 1, litra a om driftsomkostninger ... "de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten" (underforstået *årsindkomsten*) og § 6 i.f. om anlægsudgifter "benyttes ... til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift ...".

3. Betænkning nr. 275 om De studerendes økonomiske vilkår, 1961.

Udgifter til uddannelse og sikring af faglig kompetence

Når argumentationen imidlertid halter, skyldes det en ofte overset forskel mellem anlægsudgifter og etableringsudgifter.

Etableringsudgifter er ganske vist anlægsudgifter i deres egenskab af fremadrettede, flerperiodiske udgifter. Men der er den kvalitative forskel, at mens anlægsudgifter generelt og alene karakteriseres gennem deres flerårige tilhørsforhold, påvirker etableringsudgifterne desuden virksomhedens bærende indkomstgrundlag.

Etableringsudgifterne bliver herved en del af det kerneområde, som dækkes af statskattelovens §§ 4, 5 og 6 i disses indbyrdes sammenhæng, således at udgifterne ikke uden udtrykelig og særlig hjemmel uden for statskatteloven kan bringes til fradrag ved indkomstopgørelsen. Det er indkomstkilden og ikke den aktuelle indkomsterhvervelse, der påvirkes.

I den omtalte betænkning om de studerendes økonomiske vilkår afvises amortiseringstanken, idet det især fremhæves, at en maskine i reglen er genstand for fortsat værdiforringelse på grund af slid eller forældelse, mens en kvalificeret uddannelse må antages i almindelighed at beholde sin værdi for den pågældendes livstid, i hvert fald hvis den vedligeholdes på passende måde. Det tilføjes, at værdien først går tabt på en gang, når den pågældende dør eller definitivt mister sin arbejdsevne, og at en uddannelse således normalt vil bevare sin økonomiske værdi 40-50 år.

Til denne forudsætning om værdifasthed skal bemærkes, at den næppe dækker alle uddannelsesforløb, specielt ikke inden for de teknologiske videnskaber, og at mange kandidater i deres daglige virke ret hurtigt distancerer sig fra de underliggende basisuddannelser. De mange teologiske kandidater, der efter sigende har fundet vej til lederposter i engelsk erhvervsliv, kunne være eksempel på dette.

Afvisningen af fradrags- eller afskrivningsret synes derfor snarere at kunne begrundes med den almindelige legitimationsvirkning, der knytter sig til kompetencegivende uddannelser. Legitimationsvirkningen knyttes til eksamensbeviset og er latent til stede, uanset om beviset benyttes eller ikke. Selvom en uddannelse derfor måtte være en betingelse for adgang til bestemte erhverv, forsvinder de omhandlede udgifters omkostningskarakter i takt med, at uddannelsen ikke kan knyttes eksklusivt til en konkret indkomsterhvervelsesproces, men er en generelt anvendelig forudsætning for en sådan.

Typicering af udgifter

Med det refererede udgangspunkt må fradrags- og afskrivningsret for udgifter til basis- og grunduddannelserne og andre kompetencegivende uddannelser afvises, hvad enten dette sker med henvisning til udgifternes karakter af privatudgifter eller etableringsudgifter.

Foreligger der en allerede igangværende erhvervmæssig virksomhed, er udgangspunktet et andet, idet almindelige vedligeholdelsesbetragtninger kan begrunde fradrag for udgifter til ajourføring af viden. Tilbage står dog også i disse tilfældeder spørgsmål om uddannelsesaktiviteter, som går videre og kan indebære mulighed for udvidelse eller ændring af det bestående indkomstgrundlag (nyetablering).

Endelig vil der foreligge en gruppe af tilfælde, hvor der utvivlsomt kan påvises en vis sammenhæng mellem den udøvede virksomhed og de afholdte udgifter, men hvor forbindelsen med den aktuelle indkomsterhvervelse er for fjern til at begrunde fradragsret.

2. Forøgelse af basisviden, ajourføring eller videreuddannelse

Det vil ofte være en tilfældighed, om bibringelse af ny viden sker på efteruddannelseskurser eller under den kompetencegivende uddannelse.

I alle tilfælde forøges skatteyderens viden, men der har i praksis været gjort forsøg på at sondre mellem viden indhentet kort tid efter afslutningen af den kompetencegivende uddannelse (videreuddannelse) og senere opfølgning som led i en almindelig konkurrencebetinget oprustning på fagområdet (ajourføring).

Denne tilfældige sondring er nu tilsyneladende opgivet, hvilket er i overensstemmelse med den udvikling, der i øvrigt kan konstateres på driftsomkostningsområdet.⁴

Sondringen mellem anlægsudgifter og driftsomkostninger har i nyere tid hvilet langt mindre på de tidligere omtalte periodebetragtninger end på en konkret vurdering af udgifternes naturlige, ofte konkurrencebetingede sammenhæng med den udøvede virksomhed inden for dennes aktuelle grænser.

En følge af denne opblødning af de klassiske omkostningskriterier er bl.a., at selv dispositioner, der efter deres art er af notorisk anlægskarakter, kan få omkostningsstatus, når der bag dispositionerne ligger hensyn af overvejende driftsmæssig karakter.⁵

4. Se mere detaljeret Kjeld Hemmingsen *Skatteret Almen del 2000/2001* kapitel X og *Skatteret Speciel del 2000/2001* kapitel VII.

5. Uden for denne fremstillings rammer, men som et klart udtryk for den mere nuancerede opfattelse af driftsomkostningsbegrebet kan nævnes UfR 1976 s. 60 H (Dansk Esso A/S), hvor Højesterets flertal fandt en typisk formuedisposition – driftstilskud til ikke sambeskattede datterselskaber – så naturligt knyttet til moderselskabets måde at drive virksomhed på, at den dermed sandsynliggjorte overvejende driftsmæssige interesse i udgifternes afholdelse fortrængte dispositionernes anlægs- eller formuepræg.

Udgifter til uddannelse og sikring af faglig kompetence

På området for udgifter til sikring af faglig kompetence illustreres udviklingen ved UfR 1965 s. 648 H, hvor skatteyderen tilsyneladende havde alle odds mod sig i omkostningsdiskussionen.

Som professor i retsmedicin ved Aarhus Universitet skulle skatteyderen forestå planlægning og indretning af et retsmedicinsk institut ved universitetet og havde bl.a. med dette formål deltaget i en kongres om relevante emner for denne arbejdsopgave.

Der var således tale om *fremtidige* opgaver overvejende i *arbejdsgiverens* interesse og uden nogen som helst indflydelse på professorens *indkomsterhvervelse*, og landsretten havde da heller ikke fundet den tilstrækkelig snævre forbindelse mellem udgifterne og skatteyderens indtægtsgivende erhverv i det pågældende indkomstår.

Højesterets flertal fandt imidlertid en sådan naturlig sammenhæng mellem professorens aktuelle stillingsindhold med de hertil knyttede pligter og tildelte opgaver, at de afholdte udgifter kunne karakteriseres som driftsomkostninger eller udgifter til embedsts bestridelse efter SL § 6, stk.1, litra a og b.

Udviklingen kan som nævnt beskrives således, at uddannelsesudgifter og udgifter til sikring af faglig kompetence i dag behandles i lyset af den aktuelle virksomhedsstruktur, således at en naturlig driftsmæssig sammenhæng mellem udgifter og virksomhedsudøvelse fortrænger de videreuddannelses- eller andre anlægsmomenter, der måtte ligge i situationen.

Først når virksomhedens grænser overskrides, og der erhverves nye kompetencer eller konstateres et stillings- eller virksomhedsindhold, slår anlægsbetragtningen igennem.

Ajourføring

Det bliver herefter afgørende dels at affotografere og afstikke grænserne for den virksomhed, der udøves, dels at foretage en kvalitativ vurdering af de afholdte udgifter og placere dem i forhold til den betragtede virksomhed.

Denne opgave er selvsagt lettest at løse, når der er tale om udgifter afholdt af ensartede virksomheder ved deltagelse i kurser eller andre aktiviteter arrangeret af de pågældende branchesammenslutninger.

I sådanne tilfælde ses der i praksis ingen særlige grænser for fradragsretten, og dette gælder tilsyneladende også i tilfælde, hvor kursusemnerne synes mere orienteret mod virksomhedernes eller branchens fremtidige indkomstforhold end mod den aktuelle indkomsterhvervelse.⁶

Selvom der i princippet ikke er nogen forskel på aktiviteter tilrettelagt af brancheorganisationer og aktiviteter foretaget på eget initiativ, er det indlysen-

6. Eksempelvis Ligningsrådet i TfS 1987, 467.

de, at der må foretages en langt mere indgående analyse af begivenhedsforløbet, når der er tale om individuelle arrangementer.

Den blancoaccept, som eksempelvis praktiserende læger, tandlæger og danselærere nyder godt af ved deltagelse i brush-up kurser på elementært, generelt plan eller i lyset af en sæsonpræget udvikling, kan ikke uden videre overføres til alle aktiviteter inden for de respektive brancher.

Man kunne fristes til at vende bøtten om og opstille en forhåndsformodning om andre bagved liggende motiver, når den enkelte læge, tandlæge eller danselærer dygtiggør sig, uden at en større kreds af kolleger tilsyneladende finder det påkrævet at deltage i tilsvarende arrangementer af hensyn til konkurrencen på markedet.

Bibringes der således en særviden eller særlig faglig ballast, som ikke er typisk for branchen, kan der ganske vist som i eksemplet være tale om ønsket om bedst mulig patient- eller kundebehandling, men der kan også være tale om opbygning af en særlig position, som har flere lighedspunkter med basisuddannelsen eller en videreuddannelse end med den blotte ajourføring. I så fald sprænges de naturlige rammer for virksomheden.

I mange tilfælde kræves således en nærmere analyse af de nævnte sammenhænge, før udgifterne kan karakteriseres som enten fradragsberettigede ajourføringsudgifter eller ikke-fradragsberettigede videreuddannelsesudgifter eller udgifter til udvidelse af virksomhedsområdet.

Dette udelukker ikke, at en analyse tager sit udgangspunkt i virksomhedernes karakteristika, idet der på adskillige erhvervsområder er så klart definerede virksomhedstyper, at et påstået behov for løbende orientering om faglige spørgsmål og teknikker kan sandsynliggøres eller afvises uden større vanskelighed.

I en række tilfælde kan der imidlertid næppe opstilles andre støttekriterier end dem, der karakteriserer kursusindholdet. Jo mere alment orienterende eller generelt kvalificerende, dette er, og jo mere skatteyderen synes at optræde som pioner på sit område, desto større er risikoen for, at forbindelsen med indkomst-erhvervelsen anses for utilstrækkelig.

Videreuddannelse eller udvidelse af virksomhedsområde

Udgifter, der ikke kan placeres i ajourførings- og vedligeholdelseskategorien, og som ikke allerede er afvist som privatudgifter, indgår i en fælles pulje af ikke fradragsberettigede udgifter, som er beslægtet med basisuddannelsesudgifter og andre etableringsudgifter.

Det kan diskuteres, om udsondringen af disse udgifter sker som resultat af en fortolkning af omkostningsbegrebet eller blot som en praktisk negativ afgræns-

Udgifter til uddannelse og sikring af faglig kompetence

ning af det ganske rummelige ajourføringsområde, som er skitseret i det foregående.

Dette teoretiske problem har især betydning, når det gælder spørgsmålet om begrebet udvidelse af et eksisterende virksomhedsområde.

Udviklingen på driftsomkostningsområdet tager på den ene side klart hensyn til indkomsterhvervelsen som en dynamisk proces uden den tidligere fastlåste diskussion om indkomstårets ukrænkelighed.

På den anden side er det virksomheden, som den ser ud her og nu, der er målestokken for virksomhedens rummelighed, når det gælder den skatteretlige kvalifikation af udgifterne.

Det er et uafklaret spørgsmål, om dette afgørende øjebliksbillede kan ses isoleret fra den fremtidige udvikling af virksomheden.

Moderne virksomhedstyper, der ønsker risikospredning, eller som optager varesortimenter eller produktioner af langt mere varieret og forskelligartet sammensætning, end det tidligere var tilfældet, vil naturligt opfatte virksomhedsudøvelsen som en del af en kontinuerlig dynamisk proces, mens skattemyndighederne måske vil have vanskeligt ved at se en støvsugerfabrikants optagelse af produktion af flymotorer som andet end etablering af ny virksomhed.

På uddannelsesområdet fastholdes tilsyneladende en snæver afgrænsning af virksomhedsbegrebet.

Selvom det således for en hospitalslæge kunne synes at være en naturlig udbygning af lægeuddannelsen at søge specialistanerkendelse eller kvalificere sig på chefplan, nægtes fradragsret ud fra videreuddannelsessynspunktet.

3. Forbindelsen med indkomsterhvervelsen for fjern

I tilfælde, hvor den bibragte viden vil være nyttig for skattyderen, uanset hvilken beskæftigelse han har eller senere måtte få, eller hvor det må antages, at udgifterne hverken nu eller senere vil kunne have nogen effekt på indkomsterhvervelsen, henvises ofte i praksis til udgifternes "generelle" eller "almene" karakter eller til en for "fjern" forbindelse med indkomsterhvervelsen.

De generelle eller almene kursusforløb ligestilles herved med de indledningsvis omtalte almene og generelt kvalificerende basisuddannelsesforløb, som ikke kan begrunde fradragsret.

Det er mere problematisk, med hvilken hjemmel der nægtes fradragsret, når forbindelsen til den løbende drift skønnes så fjern, at der ikke kan påregnes økonomisk kompensation for udgifterne gennem forbedringer af driftsresultatet.

Det er således ikke nogen almindelig forudsætning for omkostningsfradrag, at de afholdte udgifter har konkret nyttevirkning. Der er eksempler på, at

unødvendige eller efter omstændighederne ligefrem tabsforvoldende dispositioner⁷ kan have omkostningskarakter, når de indgår i et i øvrigt naturligt driftsforløb i virksomheden.

Er det på den anden side klart, at de pågældende udgifter vil være uegnede til at påvirke indkomsterhvervelsen, kan det ikke undre, at skattemyndighederne søger klarlagt, om der kan tænkes andre motiver til udgifternes afholdelse end de påstået driftsmæssige.

Skattemyndighedernes og domstolenes henvisning til udgifternes ”for fjerne sammenhæng” med driften kan derfor være en skånsom og neutral tilkendegivelse af, at den bevismæssig vurdering af mulige turistmæssige eller andre private islæt i begivenhedsforløbet ikke er faldet ud til skatteyderens fordel.

4. Uddannelse i udlandet

I princippet påvirker det ikke den skatteretlige karakter af en afholdt udgift til uddannelse eller sikring af faglig kompetence, at aktiviteten finder sted i udlandet. En basisuddannelse på et universitet i udlandet er ikke fradragsberettiget, blot fordi den finder sted i udlandet, og omvendt er deltagelsen i et fagligt kursus i udlandet fradragsberettiget, selvom kurset afholdes i udlandet.

Alligevel opstår der i praksis ofte problemer, alene fordi aktiviteten finder sted i udlandet.

Problemet er typisk at foretage en korrekt afgrænsning til privatudgifter, men det forekommer også ofte, at den udenlandske aktivitet anses for at have for fjern forbindelse med den indkomstskabende aktivitet her i landet.

Højesterets dom i den såkaldte *ELFO-sag* er et illustrativt eksempel både på skattemyndighedernes problemer og holdninger i sager af denne art.⁸

I *ELFO-sagen* var der tale om et kursus for el-installatører i stærkstrømsreglementet. Kurset fandt sted på Mallorca og var arrangeret af brancheforeningen. Skatteyderen havde en række odds mod sig. Der var ingen saglig eller faglig grund til at henlægge kurset til Mallorca, som tværtimod er et populært feriested, og skatteyderen havde desuden medbragt hustru og barn til Mallorca. Over for dette stod, at kursets indhold var fagligt relevant, og at der var tale om kvalificeret undervisning, samt at skatteyderen rent faktisk deltog i hele kurset, som strakte sig over det meste af dagen i fem af de syv dage, som rejsen varede.

7. Eksempelvis erstatningspådragende dispositioner under virksomhedsudøvelsen.

8. TFS 1994.738, SO 1994.330.

Udgifter til uddannelse og sikring af faglig kompetence

Hvis kurset var afholdt i Danmark, var der ingen tvivl om, at udgiften til deltagelse i kurset havde været fradragsberettiget – heller ikke hvis kurset havde været henlagt til et populært dansk feriested i højsæsonen.

I Østre Landsret fik skatteyderen medhold i, at omkostningen ved at deltage i kurset var en driftsomkostning ”uanset stedet for kursets afholdelse”, men i Højesteret gik det galt for skatteyderen.

De fem højesteretsdommere delte sig i tre grupper, men alle var dog enige om, at kurset var ”fagligt velbegrunder”, og at ”kurset var tilrettelagt ud fra saglige hensyn”, samt at skatteyderen ”deltog fuldt ud i kurset”.

En enkelt dommer var helt nådesløs og gav udtryk for, at statskattelovens § 6, stk. 1, litra a ”bør fortolkes således, at der i tilfælde, hvor kurset afholdes på et almindeligt turiststed i udlandet, og hvor kursusstedet ikke som sådant er fagligt begrundet, uanset kursets nærmere karakter og omfang, ikke indrømmes fradragsret for kursusudgiften”.

Den pågældende dommer gav tillige udtryk for, at der altid vil være et vist turistmæssigt islæt forbundet med at henlægge et kursus til et almindeligt turiststed i udlandet, og at dette islæt i regelen vil være betydeligt. Endvidere gav den pågældende dommer udtryk for, at det vil være meget vanskeligt for skattemyndighederne at administrere og kontrollere sager af denne art, hvilket er så sandt, som det er sagt.

De fire andre dommere var enige om, ”at der i tilfælde, hvor kurset afholdes på et almindeligt feriested i udlandet, og hvor kursusstedet ikke som sådant er fagligt begrundet, består en formodning for, at der med kursets afholdelse er forbundet et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgiften ikke kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning”.

Herefter delte de fire andre dommere sig i to grupper på hver to. Den ene gruppe var af den opfattelse, at skatteyderen ikke havde afkræftet formodningen. Den anden gruppe var af den modsatte opfattelse. Det endelige resultat blev derfor, at skatteyderen ikke fik medhold.

Det interessante ved dommen er ikke så meget resultatet, men illustrationen af skattemyndighedernes og domstolenes holdning samt de administrative problemer, der er forbundet med behandling af sager af denne art.

Skattemyndighederne oplever utvivlsomt ofte, at skatteyderne udfolder betydelig kreativitet for at få fradragsret for deltagelse i mere eller mindre seriøse kurser på attraktive feriesteder i udlandet, og det er vanskeligt indtil grænsen af det umulige for skattemyndighederne at tage stilling til, om kursusprogrammer og deltagerlister er udtryk for virkelighedens verden. Der vil ofte være en mistanke om, at skatteyderen måske har tilbragt en rigelig del af tiden på kanten af poolen med en kølig drink i hånden frem for at deltage i kurset i

det overophedede kursuslokale, hvor en uinspireret underviser kæmper for at tiltrække sig deltagernes opmærksomhed.

For dog at få et vist fodfæste opstiller man så en formodningsregel. Det betyder i virkeligheden, at det er skatteyderen, der skal bevise, at betingelserne for fradragsret er til stede. Det er ikke skattemyndighederne, der skal bevise, at der ikke er fradragsret. En formodning kan med andre ord afkræftes. Den enlige dommer i Højesteret gik et skridt videre – og for langt – ved ikke engang at acceptere en formodningsregel, men generelt afvise, at der var fradragsret for deltagelse i kurser i udlandet.

Det skulle senere vise sig, at selv de fire moderate højesteretsdommere var gået for vidt ved at opstille en formodningsregel. Det fremgår af det endelige resultat af den såkaldte *revisorsag*.⁹

I denne sag var der også tale om et kursus i udlandet på et populært feriested. Kurset var arrangeret af et revisionsfirma og fandt sted på Kreta, hvor en professor i skatteret underviste deltagerne, som alle var revisorer, i den ugelange rejse. Undervisningen strakte sig over tre hele dage og to halve dage. Sagen blev behandlet af Vestre Landsret, som i sin afgørelse indledningsvis konstaterede, at ”det omhandlede kursus var tilrettelagt ud fra saglige hensyn, og (revisorens) deltagelse i kurset, der havde til formål at ajourføre deltagernes skatteretlige viden, var fagligt velbegrundet.” Det blev endvidere lagt til grund, at revisoren havde deltaget fuldt ud i kurset. Herefter konstaterer Vestre Landsret med henvisning til Højesterets dom i ELFO-sagen, at der gælder en formodningsregel, således at landsretten skal tage stilling til, om revisoren har afkræftet formodningen for, at der ikke er fradragsret. Flertallet på to af Landsrettens tre dommere kom til det resultat, at formodningen var afkræftet. Det mente den tredje ikke.

Skatteministeriet ankede dommen til Højesteret, hvor sagen nu er endeligt afsluttet. Det skete ved, at Skatteministeriet hævdede ankesagen, fordi skatteyderens advokat havde været forudseende nok til – med Højesterets tilladelse – at indhente en præjudiciel udtalelse fra De Europæiske Fællesskabers Domstol.

Domstolen blev spurgt, om det var i overensstemmelse med EF-traktaten at opstille ”en formodning for, at et kursus i tilfælde, hvor kurset afholdes på et almindeligt turiststed i udlandet, og hvor kursusstedet ikke som sådant er fagligt begrundet, er forbundet med et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgiften ikke kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning”.

9. TfS 1995.363.

Udgifter til uddannelse og sikring af faglig kompetence

Domstolen besvarede spørgsmålet med, at EF-traktatens artikel 59 (nu artikel 49 EF) er til hinder for, at der opstilles en formodningsregel af den nævnte karakter.

Herefter har Skatteministeriet hævet anken til Højesteret,¹⁰ og retstilstanden på området er vendt tilbage til det normale. Skatteret er ikke længere et spørgsmål om geografi, men et spørgsmål om lovfortolkning og lovhjemmel.

Hvis man vil beskytte sig mod mistanke om en camoufleret turistrejse, er Belgien et godt valg. Det mente i hvert fald en *svineavler*, som var på en fem dages studietur i Belgien.¹¹

Turen var arrangeret af en landboforening og foregik i bus. Programmet var meget omfattende, og der var ingen tid til rådighed til andet end studier. I programmet indgik en omfattende orientering om relevante EF-regler, og derudover var der besøg hos en række belgiske svineavlere. Studierejsen kostede 1.100 kr., som svineavleren mente, han havde fradragsret for efter den almindelige regel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Skattemyndighederne var af en anden opfattelse og gjorde gældende, at der ikke var "en så konkret og direkte sammenhæng mellem rejsen og (svineavlerens) indkomstskabende aktiviteter, at der er grundlag for fradrag i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a". Det tiltrådte Vestre Landsret og senere også et flertal i Højesteret. Et mindretal på to ud af fem var af den opfattelse, at svineavleren "på rejsen erhvervede en viden, der gav sig udslag i ... konkrete dispositioner ...", og ville derfor give svineavleren medhold.

De citerede præmisser giver et præcist indtryk af retstilstanden på området. Selvom en rejse er helt uden turistmæssigt eller privat islæt, er det ikke sikkert, at omkostningen ved rejsen har karakter af en fradragsberettiget omkostning. Det er ikke nok at rejse til udlandet for at lade sig inspirere. Rejsen skal medføre et resultat.

Kravet om en vis konkretisering af en studierejses formål og resultat må antages at have hjemmel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvorefter en udgift kun har omkostningskarakter, hvis den er afholdt for at "erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten". Det er ikke nok, at udgiften har "erhvervsmæssig" karakter. Det er omvendt ofte tilstrækkeligt til at sikre, at udgiften ikke har privat karakter. Det har betydning, hvis rejsen er betalt af en arbejdsgiver, idet en "frirejse" er et skattepligtigt gode.

Der findes et meget stort antal afgørelser på dette skatteretlige område, og det er ikke nogen let opgave for skattemyndighederne eller domstolene at træffe

10. TfS 1999.850, SO 2000.214.

11. TfS 1989.599, SO 1989.366.

Kjeld Hemmingsen og Robert Koch-Nielsen

den rigtige afgørelse. Opgaven bliver ikke gjort lettere af skatteyderne, der gerne lever op til H.C. Andersens ord om ”At rejse er at leve!”.

5. Skattelovrådets betænkning nr. 1221 fra 1991

En radikal løsning på en række af afgrænsningsproblemerne på driftsokostningsområdet kunne være at opgive sondringen mellem driftsomkostninger og anlægsudgifter og kun udelukke fradragsret for ikke særligt opregnede privatudgifter.

Et sådant forslag blev fremsat af Skattelovrådet i 1991, men er ikke resulteret i forslag om lovændringer på området.

En af grundene hertil kan være, at netop uddannelsesudgifterne med disses sammenfildrede indhold af privatforbrugs- og anlægsmomenter på et praktisk vigtigt område vil kræve detaljeret særbehandling og dermed modarbejde den forenkling af driftsokostningsbegrebet, der skulle være formålet med en lovændring.

Skat på avance ved salg af boliger

Af lektor, lic.jur. Hans Henrik Edlund

Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus

1. Indledning

I de senere år har man skærpet beskatningen af fortjeneste opnået ved salg af fast ejendom. Et af de vigtige led i denne proces har været reglerne i lov om særlig indkomstskat,¹ der senere erstattedes af ejendomsavancebeskatningsloven (EBL). Denne trådte i sin oprindelige udgave i kraft 10. juni 1982.² Efter denne version af ejendomsavancebeskatningsloven var det dog kun avancer ved salg, hvor sælger havde ejet ejendommen kortere end tre år, der beskattedes fuldt ud. Havde man ejet ejendommen i mere end 7 år, var avancen skattefri, da der skete en reduktion af den skattepligtige fortjeneste med 20% pr. ejerår ud over de første tre. Boligejerne var dengang som nu som hovedregel fritaget for ejendomsavancebeskatningen. Dog fandtes i 1982-lovens § 8 en toårsregel, således at avance ved salg, inden der var gået to år fra erhvervelsen, beskattedes fuldt ud. Toårsreglen var en videreførelse af spekulationsreglen i statsskattelovens § 5 litra a, men der kunne – når ganske særlige omstændigheder forelå – gives dispensation fra reglen. Reglen ophævedes med virkning fra 1990. I stedet indførtes en betingelse om, at ejendommen skal have “tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand” i en del af ejerperioden.

Ved skattereformen i 1993³ ændredes nedtrappingsreglen ved ejertid ud over tre år, således at fortjenesten kun reduceredes med 5% pr. år. fra og med det 4. til det 9. ejerår. Mindst 70% af avancen skulle herefter medregnes til den skattepligtige indkomst.

1. Lov nr. 280 af 7. juli 1960. Før denne lovs ikrafttræden beskattedes alene nærings- og spekulationsavancer i medfør af statsskattelovens § 5 a.
2. Lov nr. 247 af 9. juni 1982.
3. Lov nr. 427 af 25. juni 1993

Hans Henrik Edlund

Nedtrappingsreglen ændredes på ny som et led i pinsepakken fra 1998.⁴ For ejendomme anskaffet den 1. januar 1999 og derefter er der ikke adgang til ejertidsnedslag. For ejendomme anskaffet før denne dato findes den særlige regel i EBL § 6, stk. 3, hvorefter nedtrappingsordningens betydning gradvis reduceres (med 3 procentpoint om året), således at der ved salg i 2008 eller derefter heller ikke for disse ejendomme kan foretages ejertidsnedslag i fortjenesten. Beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven vil derefter i alle tilfælde ske med 100%, medmindre det drejer sig om salg af ejerboliger. Fritagelsesreglen for ejerboliger i EBL § 8 er jo som bekendt indtil videre gået fri, når der er sket stramninger af beskatningen på området.

2. Reglerne i de andre nordiske lande

Vender man blikket mod Norge, Sverige og Finland, vil man konstatere, at der i alle tre lande som udgangspunkt sker beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med salg af ejerboliger. Fælles for de tre lande er imidlertid også, at beskatningen er meget lempelig, da der netop for salg af boliger gælder en række begunstigende særregler.

I *Finland* er der generelt adgang til at forøge anskaffelsesprisen med mindst 20%, og har man ejet ejendommen i mere end 10 år, kan der tillægges 50%. Endvidere gælder, at skattepligten helt bortfalder, såfremt man i mindst to år forud for salget uden afbrydelser har beboet ejendommen. Fritagelsen gælder dog kun for værdistigningen på bygningerne og ikke for den avance, der kan beregnes for grunden. Opnår man et tab ved salget, er der mulighed for at fradrage dette, men kun i anden ejendomsavance (kildetabsfradrag).

I *Sverige* er kun 50% af avancen skattepligtig indtægt og samtidig findes en genanbringelsesregel, således at beskatning af fortjenesten kan udskydes, såfremt man inden for en vis periode efter salget anskaffer sig en ny ejerbolig. Genanbringelsesmuligheden gælder dog kun, såfremt man har beboet ejendommen i mindst et år umiddelbart forud for salget eller i mindst tre år i alt.

I *Norge* er ejendomsavancer som udgangspunkt også skattepligtige, men her gælder vedrørende ejerboliger den fordelagtige undtagelse, at der er skattefrihed, hvis man har anvendt den pågældende ejendom til bolig for sig selv eller sin husstand i mindst ét af de seneste to år forud for salget.⁵ Endvidere gælder visse undtagelser fra dette bopælskrav, hvis man på grund af arbejde, sygdom eller lignende har været forhindret i at bo på ejendommen, altså et regelsæt, der

4. Lov nr. 434 af 26. juni 1998.

5. For fritidsboliger kræves anvendelse i mindst fem af de sidste otte ejerår.

i grove træk svarer til det, der var gældende i Danmark indtil 1990. De norske regler tillader herudover fuldt fradrag for tab, hvor gevinster skulle have været beskattet.

Som det kan ses, har man i de øvrige nordiske lande anvendt forskellige, lempelige modeller, hvortil der findes paralleller i de danske regler. Disse vedrører dog oftest ejendomme, der har været anvendt til *andet* end beboelse, mens hovedreglen – i modsætning til hvad der gælder i de øvrige nordiske lande – fortsat er, at der ikke sker beskatning af kapitalgevinster ved salg.

3. Nærmere om de danske regler

3.1 Undtagelserne til hovedreglen om fritagelse for ejerboliger

Fritagelsen for beskatning af fortjeneste ved salg af boliger efter den danske EBL § 8 er langt fra uden undtagelser.

I § 8, stk. 1, nævnes udtrykkeligt tre alternative betingelser, der skal være opfyldt, for at hovedreglen om skattefritagelse gælder for én- og tofamilieshuse,⁶ nemlig

1. at ejendommens areal er mindre end 1.400 m²
2. at der fra ejendommen på grund af en offentlig myndigheds bestemmelse ikke kan udstykkes en grund, *eller*
3. at udstykning af ejendommen vil medføre en væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.

Hovedformålet med at opstille disse betingelser er at sikre, at fritagelsen ikke skal gælde for ejendomme, der kan udstykkes i to eller flere selvstændigt matrikulerede ejendomme, som det efterfølgende er muligt at sælge hver for sig. Herved sikres, at der i alle tilfælde sker beskatning af den eventuelle gevinst af spekulationslignende karakter, der kan opnås ved at opdele ejendommen. Falder ejendommen ind under undtagelsesbestemmelsen, sker der imidlertid *fuld* beskatning af avancen vedrørende hele fortjenesten, altså også af den del, der vedrører sælgers og/eller dennes husstands bolig. Der er ikke her mulighed for bundfradrag, der skal undtage en vis del af fortjenesten fra beskatning, således som det er tilfældet vedrørende de blandet anvendte ejendomme, jf. nedenfor 3.2.1.3.

En ejer, der overvejer salg af en grund, der kan udstykkes, må derfor tage stilling til, om frastykning af en del af grunden skal gennemføres, *før* der sker

6. For ejerlejligheder gælder naturligvis ingen krav med hensyn til grundstørrelse.

Hans Henrik Edlund

salg af den del af grunden, hvorpå beboelsen er beliggende. Vælges denne fremgangsmåde, vil den pågældende jo blive beskattet af den avance, der vedrører den frastykkede del af ejendommen, hvorefter der – hvis restejendommen ikke kan udstykkes – kan ske salg af boligdelen *uden* avancebeskatning p.g.a. reglen i EBL § 8. Sælges ejendommen i to tempi, er det således muligt at gøre den måske væsentligste del af avancen skattefri.

3.1.1 Arealbetingelsen

Fritagelse for betaling af avanceskat kan generelt kun forventes for ejendomme med et grundareal under de i § 8, stk. 1, nr. 1, nævnte 1.400 m², medmindre man kan påberåbe sig én af bestemmelserne i § 8, stk. 1, nr. 2 og 3.

I forbindelse med beregning af arealet bortses fra eventuelle arealer, f.eks. veje eller lignende, der skal holdes ubebyggede, og som ikke optaget med en selvstændig værdi ved den offentlige ejendomsvurdering. jf. ejendomsavancebeskatningscirkulæret,⁷ pkt. 2.5.1, og Ligningsvejledningen 1999 E.J.1.6.2.

Arealet opgøres for hver selvstændigt matrikuleret ejendom for sig. Sælges to selvstændige matrikelnumre samlet, vil der skulle beregnes avanceskat for hver ejendom for sig, medmindre kravene i EBL § 8, stk. 1, eller 2, er opfyldt for én eller begge ejendommers vedkommende.

Se hertil Tfs 1998.75 LSR vedrørende en fritidsejendom bestående af to selvstændigt matrikulerede ejendomme på hhv. 2.680 m² og 7.284 m². På den største af grundene lå et sommerhus, som ejeren havde benyttet. Kommunen havde erklæret, at den største grund ikke kunne udstykkes, da den for en væsentlig dels vedkommende bestod af strand. Ejeren blev derfor fritaget for avanceskat f.s.v. angik ejendommen på 7.284 m², men ikke for så vidt angik den anden grund, der kunne sælges særskilt. Endvidere findes LSRM 1983.24, hvor sælgeren alene opnåede fritagelse for avancebeskatning angående den af tre sammenhængende ejendomme, hvorpå beboelsesbygningerne var beliggende. Fortjenesten ved det samtidige salg af de to øvrige grunde på hhv. 632 og 1.115 m² beskattedes.

Skal selvstændigt matrikulerede ejendomme derimod holdes samlet, jf. udstykningslovens § 2, nr. 2, skal de (også) i henseende til ejendomsavanceskatteloven betragtes som én fast ejendom.

Årsagen til, at avanceskattefritagelsen ikke gælder ejendomme med et areal på 1.400 m² eller derover, er, at det af byggelovens § 6A fremgår, at der ikke må foretages udstykning o.l., hvis der derved vil fremkomme ejendomme med et areal mindre end 700 m². Man har ikke et retskrav på at få lov til at udstykke en grund på 1.400 m² eller derover, men det kan omvendt som altoverskyggen-

7. Cir. nr. 166 af 12. september 1994.

de hovedregel anses for udelukket at få udstykningstilladelse, hvis ejendommens areal er mindre.

Af byggelovens § 6 A, stk. 1, følger tillige, at arealkravet er anderledes for så vidt angår udstykninger m.v. i sommerhusområder. Her må grundstørrelserne ikke bringes ned under 1.200 m², hvorfor der i EBL § 8, stk. 2, logisk set burde være en tilføjelse om, at arealkravet her skulle være det dobbelte, nemlig 2.400 m². Så længe der ikke findes en sådan regel i loven, må man som erhverver af en sommerhusgrund større end 1.400 m² indrette sig på en vis usikkerhed med hensyn til, om der vil ske beskatning af avancen, når sommerhuset senere skal afhændes og de øvrige betingelser i § 8, stk. 2, jf. stk. 1, er opfyldte.

3.1.2 Erklæring om, at udstykning ikke kan tillades

Den i forrige afsnit omtalte usikkerhed for såvel helårsboliger som sommerhuse med grundarealer på 1.400 m² eller derover kan være afklaret, såfremt kravet i § 8, stk. 1, nr. 2, er opfyldt. Hertil kræves, at en offentlig myndighed (typisk den kommunale bygningsmyndighed) kan afgive erklæring om, at der ikke vil blive givet tilladelse til udstykning af grunden, f.eks. fordi det vil være i strid med udstykningslovens kapitel 3 eller med en lokalplan for området. Erklæringerne kan have forskellige begrundelser, men det må kræves, at det utvetydigt fremgår, at udstykning for øjeblikket ikke er mulig, og at der heller ikke består en mulighed for, at der kan gives dispensation hertil.

Hvis en privat servitut tinglyst på ejendommen indeholder et udstykningsforbud, er det ikke tilstrækkeligt til at undgå avancebeskatning. Hertil kræves, at en offentlig myndighed er indsat som påtaleberettiget, idet man i modsat fald ved civile retlige aftaler kunne gøre skattepligtige avancer skattefrie.⁸

3.1.3 Erklæring om væsentlig værdiforringelse

Kan den i afsnit 3.1.1 omtalte usikkerhed for ejere af helårsboliger og fritidsejendomme beliggende på grunde, der overstiger 1.400 m², ikke elimineres ved indhentelse af en erklæring om, at udstykning ikke kan tillades, jf. den i forrige afsnit omtalte regel i EBL § 8, stk. 1, nr. 2, findes en yderligere mulighed. Der kan efter omstændighederne nemlig efter § 8, stk. 1, nr. 3, indhentes en erklæring om, at udstykning vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet eller af den bestående bebyggelse.

Imidlertid kan den erklæring fra skatteministeren,⁹ der omtales i § 8, stk. 1, nr. 3, alene kan indhentes i forbindelse med et påtænkt salg, jf. herved cirku-

8. Se hertil Skattedepartementets udtalelse i SKDM 1969, s. 151, nr. 49.

9. Kompetencen er ved § 2 A, stk. 2, i bkg. nr. 1070 af 17/12 1999 delegeret til den lokale told- og skatteregion.

Hans Henrik Edlund

læret om ejendomsavancebeskatningsloven, pkt. 2.5.1. Heraf fremgår, at "erklæring kan afgives på grundlag af forholdene på salgstidspunktet". At erklæring ikke kan afgives i forbindelse med anskaffelsen, er ret naturligt, da skattemyndighederne naturligvis må vige tilbage for at afgive erklæringer om forhold, der kan ændres med tiden. Det er så bare uheldigt for skatteyderne i denne situation, at de ikke allerede ved anskaffelsen kan skaffe sig overblik over deres retsstilling ved salg.

Dog kan der, jf. også ejendomsavancebeskatningscirkulærets pkt. 2.5.1, indhentes bindende forhåndsbesked om værdiforringelsesspørgsmålet. Herved kan en del af usikkerheden fjernes, men også i denne sammenhæng vil der alene kunne indhentes en vurdering af, hvorledes et salg vil blive behandlet på *fore-spørgselstidspunktet*. Man opnår ikke med en forhåndsbesked sikkerhed for, om et salg, der ligger langt ude i fremtiden, vil blive avancebeskattet eller ej, jf. herved også reglen i skattestyrelseslovens § 20 C, stk. 3, der ophæver forhåndsbeskedens bindende virkning, hvor der er sket ændringer i de forudsætninger, der har været afgørende for indholdet af beskeden.

3.2 Afgrænsninger af anvendelsesområdet for fritagelsesbestemmelsen i EBL § 8

3.2.1. Ejendomstyper

Undtagelsesreglen i EBL § 8, stk. 1, gælder efter sin ordlyd kun "én- og tofamiliehuse samt ejerlejligheder". Endvidere er der i medfør af § 8, stk. 3 og 4, indrømmet fritagelse ved salg af anpartslejligheder samt ved salg af aktier, andelsbeviser eller lignende, der er forbundet med brugsret til en bolig.¹⁰ Der er imidlertid ikke sammenfald mellem anvendelsesområdet for fritagelsesbestemmelsen i ejendomsavanceskatteloven og den langt mere specificerede opregning i ejendomsværdiskatteloven § 4, stk. 1, nr. 1-11, af ejendomstyper, for hvilke der skal beregnes ejendomsværdiskat. F.eks. skal der svares avance ved salg af de mindre udlejningsejendomme, som udlejeren bebor, og hvor denne svarer ejendomsværdiskat i medfør af ejendomsværdiskattelovens § 4, stk. 1, nr. 6. Endvidere gælder særlige regler i ejendomsavanceskatteloven for ejendomme, hvor der er foretaget vurderingsfordeling, jf. nedenfor afsnit 3.2.1.3. Det forholder sig med andre ord altså ikke således, at man er fritaget for avancebeskatning, blot fordi man har været pålagt ejendomsværdiskat, men der eksisterer dog en høj grad af kongruens mellem anvendelsesområderne.

Ved vurderingen af, om en ejendom hører til en ejendomstype, der kan være fritaget for avancebeskatning ved salg, skeles til den kategorisering af ejendom-

10. En udførlig beskrivelse af anvendelsesområdet for disse bestemmelser findes hos Mette Neville: *Boligfællesskaber i selskabsform*, 1993, s. 332 ff.

men, der er foretaget i forbindelse med en offentlige ejendomsvurdering. Denne kan imidlertid ikke være altafgørende,¹¹ og det står i hvert fald fast, at endnu ikke offentliggjorte ændringer af vurderingskoden også kan tages i betragtning.¹²

I det følgende er enkelte spørgsmål i relation til visse typer af ejendomme udskilt til særlig behandling.

3.2.1.1 Ubebyggede grunde

For så vidt angår ubebyggede grunde gælder i relation til ejendomsavancebeskatning, at de ikke kan have tjent til bolig for skatteyderen, idet der ikke findes bygninger. Salg af en selvstændigt matrikuleret grund udløser derfor avancebeskatning, jf. herved nærmere det under 3.1.1 anførte og TfS 1984.377 om en grund, hvorpå ejeren havde overnattet på i telt. Dette selv om man tidligere kunne blive beskattet af *lejeværdien* af ubebyggede grunde, der stødte op til en bolig. Denne praksis er dog ikke videreført under den ny ejendomsværdiskattelov.

Findes der bygninger på grunden, må det vurderes, om de kan have tjent til bolig, herunder som fritidsbolig, hvor kravene til størrelse og udstyr ikke kan være særlig høje.

Om dette spørgsmål findes kendelsen TfS 2000.170 vedrørende en skov- og hedejendom på næsten 37 hektar, der først og fremmest var erhvervet med henblik på jagt. På grunden fandtes en bygning på 16 m², som havde været anvendt til ophold, men som ikke medfulgte ved overdragelsen af ejendommen. Under disse omstændigheder fandt Landsskatteretten ikke, at ejendommen kunne karakteriseres som et sommerhus eller lignende.

3.2.1.2 Fritidsboliger

Vedrørende fritidsboliger er specielt værd at bemærke, at ordlyden af EBL § 8, stk. 2, "sommerhusejendomme og lign." i praksis er blevet fortolket indskrænkende, så fritagelsen ikke gælder ejendomme, der vel er anvendt til fritidsformål, når huset er erhvervet med helårsbeboelse som formål.¹³ En sådan ejendom falder heller ikke ind under reglen i § 8, stk. 1, idet anvendelse til fritidsformål ikke kan sidestilles med at have bolig på ejendommen. Afgørende er ifølge

11. Se hertil TfS 2000.592, hvor en ejendom vurderet som enfamiliehus på afståelsestidspunktet fandtes at være anvendt 100% erhvervsmæssigt. Salget var derfor ikke omfattet af reglen i EBL § 8.

12. Se hertil vejledning af juli 1999 om ejendomsavancebeskatningsloven, pkt. 2.3, Told- og Skattestyrelsens udtalelse i TfS 1997.820 samt UfR 1986.637 HD.

13. Se således den bindende forhåndsbesked i TfS 1998.118, der er kommenteret af Told- og Skattestyrelsen i TfS 1998.122. Se tillige generelt om beskatning af avance ved salg af helårshuse, som ejeren har benyttet til fritidsformål Michael Hurwitz i TfS 2000.572.

Hans Henrik Edlund

Ligningsrådet, om "huset er købt og anvendt som sommerbolig". I det konkrete tilfælde var der tale om, at en søn havde erhvervet ejendommen fra sin mor, der blev indrømmet en livsvarig bopælsret på ejendommen, således at huset på erhvervelsestidspunktet altså anvendtes til helårsbolig.

Personer, der erhverver ejendomme med helårsstatus, kan altså opnå fritagelse for avancebeskatning efter sommerhusreglen, blot det sandsynliggøres, at ejendommen er erhvervet med henblik på anvendelse til fritidsformål, og at ejeren også rent faktisk har benyttet ejendommen hertil. Sidstnævnte kan naturligvis ikke være opfyldt, hvis ejendommen har været udlejet på en sådan måde, at ejeren kontraktmæssigt har været afskåret fra selv at benytte ejendommen, altså i de tilfælde, hvor udlejningen kan indgå under virksomhedsordningen.¹⁴

3.2.1.3 Ejendomme med vurderingsfordeling

Der gælder særlige regler ved afståelse af ejendomme, der også anvendes til andet end boligformål, såkaldt blandet anvendte ejendomme, f.eks. landbrugs-, gartneri- og skovbrugsejendomme m.fl.. Når erhvervsdelen af disse ejendomme er så væsentlig, at der foretages vurderingsfordeling efter vurderingslovens § 33, d.v.s med særskilt vurdering af boligdelen hhv. erhvervsdelen, er avancen for hele ejendommen som udgangspunkt skattepligtig.¹⁵ Imidlertid medregnes ikke den del af avancen, der hidrører fra ejerboligdelen, jf. EBL § 9, såfremt ejeren selv har benyttet ejendommen til beboelse.

Endvidere gives et bundfradrag i avancen for resten af ejendommen, såfremt sælgeren har ejet ejendommen i mere end 5 år, og en af ejeren anvendt boligdel af ejendommen medfølger i forbindelse med salget, jf. EBL § 6, stk. 1 og 2. Fradragets størrelse er for 2000 reguleret til 207.000 kr. Der gives med andre ord ikke alene skattefrihed for ejerboligdelen, men tillige for en vis del af avancen på den erhvervsmæssigt anvendte del af ejendommen.

Er arealet af den blandet anvendte ejendom undtagelsesvis så ubetydeligt, f.eks. under 1.400 m², at der ikke kan ske udstykning af grunden, vil avancen dog i sin helhed være omfattet af fritagelsesreglen i § 8, stk. 1, såfremt de øvrige betingelser heri er opfyldte.¹⁶

14. Se hertil f.eks. TfS 1997.365 ØLD og TfS 2000.235 VLD, hvor ejeren dog i ingen af tilfældene fandtes at have været afskåret fra selv at benytte sommerhusene.

15. Se hertil f.eks. TfS 2000.611.

16. Jf. TfS 1997.821.

3.2.2 Skal have tjent til bolig

Det er en udtrykkelig forudsætning for fritagelse for ejendomsavancebeskatning, at "huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller i hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen". I modsætning til tidligere findes der ikke noget krav om, at ejertiden skal have haft en vis minimumslængde.

I princippet vil ganske få dages beboelse af ejendommen være tilstrækkelig, men det forudsætter, at man reelt har haft til hensigt at bebo ejendommen.

Se hertil Tfs 1999.318 ØLD, hvor en skatteyder solgte en ejendom, som han havde ejet i 6 år, men hvor han ifølge egne oplysninger var indflyttet den 1. november 1993. Hustruen forblev bosat på den hidtidige adresse og forklarede, at manden "forsvandt ud af døren" denne dag. Adresseforandring til folkeregisteret meddeltes den 18. november med virkning fra den 15. Samme dag, altså den 18. november, udarbejdede en ejendomsmægler en salgsoptilling for huset, og slutseddel om salg blev underskrevet den 23. i samme måned. Pr. 15. december, som også var den aftalte overtagelsesdag, fik skatteyderen igen folkeregisteradresse sammen med ægtefællen. Fremlagte afregninger for forbrugsafgifter for ejendommen for forskellige ejerperioder kunne ikke dokumentere, at ejendommen reelt havde været beboet. Efter en afvejning af disse facts samt nogle vidneforklaringer, der til dels kunne støtte skatteyderens synspunkt, fandt landsretten det ikke godtgjort, at ejendommen havde tjent til bolig for ejeren.

Det er ikke en betingelse for at opnå skattefrihed, at ejendommen har været anvendt til beboelse umiddelbart op til salget. Også en tidligere boperiode efterfulgt af udlejning kan være tilstrækkelig.¹⁷ Hvis ejendommen derimod inden salget ændrer karakter fra enfamilieshus til en erhvervsjendom kan skattefritagelse næppe opnås, da der så ikke længere er tale om en ejendomstype omfattet af § 8, stk. 1.

Se hertil utrykt landsskatteretskendelse af 18. november 1999 omtalt og kritiseret af adv.f.a. Tommy V. Christiansen i Juridisk Ugebrev – Skat, 2000, nr. 4. Her overgik et enfamilieshus til afskrivningsberettiget anvendelse som socialpædagogisk opholdssted. Ejendommen havde dog i hele ejerperioden været vurderet som enfamilieshus. Det har formentlig været opnåelse af adgang til afskrivning, der har været afgørende for udfaldet af kendelsen, men der er helt klart tale om et grænsetilfælde.

Præcis hvad der omfattes af begrebet husstand i EBL § 8, findes der også praksis til belysning af. Det er ikke tilstrækkeligt, at man er i familie og måske på et tidspunkt har haft fælles husstand. Når børn er flyttet hjemmefra, anses de

17. Se således den bindende forhåndsbesked i Tfs 1998.359, hvor der var tale om en boperiode på 13 år efterfulgt af 22 års udlejning. Skifter ejendommen imidlertid karakter, så den ikke længere anvendes til beboelse, kan undtagelsesreglen i § 8 derimod ikke anvendes, jf. Tfs 2000.592.

Hans Henrik Edlund

ikke længere for at have husstand med forældrene.¹⁸ For at man kan tale om fælles husstand kræves med andre ord, at man umiddelbart op til salgstidspunktet i en ikke ubetydelig del af ens tid rent fysisk har boet sammen. Derfor er det i de fleste tilfælde heller ikke særligt vanskeligt at afgøre, hvem der hører til skatteyderens husstand, og hovedbetingelsen om, at skatteyderen *selv* skal have beboet ejendommen, bliver derfor af afgørende betydning.

Der kan ikke stilles krav om, at skatteyderen skal have beboet den væsentligste del af en ejendom. Blot der har været tale om reel bopæl, må størrelsen heraf være underordnet.¹⁹

4. Indførelse af avanceskat ved salg af boliger

Som påpeget i det forrige, findes der et vist antal boliger, der ikke kan sælges, uden at ejeren pålægges beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven. Langt størstedelen af ejerboligmassen falder dog ind under fritagelsesreglen i EBL § 8.

I en tid, hvor ejendomsavancebeskatningen i øvrigt strammes, kan det undre, at man fortsat aldeles friholder boligejerne. En ændring heraf er imidlertid en (vanskelig) politisk og lovgivningsmæssig opgave, og det følgende må ikke opfattes som en påpegning af, hvorledes indførelse af beskatning kunne ske, hvis de politiske vinde på dette område skulle vende.

Der findes nemlig adskillige muligheder for at indføre en avancebeskatningsordning, der samtidig tager vidtgående hensyn til boligejerne. En generel skattepligt bør næppe vedtages, uden at den tilføjes en eller flere forskellige former for lempelser, således som det også er kendt fra de øvrige nordiske lande.

F.eks. kunne avanceskattepligten kombineres med en genanbringelsesregel, som det i forvejen er kendt fra visse erhvervsmæssigt anvendte ejendomme, jf. EBL §§ 6 A og C. Avancebeskatningen kunne herved udskydes til det tidspunkt, hvor man ikke længere ønsker at bo i egen bolig, og herved gives samtidig mulighed for at minimere den skattemæssige betydning af prisudsving på boligområdet, hvis genanbringelse tillades over et helt livsforløb. Der må dog

18. Således er en mor i Tfs 1998.118 ikke anset for at høre til den voksne og gifte skatteydere husstand. For så vidt angår voksne børn og deres ægtefæller/samlevende gælder det samme, jf. Tfs 1988.612.

19. Jf. således jf. Tfs 1989.17, hvor ejeren alene havde disponeret over ca. 24% af arealet, mens resten havde været udlejet.

Skat på avance ved salg af boliger

her – som i EBL § 6 A, stk. 1, 6. og 7. pkt. – fornuftigvis gives en regel om, at det genanbragte ikke kan overstige den kontante købesum for ejendommen, og at et eventuelt overskydende beløb beskattes i forbindelse med salget.

En genanbringelsesregel kan stå alene eller kombineres med et absolut bundfradrag, som det er kendt fra erhvervsdelen af de blandet anvendte ejendomme med vurderingsfordeling, jf. EBL § 6, stk. 2. Et bundfradrag kunne alternativt gøres relativt, så det undtager en vis procentdel af avancen fra beskatning.

Man kunne også tænke sig en særlig lav skattesats på området og/eller et ejertidsnedslag eventuelt i kombination med en eller flere af de netop nævnte modeller, og indførelse af adgang til fradrag af tab i andre indkomstformer end ejendomsavancer vil tillige kunne gøre en avancebeskatning af boliger mere tålelig.

Med hensyn til opgørelsen af avancen melder sig formentlig de største problemer. Formålet med en avanceskat må være at beskatte de samfundsmæssigt skabte gevinster, som ikke kan tilskrives den enkelte ejers vedligeholdelses- og forbedringsindsats. Der må derfor også på dette område gives skatteyderne mulighed for at forhøje anskaffelsessummen med afholdte vedligeholdelses- og istandsættelsesudgifter, der ikke skattemæssigt har kunnet fradrages eller afskrives. Et sådant regelsæt vil imidlertid blive administrativt meget tungt, idet man jo herved reelt etablerer adgang til vedligeholdelsesfradrag. Dog undgås den vanskelige sondring mellem vedligeholdelse og forbedring, men nye vanskeligheder kan forudses med hensyn til værdiansættelse af arbejde udført af ejerne selv, og dette må formodes at være ganske betydeligt. Firkantede regler på dette område, f.eks. et fast årligt vedligeholdelses- og forbedringstillæg, letter den administrative byrde, men tilgodeser ikke hensynet til ensartet behandling af skatteyderne. 10.000 kr.'s tillægget i EBL § 5, stk. 1, gives jo f.eks. med samme nominelle værdi til ejere af ejendomme, der sælges til 100.000 kr., såvel som til ejere af ejendomme, der sælges til 100 mio. kr.

Et andet problem, der vil opstå ved en eventuel indførelse af avanceskat på boliger, er, hvorledes der skal forholdes med hensyn til de nuværende bolig-ejere. Umiddelbart forekommer der her mest operationelt at konstruere en særlig anskaffelsessum for ejendomme, anskaffet før et eventuelt lovforslags fremsættelse, således som det også skete i forbindelse med skattereformen i 1993, jf. EBL § 4, stk. 3.

Hans Henrik Edlund

Som det turde være fremgået, kan en avanceskat på boliger kun gennemføres ved konstruktion af et (nyt) kompliceret regelsæt. Afslutningsvis skal derfor slås til lyd for, at en ændring ikke skal hastes igennem f.eks. som led i et finanslovsforlig. Man bør under alle omstændigheder tænke sig grundigt om og forberede en eventuel reform på området minutløst. De, der læser dette, bør jo også sikres passende tid til skattefrit at realisere deres gevinster.

Skattens mønt

Af professor, dr.jur. Ole Fenger

Aarhus Universitet

Ifølge grundlovens § 43 kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, men ifølge "Lærebog om Indkomstskat" forfattet af Aage Michelsen med flere er det ofte vanskeligt at definere de skatter og afgifter, som er lærebogens genstand, over for en række forskellige ydelser, som borgerne skal erlægge for benyttelse af offentlige anstalter eller modtagelse af offentlige ydelser af forskellig art. Alligevel kan skatter og afgifter i relation til grundlovens § 43 defineres som enhver offentligretligt bestemt ydelse til det offentlige, der ikke kan anses som vederlag for en speciel modydelse fra det offentliges side. Altså kan definitionen dog bruges til at udskille en række offentlige indtægter fra skattebegrebet.

Så vidt, så godt. I det følgende skal skattebegrebet forsøges belyst i store træk historisk. I den omtalte lærebogs afsnit om den historiske udvikling hedder det, at man i ældre tider fortrinsvis benyttede faste ejendomme som beskatningsobjekter, en konstatering, som er fuldt tilstrækkelig for en fremstilling af gældende skatteret. Men begrebet skat har ældre, ja ældgamle rødder, ikke blot i vor egen vesteuropæiske kultur, men også i de nærorientalske kulturer, som oldtidens grækere og romere lærte af og trak på.

Hvad det gamle Egypten angår, beretter hieroglyfferne kun om skatter og tributerlæggelse fra undervungne nabofolk, og omvendt måtte egypterne præstere krigsbytte og skatter, når fremmede trængte ind i Nillandet. I kong Hammurabis babyloniske lov fra det 18. årh. f.Kr. tales ikke om skatter, men en skatteopkræver nævnes dog. I det gamle testamente er skat i betydningen afgift af en eller anden art ikke noget ukendt fænomen. Også her var skat i første række tribut, et undertunget folks afgifter til sejherrerne. Skat er et udtryk for afhængigheden. Om skattepligten og skattesystemet i selve Israel har vi kun få oplysninger; men skattebyrden har dog været af en sådan art, at man regnede det for et stort gode at blive fritaget for den (1. Samuelsbog 17,25). Til

grund for skatteudskrivning brugtes folketællinger, mandtal, som omtales allerede i 2. Mosebog (30,11-16) i forbindelse med sonepenge til Herren, men som siden dannede grundlag for skattelister og soldaterudskrivning. Hos Lukas (2,1) omtales et dekret fra kejser Augustus om, at al verden skulle skrives i mandtal. Et sådant almindeligt dekret kendes ikke, men det vides, at der fandt en skatteudskrivning sted i år 6-7 e.Kr., mens Qvirinius var landshøvding i Syrien (Apostlenes gerninger 5,37).

Markant i det ny testamente står tre evangelisters beretning om "skattens mønt" (Mattæus 22,21, Markus 12,17, Lukas 20,25): Farisæerne spørger Jesus, om man har lov til at give kejseren skat. "Men da Jesus mærkede deres ondskab, sagde han: "I hyklere, hvorfor stiller I fælder for mig? Vis mig skattens mønt!" De rakte ham en denar. Han siger til dem: "Hvis er det billede og den indskrift?". De svarede ham: "Kejserens". Da siger han til dem: "Så giv kejseren, hvad kejserens er, og Gud, hvad Guds er!". Da de hørte det, undrede de sig, og de forlod ham og gik bort." Her kan indskydes, at de oprindelige bibelttekster som betegnelse for skatter anvender babyloniske låneord, et træk som vidner om assyrernes og babylonernes finanspolitiske indflydelse i den gamle Orient.

Også i Roms ældste historie hører vi om folketællinger som grundlag for opdeling af romerne i klasser (tribus, jfr. tributum, skat), ordret "skatteklasser", med henblik på skatteudskrivning. De nævnes så tidligt som i 500-tallet f.Kr.

I de følgende århundreder blev byen Rom centrum i et stadigt voksende romerrige. I 171 f.Kr. blev makedonerne og dermed grækerne besejret. Udbyttet af denne krig var så stort, at man kunne undlade at afkræve romerske borgere i Italien skat af jord og formue. Denne skattefrihed kom til at bestå i over 450 år. Men i de romerske provinser blev der opkrævet skat, og ansvarlig herfor var statholderen som f.eks. den omtalte Qvirinius i Syrien. Det var skik at udlicitere opkrævningen til skatteforpagtere og deres agenter, som langt fra var populære personer. Imod disse opkræveres magtovergreb og skatteplyndringer reagerede kejser Augustus (31 f.Kr. – 14 e.Kr.), men dog ikke med større effekt, end at hans efterfølger Tiberius (14 – 37 e.Kr.) tillægges sætningen "Fårene skal klippes, ikke flås", underforstået, at en brandskatning af provinserne ville forringe deres varige skatteevne.

Som kejser Augustus skal have æren for at tilvejebringe og opretholde den romerske fred, *pax romana*, i hele romerriget, således var det dog også ham, der gjorde den romerske denar, som farisæerne viste Jesus, til fælles mønt i hele riget, så euro'en har således en tidlig forgænger. Om ikke hele riget, så blev under Augustus store dele af det skrevet i mandtal. Omend ikke på samme tid og på samme måde, så blev der skabt et solidt grundlag for opkrævning af personskatter, som skulle betales i kejserens mønt.

Ud over personskatter opkrævede det offentlige opfindsomt andre afgifter, f.eks. lod kejser Vespasian (69 – 79) brugere af offentlige pissoir'er betale herfor – med den følge, at en sådan indretning op til vore dage på fransk er blevet kaldt en “vespasienne”. Da kejserens søn Titus kritiserede denne afgift, holdt Vespasian en mønt hen under Titus' næse og spurgte, om den lugtede. På Titus' benægtende svar erklærede Vespasian: “Og dog kommer den af nødtørfthuset”.

I det 2. årh. e.Kr. blev skatteforpagterne frataget opkrævningen af jord- og personskatter, som overgik til provinsstyrets embedsmænd, der hæftede personligt for en bys samlede skat. På kejser Diocletians tid (284 – 305) blev skatteligningen sat i nyt og bedre system. For hver by, hver provins og hver region blev jorden opmålt i ens arealenheder og antal af hoveder (*capita*). Når den centrale rigsforvaltning havde lagt budget, blev de samlede udgifter fordelt på skatteenheder, og de enkelte områders skattepligt opgjort for det følgende år. Dette kom nu også til at gælde for Italien, der således mistede sin hidtidige fritagelse for jord- og personskatter.

Hermed var der skabt sikkerhed for, at de samlede udgifter ikke kunne overstige skatteindtægterne, hvilket var det grundlæggende økonomiske princip i den græsk-romerske verden. En følge heraf var, at uforudsete udgifter ikke blev søgt imødegået ved besparelser, men affødte idelige skattestigninger. Selvom kilderne viser, at klager og skattesager var almindelige, tyder meget dog på, at skattetrykket var rimeligere fordelt end tidligere. At de fleste klager kom fra skatteydere, som før havde nydt godt af privilegier og skattetænkning, har historien siden givet eksempler på.

Det af Augustus indførte fælles møntsystem holdt ikke i længden. Også her forsøgte Diocletian sig med reformer, men tilliden til mønten var væk, så skatterne måtte i stigende omfang betales i naturalier som f.eks. i kvæg. Betegnende nok er det latinske ord for penge, *pecunia*, afledt af det ord, der betød kvæg, *pecus*. I forhold til Grækenland, hvor mønter kendes fra det 7. årh. f.Kr., brugte romerne først mønt fra det 3. årh. Indtil da var kvæg et almindeligt omsætningsmiddel. Og her ender man igen, da møntsystemet, med dets *moneta* og *pecunia* i nyere betydning, bryder sammen. Diocletian forsøgte i 301 e.Kr. at redde møntvæsenet med en detaljeret forordning om maksimalpriser på varer og tjenesteydelser, men forgæves.

Tilsyneladende havde kejser Konstantin den Store (306 – 337) mere held med at styrke møntsystemet. Han indførte en ny mønt af guld og gav den det tillidvækkende navn *solidus*, “den solide”. Men ikke nok med det, han udskrev nye skatter, som han krævede betalt i guld og sølv. Det hjalp ham for en tid, i hvert fald blev han i stand til at betale sold til soldaterne i sine sejrige legioner.

Men Konstantin var også den kejser, der gjorde Konstantinopel til romerrigets hovedstad. Byen Rom sakkede agterud, riget blev delt, og det vestlige rige gik sin undergang i møde. Konstantins vestromerske efterfølgere lærte også, at legioner var dyre i drift, men når de gav germanske stammer lov til at slå sig ned inden for romerrigets grænser i håb om, at gratis soldater betød, at de selv kunne nyde godt af provinsernes skatter, så tog de grueligt fejl.

I midten af 400-tallet trængte hunnerne østfra hærgende ind i de romerske provinser. Konstantinopel købte sig fred fra hunnerne med enorme summer i guld, men noget lignende kunne Rom ikke klare, fordi det vestromerske skattesystem ikke længere fungerede. I 476 omstyrtes det vestromerske kejserdømme, af mange årsager og blandt dem det sammenbrudte skattesystem.

I midten af 500-tallet lykkedes det næsten for den østromerske kejser Justinian at realisere en plan om at genskabe romerriget i dets fordums vælde. Men det holdt kun kort, generobringen kostede dyrt, de skatter, der kunne opkræves, slog ikke til. At mange skatteydere blev ramt af pestepidemier, var kun en medvirkende årsag. Justinians efterfølger måtte ved sin tronbestigelse konstatere, at han fandt kassen tømt.

Men da var den kristne kirke forlængst kommet for at blive. Konstantin den Store var den første kristne kejser, og i 391 ophøjede kejser Theodosius 1. kristendommen til rigets eneste religion og forbød al hedensk gudsyndelse. Kirken organiseredes inden for rammerne af romerrigets ret og administration, og den belærte om, at man skal give kejseren, hvad kejserens er.

Da det vestromerske rige endeligt gik under, havde kirken formået at komme fri af det verdslige rige, men da havde den lært alt om, hvorledes et verdensrige praktisk skulle forvaltes. Kirkefaderen Augustin (354 – 430) behandlede i sit værk "Om Guds Stad" forholdet imellem det jordiske og det himmelske rige; her på jorden har kirken overhøjhed også over den verdslige øvrighed, hvis pligt det er at håndhæve fred og retfærdighed. Derfor skal alle kristne adlyde de jordiske herskere og den jordiske retfærdighed, "for uden retfærdighed er denne verdens riger ikke andet end en røverbande". For at fyrsten skal kunne opretholde fred og retfærdighed, har han krav på skat, og for at kirken skal kunne varetage gudsyndelsen og understøtte de fattige og syge, har den krav på tiende. Denne offergave eller skat udgør ifølge Bibelen en tiendedel af jordens afgrøde, men også grækerne og romerne kendte denne form for afgift, der af Augustin opstilles som en pligt for alle kristne.

I takt med kristendommens udbredelse og kirkens fundering bistår gejstlige de verdslige fyrster med opbygning af et administrativt apparat med dertil hørende skattesystem. I mange vesteuropæiske riger var læse-, skrive- og regnekunst højt op i middelalderen et faktisk gejstligt monopol, så i lighed med pavens og biskoppernes kancellier blev de verdslige fyrsters regeringskontorer

bemandet med gejstlige. Et forbillede blev Karl den Stores (768 – 814) kancelli, uden hvilket det enorme Frankerrige havde været utænkeligt. At det snart faldt fra hinanden, havde andre end administrative årsager. Gradvist opsplittedes riget i mindre len, hvis besiddere gjorde sig uafhængige af centralmagten. Hermed fulgte kortere afstande og i reglen øget effektivitet i skatteopkrævning.

For kejser- og kongemagten var retten til told og skatter af afgørende betydning. Antikkens romerske kejsermagt blev her forbilledet, og den betød rådhed over de skatter, der indgik til statskassen, *fiscus*. Den tysk-romerske kejser Frederik 1. Barbarossa (1152 – 90) lod sig af jurister belære om romerrettens majestætsrettigheder og regaler. Foruden retten til skatter og told udbyggedes markedsret, ret til bjergværker, til fiskeri og jagt, samt ret over offentlige veje, broer, strøme og have, rettigheder, som alle betød penge i kassen.

Selve ordet "skat" er et fællesgermansk ord, måske endda med indoeuropæisk rod. Som tilfældet var med det latinske ord *pecunia*, betyder det germanske *skatta* også oprindeligt kvæg og får siden den dobbelte betydning af dels kostbarhed, klenodie, forråd, rigdom, mønt, penge, formue, dels afgift, pengeydelse. Til specielt betydningen mønt kan føjes, at arkæologer i Ribe har fundet frisisk-angelsaksiske mønter fra 700-tallet, som kaldes *sceattas*, samme ord som skat. Siden får ordet betydningen værdifuld og bruges om en person, som man sætter højt, som er dyrebar. Religiøst er ordet blevet brugt om Jesus, således af Brorson i salmen "Hvorledes skal jeg møde, og favne dig, min Skat?".

Men helt kontant og ifølge Ordbog over det danske Sprog, betydning II af ordet skat: "Ydelse i penge eller (især tidligere) i ting af pengeværdi, som den lovgivende magt (eller den regerende fyrste, eneherkeren, den styrende klasse og lignende) pålægger (dele af) et lands befolkning at udrede til dækning af (visse) offentlige udgifter; nu især om pengeafgift til stat og kommune, som de enkelte borgere, selskaber, institutioner osv. svarer af indkomst og formue eller af faste ejendomme". Og en cirkel sluttes, når ordbogen føjer til: "især med hensyn til ældre tiders forhold også om (penge)ydelse, som en sejrherre pålægger et besejret riges befolkning" – for det var jo som allerede nævnt her, det hele begyndte. Det fremgik af den nære Orients ældste historie.

I den i indledningen omtalte Lærebog om Indkomstskat hedder det, at man i ældre tider fortrinsvis benyttede faste ejendomme som beskatningsobjekter. Men ser vi på danske forhold i tidlig middelalder, kan en sætning i Poul Johs. Jørgensens Dansk Retshistorie (2. udg. 1947) bringe os i tvivl. Her hedder det (s. 266), at egentlige skatter til kongen fra først af var ukendte. "Pligt til at udrede personlige afgifter ansås vistnok for uforenelig med fuld personlig frihed og grundafgifter for uforenelige med fuld ejendomsret til jorden".

Hertil er kun at sige, at man nok i dag vil afstå fra således at slutte fra begreber som fuld personlig frihed og fuld ejendomsret. Hvis vi lægger nutidens

betydning i sådanne begreber, risikerer vi at misforstå fortiden. Fastere grund under fødderne får vi med Poul Johs. Jørgensens følgende betragtning (s. 267): “Oprindelsen til den senere tids faste skatter må vistnok søges i gaver, som af befolkningen ydedes kongen til hans underhold, når han på sine rejser besøgte vedkommende egn. Sædvaner har efterhånden gjort disse gaver til pligtmæssige afgifter, og som sådanne forekommer de i kilderne fra den ældre middelalder”.

Hvor frivilligt disse gaver er ydet, kan nok diskuteres, men givet er det, at retssædvaner opstår, fordi det, man plejer, bliver til pligt.

Underhold af kongen og hans følge bestod af naturalier, som leveredes til den kongelige ombudsmandsgård, hvis en sådan fandtes i herredet, ellers til herredskirken. Afgiften hedder i de danske landskabslove *stud*, og gården hedder i et tillæg til Skånske lov studgården. En anden afgift var ledingsafgift, mens *inne* bestod i arbejdspræstationer. Alle tre ydelser svarede af hustoften, hvis størrelse var afgørende for en gårds øvrige jordtilliggende.

Af disse skatter var studen vistnok den ældste, men det må tilføjes, at Roskilde-krøniken fra omkr. 1138 om Knud den Hellige (1080 – 86) kort og klart beretter: “Da han ved en ny og uhørt lov tvang folket til at betale en skat, som vort folk kalder “nefgjald” (dvs. næsegæld, en personskat), blev han fordrevet fra Jylland til Fyn, og med stor anger i hjertet led han martyrdøden i Odense, foran alteret i Sankt Alban martyrs kirke ...”.

Der svarede også skatter til kongen af købstæderne som vederlag for kongens håndhævelse af byfred, torvefred og havnefred.

Herremandsstanden havde en pligt til krigstjeneste, der var meget strengere end ledingsbøndernes. Derfor nød herremændene skattefrihed for alt deres gods, snart også for jord, der var bortfæstet til landboer. Begrundelsen er ifølge Jydske lov, at herremændene vover deres hals for kongens og for landets fred (III-18).

I den første håndfæstning, Erik Glippings fra 1282, må kongen tilbagekalde alle misbrug og afvigelser, der er indført mod lovene – specielt på skatteområdet: Ingen skal herefter yde kørsel for kongen uden for herredet, studkorn til kongen skal kun erlægges én gang om året, den 30. november, efter hvert herreds sædvane, og ingen skal arbejde eller betale mere end på kong Valdemars tid. Alligevel øgedes skattetrykket på de bønder, der ikke var fæstere under en herremand, og skatterne til kongen var efter alt at dømme mere tyngende end den ydelse, en gård af samme størrelse skulle svare i fæsteafgift, landgilde. Så simpel skattetænkning er en nærliggende forklaring på, hvorfor bønder i meget stort antal valgte at blive fæstere under en herremand. Regnestykket var enkelt, og spekulationer om opgivelse af ejendomsret og frihed til fordel for fæstemål og ufrihed er overflødige. Mest “fri” var den skattefri. Ordet frihed kommer fra tysk ret sent ind i de nordiske sprog. I middelalderen brugtes ordet

frelse. Derfor hed på svensk en skattefri herremand en "frälseman". I den danske højskolesangbog findes sangen "Frihed er det bedste guld", og den blev ofte sunget under den tyske besættelse. Den er oversat fra svensk, digtet af ærkebiskop Thomas av Strängnäs (ca. 1380 – 1443) og indledes med linjen "Frälse är den bästa ting, där sökjas kan all världin kring ..." Den er overleveret i et svensk lovhåndskrift og er ret beset en hyldest til den adelige skattefrihed.

Den danske konge havde ikke uden rigsrådets samtykke mulighed for at øge hverken de ordinære eller de ekstraordinære skatter. De ældre love gik ud fra, at nye skattepålæg overhovedet ikke burde finde sted, og håndfæstningerne fra 1300-tallet indeholder da også kun forbud herimod. Indtægterne var rigets indtægter, og de skulle anvendes til rigets udgifter.

Efter reformationen i 1536 indførtes en sondring imellem indtægter til skatte-kammeret og indtægter, der indgik i kongens eget kammer. Til de sidste hørte i 1600-tallet Øresundstolden. Christian 4. hævdede, at kammerets indtægter var hans private formue, men det satte rigsrådet sig imod. Med netop denne konges store udgifter til lejetropper udviskedes dog skellet imellem ordinære og ekstraordinære udgifter.

Med enevældens indførelse i 1660-61 skete der store forandringer. I Kongelovens artikel 517. januar 2000 fik alene kongen "våbens og væbnings magt" og ret til at pålægge "told og anden contribution, eftersom enhver vel ved, at riger og lande ikke tryggeligen kan besiddes uden væbnet magt, og krigsmagt kan ikke holdes uden besoldning, og besoldning ikke bringes til veje uden skat". Denne sætning er i øvrigt et citat fra romeren Tacitus: "Og ikke kan våben have uden løn, ej heller løn uden skatter" (*sine tributis*). I den forbindelse kan det tilføjes, at en af den danske enevældes førende ideologer, Sjællands biskop Hans Wandal (1624 – 75), i sit seks bind store værk om majestætsrettigheder (1663 – 72) også behandler "kongens ret over borgernes ejendom og over skat, told og andre deraf præsterede ydelser". Som begrundelse anfører Wandal blot, "hvad Kristus selv har udtalt i ordene: Giver kejseren o.s.v."

En på skatteområdet vigtig følge af enevælden var, at de hidtidige landskatter og ligeså byskatterne forsvandt og erstattedes af en hartkornsskat, den såkaldte matrikelskat. Allerede i 1664 tilvejebragtes en foreløbig matrikel, som i 1688 afløstes af en endelig og detaljeret matrikel, der kom til at gælde under størstedelen af enevælden, og som stadig gælder for skovskylldhartkornet. Den endnu anvendte matrikel er fra 1844.

Hermed er denne skitse over skatternes historie for Danmarks vedkommende fremme ved Juni-grundloven, der i § 51 rummer den til den nugældende grund-

Ole Fenger

lovs § 43 svarende regel om, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.²⁰

Christian 4.'s valgsprog lød på latin "Regna firmit pietas", gudsfrygt styrker rigerne, forkortet R.F.P., i folkemunde tydet som "riget fattes penge". Opfindsomheden har igennem tiderne været stor, når skatter skulle udskrives. Giv kejseren, hvad kejserens er, men hvor meget? På Jesu tid hed kejseren Tiberius, det var hans billede, der var på skattens mønt, og han forstod, at der var grænser: "Fårene skal klippes, ikke flås".

20. Om detaljer i udviklingen fra 1660 til 1903 kan henvises til Helge Nielsen og Victor Thalbitzer: *Skatter og Skatteforvaltning i ældre Tider*, København 1948, reprografisk genudgivet og forlagt af Selskabet for Udgivelse af Kilder til dansk Historie, København 1976.

Forslag til ny arveavgiftslov i Norge

Av professor, dr.juris Frederik Zimmer

Universitetet i Oslo

1. Innledning

Å finne et tema for en artikkel i et festskrift til Aage, er ikke vanskelig, for han har skrevet innenfor mange områder i skatteretten. Problemstillinger knyttet til skatter og generasjonsskifte har han arbeidet med i flere sammenhenger, senest som medlem av Generationsskifteutvalget.¹ Jeg har valgt å skrive om et nylig presentert forslag til en ny arveavgiftslov i Norge, ikke minst fordi utvalget som har levert utredningen, har vurdert den danske boavgiftsordning ganske inngående.² For ordens skyld må jeg opplyse at jeg var leder for utvalget som har stått for utredningen.

Dansk og norsk arveavgiftsrett har felles røtter, i en forordning fra 1792. Men etter 1814 har det neppe være større påvirkning landene imellom på dette området enn på andre innenfor skatteretten. Det var således betydelige forskjeller mellom den danske gave- og arveavgift som ble avløst av boavgiftsordningen i 1995 og den norske arveavgiften. Som særlig viktige eksempler nevner jeg at avgiftssatsene var mye høyere dansk rett (opp til 32 % for barn, 80% for fjerne slektsarvinger og 90% for testamentsarvinger) enn i norsk rett der barn betaler maksimalt 20% avgift og fjernere arvinger maksimalt 30%. Videre har ektefeller tradisjonelt vært fritatt for avgift på arv og gave i norsk rett, mens dette var annerledes i dansk rett frem til boavgiftsreformen. Utgangspunktet for reformarbeidet har derfor vært noe ulikt i våre to land.

Arveavgiften innbringer et beskjedent proveny. Dette gjelder i større eller mindre grad i de fleste land, men i særlig grad i Norge. Provenyet er år om

1. Generationsskifte. Betænkning afgivet af det af regeringen og CD nedsatte Generationsskifteudvalg. Betænkning nr. 1374/August 1999.

2. NOU 2000: 8 Arveavgift. Gjeldende arveavgiftslov i Norge er fra 1964.

Frederik Zimmer

annet ca én milliard norske kroner, hvilket utgjør bare 0.2 % av totalt skatteproveny.

2. Arveavgiftens begrunnelse og betydning

Det hørte med til utvalgets mandat å vurdere om arveavgiften overhodet bør videreføres som del av vårt skattesystem. Dette gjorde det nødvendig for utvalget å gå grundig inn i en vurdering av grunner for og imot å ha en arveavgift. Det har neppe vært gjort i norske lovforarbeider tidligere.

Den grunnleggende betraktning fant utvalget – neppe overraskende – i skatteevnesynspunktet. Erverv av gave og arv gir skatteevne hos den enkelte arving og gavemottaker. Med det brede inntektsbegrep som man opererer med i inntektsskatteretten nå for tiden, kan man spørre hvorfor gave- og arveervert ikke inntektsbeskattes.³ Utvalget fant at det ville bryte for sterkt med tradisjonen å foreslå noe slikt. Men når arv- og gaveervert holdes utenfor inntektsbegrepet og inntektsskatten, er det gode grunner for en særlig skatt på slike erverv. Utvalgets hovedsynspunkt er altså at arveavgiften bør ses som en skatt som supplerer inntektsskatten for slike erverv.

Derimot fant utvalget det mindre nærliggende å se arveavgiften som en avsluttende formuesbeskatning av avdøde. Når arvelater har blitt formuesbeskattet hvert år og arvingene vil bli formuesbeskattet hvert år, er det vanskelig å begrunne hvorfor det skal være en særlig beskatning av formuen i forbindelse med generasjonsskiftet. Men avskaffer man formuesskatten, som man har gjort i Danmark, kan dette naturligvis stille seg annerledes. Da kan man se arveavgiften som en form for formuesbeskatning én gang per generasjon. – Utvalget fant heller ikke grunn til å legge noen vekt på de arverettslig inspirerte begrunnelser for arveavgiften som har vært lansert, i Norge særlig av Knoph.⁴

Utvalget fant at arveavgiften som skatteform har flere gode egenskaper. Hensynet til skatteøkonomisk effektivitet tilsier at skattene i minst mulig utstrekning bør påvirke skattyternes adferd. Den arv som arvelater etterlater seg, er dels bevisst oppsparing med sikte på formuesoverføring til arvingene, dels midler som arvelateren vil legge seg opp uansett hensynet til arvingene. Den førstnevnte oppsparing vil kunne bli påvirket av arveavgiften: Jo høyere

3. Gaveervert har i norsk rett, i motsetning til i dansk, aldri vært ansett for å falle inn under inntektsbegrepet (med forbehold for gaver i arbeidsforhold).

4. Se Ragnar Knoph: Norsk arverett (3. utg.) 1959, s. 372 ff. Om begrunnelser for arveavgift har jeg skrevet i *Generasjonsskifte i ret og praksis* Festskrift til Finn Taksøe-Jensen, 1999, s. 169 ff.

Forslag til ny arveavgiftslov i Norge

avgift, desto større grunn til å forbruke midlene selv. Men den andre delen av etterlatt formue er formodentlig ikke påvirket av arveavgiftens eksistens. På dette grunnlag kan det antas at arveavgiften i mindre utstrekning enn andre skatter påvirker skattyternes adferd. Det er også en fordel med arveavgiften fremfor spesielt formuesskatten (som utvalget særlig har sammenlignet med) at det formodentlig er lettere å gjennomføre konsistent beskatning i forbindelse med et eierskifte enn løpende.

Også fordelingshensyn taler for en arveavgift. Riktignok er det inntekten som best måler skatteevnen. Men statistikk viser at det gjennomgående er personer med høy inntekt som arver mest. Og uansett vil en skatt på arv og gave bidra til å redusere den skjevhet i formuesfordelingen som arv og gave normalt vil lede til.

Den vesentligste motforestilling mot arveavgiften er hensynet til generasjonsskifte, særlig i familiebedrifter. Utvalget mente imidlertid at dette ikke bør oppfattes som et argument mot arveavgift som sådan, men som et spørsmål om å innrette reglene slik at generasjonsskifte ikke vanskeliggjøres. Det er for øvrig heller ikke først og fremst arveavgiften som skaper problemer for generasjonsskifte i familiebedrifter. Ofte kan medarvingenes krav på sin arv være et vel så vesentlig problem.

Utvalget fant på denne bakgrunn at det ikke ville være noen god idé å oppheve arveavgiften og i stedet ta inn provenyet i form av formuesskatt eller inntektsskatt.

Snarere tvert om: Formuesskatten er sin norske utforming full av inkonsekvenser. Spesielt boligeiendommer og ikke børsnoterte aksjer verdsettes svært lavt, av politiske grunner (hensynet til boligeierne og familieselskapene). Og formuesskatten er ganske sårbar internasjonalt fordi aksjer i norske selskaper som er eid av utlendinger, vil falle utenfor skatteplikten (og ofte også i investors hjemstat fordi mange stater ikke har formuesskatt). Selv fast eiendom i Norge vil falle utenfor formuesskatteplikten når de eies aksjeselskap og aksjonærene er bosatt i utlandet. Aksjeselskaper skal ikke betale formuesskatt. Av slike og andre grunner kan mye tale for å øke arveavgiften og redusere formuesskatten. Utvalget uttrykker sympati for en slik linje. Men gitt en forutsetning om provenynøytralitet er det ikke så lett å få til på kort sikt, for formuesskatten innbringer for tiden omtrent seks ganger så mye skatteproveny som arveavgiften. Selv en fordobling av provenyet fra arveavgiften ville derfor bare kunne finansiere en 20% reduksjon av formuesskatten (se under punkt 5 nedenfor). Men utvalgets undersøkelser viser at arvemassen kommer til å øke betydelig etter hvert, og det vil være en god idé å bruke den antatte provenyøkningen dette vil medføre til å redusere formuesskatten. De nyrike er ikke døde ennå

Frederik Zimmer

(men mange har nok allerede overført store verdier til sine barn i ly av de gunstige reglene som gjelder nå).

3. Boavgift eller arveloddsavgift?

Bør Norge følge i Danmarks fotspor og gå over fra den tradisjonelle arveloddsavgift til en boavgift? Dette spørsmålet var uttrykkelig reist i mandatet, og vi studerte derfor den danske ordningen ganske inngående, bl.a. ved et besøk i København der vi snakket med både myndigheter, advokater og andre. Inntrykket var at man i Danmark var tilfreds med den nye ordningen, til dels svært tilfreds. Spesielt ble det trukket frem at den innebar vesentlige forenklinger og hadde vist seg å innbringe mer proveny enn ventet. Likevel konkluderte vårt utvalg med at arveloddsavgiften bør videreføres i Norge. Hvorfor det?

Utvalget la til grunn for sin vurdering at avgiftssatsene bør være lave, helst lavere enn nå, og at det helst bare burde være én skattesats over fribeløpet (mer om dette nedenfor). Med en slik forutsetning får valget mellom boavgift og arveloddsavgift ikke så stor praktisk betydning som hvor satsene er mer progressive. Men valget har likevel stor betydning for fribeløpene. Og de er viktige i praksis fordi bare svært få bo er så store at fribeløpene spiller relativt liten rolle.

Utvalgets sentrale betraktning er at en boavgift ville stemme dårlig med den begrunnelse som vi hadde kommet frem til for overhodet å ha en arveavgift, nemlig skatteevnen hos mottakerne. I en boavgift gis det ett fribeløp for boet; i en arveloddsavgift gis det ett fribeløp for hver arving. Det stemmer dårlig med skatteevnesynspunktet at avgiften blir den samme i et bo med én arving som i et bo med flere, kanskje mange flere, arvinger. (Resonnementet forutsetter at skatteevnen måles på hos den enkelte arving, ikke hos boet som sådan.)

En boavgift er nok enklere og dermed kanskje mer effektiv enn en arveloddsavgift. Men utvalget var i tvil om disse effektene var så store som man umiddelbart kunne få inntrykk av. En god del av den forenkling som mange fremhevet som den danske reformens sterke side, skyldes kanskje andre endringer som ble gjennomført samtidig og ikke boavgiftsmodellen som sådan, først og fremst den kraftige reduksjonen av avgiftssatsene og at ektefeller ble gjort avgiftsfrie. Dernest går noe av effekten tapt ved modifikasjoner som må gjøres: Skal ektefellen være skattefri, må ektefellens del av boet beregnes og holdes utenfor (og uansett gjelder dette ektefellens bosloddssdel ved felleseie). Skal man videreføre et unntak for arv til allmennyttige institusjoner, må man gjøre unntak for den del av boet skal tilfalle dem. I slike tilfeller trenger man også skifteregler som kanalisere avgiftsfritaket til de loddeiere som de er myntet på.

For livsforsikringsbeløp som ikke inngår i dødsboet, trenger man særregler. I et boavgiftssystem vil avslag på arv ikke bli tillagt betydning, men det kan man godt bestemme også innenfor et arveloddssystem.

På grunnlag av slike betraktninger kom utvalget til at de administrative fordeler ved et boavgiftssystem ikke oppveier den ulempe som springer ut av skatteevnebetraktningen. Jeg tilføyer at denne diskusjonen nok ville kunne se annerledes ut i et land uten formuesskatt: Da kan det, som alt nevnt, være nærliggende å se på arveavgiften som en form for formuesskatt (formuesbeskatning én gang per generasjon). I et slikt perspektiv kan det ligge nær å skattlegge hele boet under ett, nærmest som avdødes formue.

4. Grunnlagsutvidelser

Som ved de fleste skatteomlegginger i de senere år la utvalget til grunn et prinsipp om at beregningsgrunnlaget bør være så omfattende som mulig og at de grunnlagsutvidelsene som det er mulig å få til, bør brukes til å redusere avgiftssatsene. Så vel hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet (nøytralitet) som hensynet til horisontal rettferdig taler for dette. Tilsynelatende kan det gå ut over den vertikale rettferdighet at avgiftssatsene settes ned; det kan se ut som om skatten vil bli mindre omfordelende. Men stort sett er det grunn til å anta at grunnlagsutvidelsene først og fremst vil treffe dem som arver relativt mye. Selv om skattesatsene settes ned, vil de fleste av disse typisk betale mer avgift enn før. Hvis dette er riktig, vil en omlegging langs slike linjer styrke også den vertikale rettferdigheten.

Flere av de avgiftsfritak som gjelder i dag, har utvalget foreslått å videreføre. Noen grunnlagsutvidelser oppnås altså ikke på disse punkter. Først og fremst foreslår utvalget å videreføre unntaket for arv og gave til *ektefeller*. Dette er basert dels på den betraktning at skatteevneprinsippet ikke gjør seg gjeldende helt på samme måte for ektefeller som for andre mottakere av arv og gave, fordi ektefellen godt kan ha vært med å produsere de verdier han eller hun senere mottar som gave eller arv og uansett gjerne har hatt nytte av dem også før gaven eller arvefallet. Og dels er betraktningen at det skaper mange vanskelig avgrensingsproblemer om ektefellen skal være avgiftspliktig (noe ikke minst tidligere dansk rett illustrerer godt).

Videre har utvalget foreslått å videreføre avgiftsfritaket for *allmenyttige institusjoner*. De sentrale betraktningene er her at avgiftsfritaket trolig innebærer at mer midler trekkes til denne sektoren enn om slik arv var avgiftspliktig og avgiftsprovenyet ble gitt som støtte til institusjonene, og videre at det ikke er så lett å begrunne at arv er avgiftspliktig mens gaver til slike institusjoner

Frederik Zimmer

normalt ville falle utenfor de generelle reglene om avgiftsplikt for gaver (som stort sett fanger opp gaver til potensielle arvinger).⁵

Det vesentlige potensiale for grunnlagsutvidelser har utvalget derfor ikke funnet i å avskaffe unntak fra avgiftsplikten, men i regler og praksis om verdsettelse. Og det er særlig to typer eiendeler som peker seg ut: fast eiendom (særlig boligeiendommer) og ikke børsnoterte aksjer.

For *faste eiendommer* gjelder det ingen særregler om verdsettelse etter loven.⁶ Men i praksis verdsettes de lavere, til dels betydelig lavere, enn omsetningsverdien. Særlig gjelder dette boligeiendommer som ofte verdsettes til ned mot halve omsetningsverdien. Også annen fast eiendom verdsettes stort sett lavt.

Dette er det ikke så lett å gjøre noe med bare i kraft av lovgivning. Utvalget foreslår naturligvis å videreføre regelen om at verdsettelse skal skje til omsetningsverdi. Underveis avviser utvalget å knytte an til et politisk kompromiss i Stortinget om verdsettelse av boligeiendom for formues- og inntektsskatteformål. Hva man enn måtte mene om dette for de skatter det tar sikte på,⁷ ville forlikets løsning ikke passe for arveavgiften. Det fører for langt å gå inn på dette, men et sentralt synspunkt er at begrepet "egen bolig" – som ligger til grunn for de fordelaktige regler som politikere går inn for – ikke har noen god mening innenfor en arveavgift, hvor jo eiendelene per definisjon skifter eier.

Utvalget ble ved sitt besøk i Danmark ganske imponert over det danske system for verdsettelse av fast eiendom. Vi gjør ikke noe forsøk på å kopiere dette. Men vi skisserer i utredningen noen enkle tiltak som vi tror vil ha stor betydning, spesielt en mer systematisk bruk av takstmenn som kan hjelpe avgiftsmyndigheten ved verdsettelsen, som regel ved en billig og enkel kontorforretning. Ved verdsettelse av næringseiendom vil i større grad bli nødvendig med full takst med befarung.

De største utfordringene knytter seg sannsynligvis likevel til verdsettelse av *ikke børsnoterte aksjer*. Gjeldende regler er svært gunstige, temmelig primitive og dessuten forbundet med atskillig politisk prestisje, samtidig som de også utvilsomt er svært viktige for generasjonsskifter i små og mellomstore bedrifter.

5. Provenytapet for avgiftsfritaket for ektefeller har utvalget på usikkert grunnlag anslått til 20 mill. kr. Tilsvarende tall for avgiftsfritaket for allmennyttige institusjoner er 22 mill. kr.
6. Et unntak gjelder for jordbrukseiendommer (som spiller mindre rolle i Norge enn i Danmark). De særnorske reglene om åsetesrett, som gir eldste arving rett til å overta gården til en pris som gjør det mulig å drive den videre på rimelige vilkår, gir grunnlag for en noe lavere verdsettelse, ned til $\frac{3}{4}$ av omsetningsverdien.
7. Se om min mening, *Skatterett Tidsskrift for skatt og avgift* 1996 s. 177 (Noen synspunkter på Finanskomiteens innstilling om boligskatten).

Forslag til ny arveavgiftslov i Norge

De undersøkelsene som utvalget tok initiativet til, viste at ikke børsnoterte aksjer utgjorde en meget liten andel av beregningsgrunnlaget for arveavgift. Dette kan gi grunnlag for to helt motsatte slutninger: Enten at arv og gave av aksjer spiller liten rolle i praksis. Eller at slike overføringer nok spiller en betydelig eller stor rolle, men at de bare i liten grad fanges opp av avgiftsplikten. Utvalget fant den sistnevnte slutningen mest nærliggende. Den stemmer bl.a. best med at Statistisk sentralbyrå har anslått at vel 20% av små og mellomstore bedrifter står overfor generasjonsskifte i de nærmeste ti år og med at reglene også ut fra en teoretisk analyse fremstår som svært gunstige. Det er dessuten en ganske utbredt oppfatning blant rådgivere at det gjelder å overføre bedriftene mens de gunstige reglene fortsatt gjelder.

I det følgende gir jeg først en kort skisse av gjeldende regler før jeg redegjør for utvalgets forslag.

De gjeldende reglene er knyttet opp mot reglene om verdsettelse av ikke børsnoterte aksjer for formuesskatteformål. Reglene går i korthet ut på at man skal ta utgangspunkt i selskapets formuesskattemessige verdier, med noen korreksjoner.⁸ Disse verdiene vil oftest ligge betydelig under omsetningsverdien. Dette skyldes først og fremst to ting: At verdsettelsesnivået for fast eiendom ikke når på langt nær opp i omsetningsverdien (selv om nivået for forretningseiendommer og lignende er noe høyere enn for boligeiendommer). Og at goodwill og visse andre immaterielle verdier ikke er formuesskattepliktig (skatteloven § 4-2, 1. ledd bokstave til h). Spesielt i moderne kunnskapsbedrifter kan det slå kraftig ut at goodwill ikke omfattes, og det skaper betydelige skjevheter fordi goodwill er arveavgiftpliktig for enmannsforetak og i praksis også for børsnoterte aksjeselskaper (i den form at goodwill reflekteres i børskursen, som skal legges til grunn ved avgiftsberegningen). Men ikke nok med dette: Arveavgiftsverdien utgjør bare (aksjens andel av) 30% av disse verdiene (arveavgiftsloven § 11 A). Samlet innebærer disse forhold at verdien av ikke børsnoterte aksjer blir satt meget betydelig lavere enn omsetningsverdien.⁹

Utvalget fant denne tilstanden grunnleggende utilfredsstillende. Når nye regler skal utmyntes, er det imidlertid stridende hensyn som gjør seg gjeldende. På den ene siden bør verdsettelse av ikke børsnoterte aksjer være i harmoni med de verdsettelsesregler som gjelder for andre gjenstander, dvs at omsetningsver-

8. Etter norsk rett er aksjeselskap riktignok fritatt fra plikten til å svare formuesskatt (skatteloven § 2-36, 1. ledd). Men aksjonærene skal svare formuesskatt av aksjene etter hovedreglene; verdsettelsesreglene er å finne i skatteloven § 4-12 og § 4-13 med tilhørende bestemmelser i forskrift, og de knytter – som det fremgår av teksten – an til selskapets verdier.
9. Se Boye og Hansen i Sosialøkonomen 6/1997 som anslår verdsettelsene til gjennomgående å utgjøre bare 10-15% av reell verdi.

Frederik Zimmer

dien bør være utgangspunktet. På den annen side kommer hensynet til at arveavgiften ikke bør legge hindringer i veien for generasjonsskifte i familiebedrifter, inn med full tyngde. Og det er praktisk og administrativt vanskelig å verdsette ikke børsnoterte aksjer.

Utvalget har forsøkt å ivareta disse hensynene ved følgende grep: For det første vil grunnlagsutvidelser gi mulighet for en ganske betydelig reduksjon av avgiftssatsene (se pkt. 5 nedenfor). I den grad det ut over dette bør gis særregler av hensyn til generasjonsskifte i familiebedrifter (og det mener et flertall i utvalget), bør det ikke skje ved hjelp av verdsettelsesregler, men ved regler om rentefri kreditt med betaling av avgiften. Det er jo den likviditetsbelastningen som avgiftsbetalingen representerer, som utgjør arvingenes belastning. Og det skaper klarere linjer i regelverket om lettelsesregler knyttes direkte til betalingsvilkårene fremfor at man går omveien om verdsettelsesregler.

Ved verdsettelsen av ikke børsnoterte aksjer bør man derfor legge opp til å komme så nær omsetningsverdien som mulig. Utvalget har konstatert at det i raskt økende grad skjer registrering av kurser på uoffisielle, men publiserte meglerlister og lignende. Disse er imidlertid av vekselende kvalitet, og utvalget fant derfor ikke grunnlag for å foreslå en generell regel om at slike kursnoteringer skal være avgjørende. Men utvalget foreslår at de skal brukes for arveavgiftsformål hvor man kan legge til grunn at de reflekterer omsetningsverdien. Det samme gjelder hvor man pga. faktisk omsetning eller på annet grunnlag kan finne frem til en omsetningsverdi for aksjene. For tilfeller hvor slik kursnotering eller lignende ikke finnes, foreslår utvalget en regel som – på samme måte som gjeldende rett – knytter an til verdsettelse av aksjene for formuesskatt, altså at man tar utgangspunkt i selskapets skattemessige verdier. Men utvalget foreslår viktige endringer i forhold til det som gjelder i dag. For det første skal "aksjerabatten" (dvs. reduksjonen til 30% av de skattemessige verdier) ikke videreføres. For det annet skal det gjøres viktige korreksjoner i selskapets formuesskattemessige verdier: Det skal gjøres tillegg for merverdier i fast eiendom (dvs. forskjellen mellom skattemessig verdi og den verdi som vil følge av verdsettelsesreglene for arveavgift). Og ikke minst skal det gjøres tillegg for verdien av goodwill og andre immaterielle verdier som ikke er med i de skattemessige verdier. Ved beregning av goodwill skal man etter utvalgets forslag kunne ta hensyn til kursnoteringer og lignende på aksjen som ikke er av så sikker karakter at de har kunnet bli lagt til grunn som uttrykk for omsetningsverdien direkte.

Tilsvarende regler foreslås for andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper.

Isolert sett vil disse reglene innebære en betydelig avgiftsskjerpelse for ikke børsnoterte aksjer og andeler. Men de må som nevnt ses i sammenheng med

den foreslåtte satsreduksjon og med forslaget om rentefri kreditt med betaling av avgiften. Denne kredittregel er foreslått utformet slik at den gir rett til å betale avgiften med like store beløp over syv år. Regelen skal gjelde hvor giveren/arvelateren (etter nærmere regler) eide minst 25% av aksjene/andelen og selskapet skal regnes med til kategorien "små foretak" etter regnskapsloven.¹⁰ Regelen skal naturligvis også gjelde for enmannsforetak. Hvis foretaket eller deler av det selges, vil kreditten i samme utstrekning bortfalle for de avdrag som ikke er betalt. Men rentefriheten skal bestå for de avdrag som er betalt.

5. Satsstruktur

Spørsmålet om satsstruktur består av flere elementer: Skal avgiftssatsene være progressive med arvens/gavens størrelse, og i så fall: hvor sterkt progressive? Skal det være ulike avgiftssatser for ulike grupper av arvinger? Hvor stort og hva slags struktur skal de avgiftsfrie beløp ha?¹¹

Slike spørsmål må først og fremst besvares ut fra tradisjonelle skattepolitiske synspunkter, der hensynet til samfunnsøkonomisk effektivitet og fordelingshensyn står sentralt. At mottakeren ofte blir (betydelig) rikere og som regel vil sitte nokså godt i det fra før, kan tale for en betydelig omfordelingsambisjon. Men de senere års erkjennelse av hvor vanskelig det er å gjennomføre en sterkt progressiv skatt på en rasjonell måte og med lite samfunnsøkonomiske vridninger, taler sterkt imot å legge en slik ambisjon til grunn. Dette siste har vært avgjørende for utvalget, og forslaget følger derfor, som alt nevnt, trenden i de senere års skattereformer.

Utvalget kom til at det ikke lenger er noen grunn til å ha flere avgiftssatser over det avgiftsfrie beløp. Videre fant utvalget at det er vanskelig å se gode grunner for at fjerne arvinger skal betale arveavgift etter høyere satser enn nærmere arvinger. Skatteevnen varierer ikke med slektskapsforhold, en slik avgiftsstruktur stemmer dårlig med at testamentsarv og legalarv anses som arverettslige likeverdige, og den vil kunne motvirke omfordeling av verdier ved

10. Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) § 1-6. Et selskap regnes til denne kategorien hvor det ikke er børsnotert og hvor det oppfylder to av disse tre vilkårene de to siste regnskapsår: a. har mindre enn 40 millioner kroner i salgsinntekt, b. har mindre enn 20 millioner kroner i balansesum, c. har færre enn 50 ansatte. Svært mange norske selskaper oppfylder vilkårene.

11. I gjeldende rett er fribeløpet kr. 200.000 (fra og med 1999). Avgiftssatsene er 8% for barn og foreldre og 10% for andre i intervallet mellom kr. 200.000 og kr. 500.000 og hhv. 20% og 30% over dette beløp.

Frederik Zimmer

å gi et disincentiv til å testamentere bort deler av arven. Utvalget foreslår derfor at avgiftssatsen over det avgiftsfrie beløp bør være den samme for alle arvinger og gavemottakere. Det er imidlertid *ett* argument for at avgiften for overføringer til barnebarn (og evt. fjernere livsarvinger) bør være noe høyere enn for overføringer til barn: Det bør koste noe å hoppe over en generasjon. Det foregår i dag mye avgiftsplanlegging basert på overføring til barnebarn, og øvelsen går gjerne ut på optimal utnyttelse av de avgiftsfrie beløp. Høyere avgiftssatser til barnebarn og andre har derfor liten effekt. Utvalget foreslår i stedet at det avgiftsfrie beløp settes høyere for arv/gave til barn enn til andre.

På basis av disse vurderingene, og ut fra et nokså usikkert anslag av hva de foreslåtte grunnlagsutvidelsene kan innebære, foreslår utvalget at en provenynøytral avgiftsstruktur ser slik ut:

Avgiftsfritt beløp barn: kr. 400.000.

Avgiftsfritt beløp andre fysiske personer: kr. 200.000.

Avgiftssats for alle: 12%.

Forslaget innebærer at barn som arver kr. 500.000, vil betale noe mindre arveavgift enn etter gjeldende regler, mens barnebarn og andre som arver samme beløp, vil betale litt mer.¹² På de store gaver og arvelodder vil avgiftsplikten tilsynelatende bli betydelig redusert pga. satsreduksjonene. Men utvalget antar, som nevnt, at det særlig er i slike tilfeller at de foreslåtte reglene om verdsettelse av fast eiendom og ikke børnoterte aksjer vil slå ut. Forslaget burde derfor ha en god fordelingsprofil.

Som allerede nevnt (under pkt. 2 foran) kan gode grunner tale for å overføre noe av provenyinnhenting fra formuesskatt til arveavgift. Ett medlem vil ta konsekvensen av dette allerede nå og foreslår at avgiftssatsen settes til 18%. Dette antas å innbringe ca 550 millioner kroner ekstra som foreslås brukt til å redusere formuesskatten tilsvarende (ved å forhøye det skattefrie beløp). Utvalgets flertall antar imidlertid at fordelingen ved en lav avgiftssats veier tyngre enn den relativt beskjedne lettelse i formuesskatten som man kan oppnå ved å sette satsen til 18% og foreslår derfor at avgiftssatsen settes til 12%, som vil gi provenynøytralitet.

Bruk av aksjeselskaper og andre juridiske personer i avgiftsplanleggingen skaper særlige problemer. I gjeldende lov finnes det en ytterst komplisert regel som tar sikte på forebygge slik planlegging i noen grad (på uklart utformede

12. Barn: I dag 8% av kr. 300.000, dvs. kr. 24.000. Etter forslaget 12% av kr. 100.000, dvs. kr. 12.000. -- Andre: I dag 10% av kr. 300.000, dvs. kr. 30.000. Etter forslaget 12% av kr. 300.000, dvs. kr. 36.000.

vilkår skal arven/gaven anses ervervet av aksjonærene og ikke selskapet). Med den satsstruktur som utvalget foreslår vil det bare være planlegging med sikte på å utnytte de avgiftsfrie beløp som vil være aktuelt. Utvalget foreslår her at dagens kompliserte regel oppheves og at juridiske personer som utgangspunkt ikke gis noe avgiftsfritt beløp overhodet. Det avgiftsfrie beløp synes først og fremst å ha sin begrunnelse i hensynet til fysiske personer, og utvalget ser ingen vesentlige motforestillinger mot å avskaffe det for juridiske personer. For å forhindre at arv til aksjeselskaper og lignende utløser avgiftsplikt når det dreier seg om småbeløp, foreslås det likevel et avgiftsfritt beløp på kr. 50.000 for arv (men ikke for gave) til juridiske personer. Et avgiftsfritt beløp i en slik størrelsesorden anses å være så lite at det ikke vil gi nevneverdig spillerom for avgiftsplanlegging.

Vanligvis er en arveloddsavgift kombinert med regler om at man ved avgiftsberegningen skal ta hensyn til tidligere gaver (i norsk terminologi gjerne kalt *sammenlegningsprinsippet*). Med den satsstruktur utvalget foreslår, vil en slik regel bare ha betydning for det avgiftsfrie beløp. Selv om vi i forslaget går inn for å videreføre en arveloddsavgift, var utvalget inne på tanken om å ta opp den danske modell med et årlig avgiftsfritt beløp for gaver og avskaffe sammenlegningsprinsippet (slik at man ved senere gaver og arv ikke skal ta hensyn til tidligere gaver). Dette ville representere en forenkling, for sammenlegningsprinsippet forutsetter nitid registrering av gaver. Og det å forklare sammenlegningsprinsippet for de avgiftspliktige, kan være en pedagogisk utfordring.

Utvalgets flertall valgte likevel å foreslå sammenlegningsprinsippet videreført, først og fremst fordi det ville kunne virke urimelig at overføringer av større verdier ved gave, for eksempel hus og familiebedrifter, ville bli rammet av en betydelig høyere avgift enn overføringer ved arv (og også betydelig høyere avgift enn etter gjeldende rett). At det avgiftsfrie beløp i et slikt system til gjengjeld ville være uberørt når arvefallet inntreffer, er et argument som neppe gjør større inntrykk hvor det kan antas å være lenge til arvefallet inntreffer. Samtidig la utvalget til grunn at de praktiske problemene forbundet med å registrere og gjenfinne tidligere gaver vil bli betydelig forenklet med databasert registrering etter personnummer.

Når det gjelder avgiftsfrihet for leilighetsgaver, periodiske ytelser under studier osv. har imidlertid utvalget foreslått en regel etter dansk mønster. Praktiseringen av disse reglene reiser ofte tvil og uklarhet. I dansk rett gjorde boavgiftssystemet en regel om et særlig avgiftsfritt beløp for gaver nødvendig. Fordi vårt utvalg som nevnt foreslår å videreføre arveloddsbeskatningen og sammenlegningsprinsippet, er regler om særlig avgiftsfritt beløp for gaver ikke nødvendig. Men vi fant at det vil være betydelige praktiske fordeler forbundet

Frederik Zimmer

med mer firkantede regler på dette området, både for de avgiftspliktige (forutsigbarhet) og for avgiftsmyndighetene (enkelhet). Utvalget foreslår derfor at fysiske personer (men altså ikke juridiske) kan motta kr. 20.000 avgiftsfritt fra samme giver hvert år (ektefeller er her som ellers to givere). Beløpet er betydelig lavere enn i den parallelle danske regel. Dette har sammenheng med at bestemmelsen i norsk rett (om den blir vedtatt) ikke har karakter av noe allment avgiftsfritt beløp, men er en skjematisk regel til avløsning av to skjønnsmessige avgiftsfrihetsregler.

6. Avgiftsmyndighet; tidspunkt for verdsettelse

I gjeldende lov er reglene om tidspunkt for når arvemidlene skal verdsettes for arveavgift, ulike for privat og offentlig skifte. Ved privat skifte er dødsfallstidspunktet avgjørende, ved offentlig skifte er det tidspunktet for utlodning. Dette har bl.a. sammenheng med at det er skifteretten som skal beregne arveavgiften ved offentlig skifte, og når utlodningstidspunktet er avgjørende, kan avgiften beregnes på grunnlag av de samme verdiene som legges til grunn ved utlodningen.

At skifteretten således er avgiftsmyndighet ved offentlig skifte, har flere uheldige sider (selv om skifteretten står for bare ca to prosent av boene). Ordningen innebærer at Skattedirektoratets overordnede styring av avgiftsforvaltningen vanskeliggjøres, og skifteretten vil rimeligvis ha sin hovedinteresse rettet andre veier enn mot arveavgiften. Den enkelte skifterett vil ha vanskeligheter med å opparbeide ekspertise i arveavgiftsspørsmål. Skifteretten er en domstol, og også fra domstolenes side har ordningen betenkelige sider. En klar tendens i tiden er et ønske om å rendyrke domstolene som dømmende myndighet. Forvaltningsoppgaver bør domstolene helst fritas for.

På denne bakgrunn er det vel ikke overraskende at utvalget foreslår at skifterettene ikke lenger skal være avgiftsmyndighet ved offentlig skifte. Myndigheten foreslås overført til fylkesskattestyret (som nå er overordnet de lokale ligningskontorene i inntekts- og formuesskattesaker og har førsteinstansansvaret for merverdiavgiften). Også ved privat skifte foreslås det at fylkesskattekontoret skal være avgiftsmyndighet. Denne myndigheten ligger i dag hos skattefogdene, som ellers først og fremst har innkrevningsoppgaver, og fortsatt skal ha det for arveavgiften etter forslaget. Skifterettens oppgave vil etter forslaget bli innskrenket til å holde tilbake ved utlodningen de beløp som arvingene skal betale i arveavgift og å overføre dem til skattefogden.

Med denne endringen er veien også åpnet for å oppheve forskjellen i verdsettelsestidspunkt for hhv. privat og offentlig skifte. Når fylkesskattekontoret

skal fastsette avgiften, taler ikke lenger praktiske grunner for at utlodningstidspunktet skal legges til grunn for verdsettelsen. Det skaper flere problemer og innebærer en viss mangel på nøytralitet at tidspunktene er ulike, og det gir enn viss tilpasningsmulighet: Da de skattefrie beløp ble økt per 1. januar 1999, var det en signifikant økning i antall offentlige skifter, noe som sikkert for en stor skyldtes ønske om å komme inn under de gunstigere regler som gjaldt etter årsskiftet. Utvalget foreslår derfor (under dissens) at dødsfallet skal være det relevante tidspunkt også ved offentlig skifte.

Hvor eiendeler har sunket sterkt i verdi i den tiden det offentlig skifte pågår (man kan tenke på verdifall på IT-aksjer), kan det hende at avgiften blir svært høy sett i forhold til de verdiene som arvingene får utloddet. Utvalget foreslår derfor en regel om at avgiften ikke skal kunne utgjøre mer enn 2/3 av den verdi gjenstanden har ved utlodningen. Med den lave avgiftssats som utvalget foreslår, vil dette trolig bare ytterst sjelden kunne forekomme.

7. Inntektsskatt og arveavgift; kontinuitetsprinsippet

Det hørte også med til utvalgets mandat å vurdere inntektsskattereglene omkring arv og gave og derunder samspillet mellom inntektsskatt og arveavgift. På dette punkt er gjeldende regler helt ulike i Danmark og Norge. I Danmark er utgangspunktet at utlodning av dødsbo og gave utløser skatteplikt, men at såkalte suksesjonsregler innebærer unntak fra dette i en del tilfeller, ikke minst med sikte på å legge til rette for generasjonsskifte i familiebedrifter. I Norge gjelder fortsatt det gamle prinsipp om diskontinuitet: Arv og gave utløser ikke skatteplikt (med et visst forbehold for uttak), og arvingene og gavemottakerne trer ikke inn i arvelaters og givers skatteposisjoner, men får nye skatteposisjoner bestemt etter erververens eget forhold. Dette innebærer for eksempel at arvingene og gavemottakerne får nye inngangsverdier basert på omsetningsverdien ved ervervet (begrenset oppad til den verdi som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen). Men det innebærer for eksempel også at underskudd hos avdøde ikke kan føres til fradrag hos arvingene et senere år. Gjennomgående er diskontinuitetsprinsippet gunstig for skattyterne; *hvor* gunstig vil avhenge først og fremst av hvor store de skjulte reservene er i det enkelte tilfelle.

Flere ganger siden 1970-tallet har dette systemet vært foreslått avløst av regler basert på kontinuitetsprinsippet, men saken er aldri kommet frem til realitetsbehandling i Stortinget. En innvending har vært at regler basert på kontinuitetsprinsippet vil vanskeliggjøre både arveavgiftsberegningen og skifteoppgjøret fordi man må operere med latente skatteforpliktelse i begge sammenhenger (slik man lenge har vært vant med i Danmark). Først og fremst

Frederik Zimmer

på dette grunnlag har flere generasjoner med dommere i Oslo skifterett vært sterkt imot kontinuitetsprinsippet, og det var derfor ikke forbausende at den nåværende justitiarius ved denne domstol, som var medlem av utvalget, dissenterte (for øvrig sammen med bl.a. formannen i Skattebetalerforeningen). Mindretallet la også vekt på at forslaget ville lede til økt skatt og at det for aksjer ville kunne være vanskelig å finne avdødes inngangsverdier.

Men et flertall gikk altså inn for å gå over til kontinuitetsprinsippet, først og fremst fordi det vil gi mye bedre konsistens i inntektsskattesystemet. De fordelene som prinsippet om diskontinuitet gir mange skattytere, virker ganske tilfeldig; problemene med å finne arvelateres inngangsverdi på aksjer må ikke overdrives (de fleste aksjer fikk ny inngangsverdi per 1. jan. 1992 som ledd i skattereformen), og de latente skattene kan det tas hensyn til ved sjablonregler (foreslått i den form at det ved arveavgiftsoppgjøret skal gis et fradrag som tilsvarer 20% av overtatte latent skattepliktige verdier; 20% anses som et rimelig anslag over nåtidsverdien av 28% skatt). Flertallet foreslo imidlertid at ikke avskrivbar fast eiendom (dvs. først og fremst grunnen og boligeiendom) skulle holdes utenfor prinsippet om kontinuitet. Dette har sin bakgrunn i at det pga liberale regler om skatteplikt på gevinst ved salg av egen bolig og gårdsbruk ofte vil være usikkert om en gevinst i fremtiden vil bli skattepliktig.

Enkelte skatteposisjoner representerer en fordel sett fra skattyterens side. Dette gjelder for eksempel retten til å fremføre underskudd til fradrag et senere år og retten til fradrag for et latent tap. Kontinuitetsprinsippet innebærer at også slike skatteposisjoner vil bli overtatt av arving/gavemottaker. Utvalgets flertall foreslår at den skattefordel som dette innebærer for mottakeren, skal regnes med til arveavgiftsgrunnlaget, i den form at 20% av skatteposisjonen skal regnes med til arveavgiftsgrunnlaget. Det vil sikkert bli oppfattet som temmelig uvanlig at det skal beregnes arveavgift av slike størrelser. Men flertallet har lagt større vekt på logikken, og forslaget synes å ha spesielt gode grunner for seg hvor det forekommer både latente skatteforpliktelser og latente fordeler samtidig.

8. Avslutning

Dette skrives før utvalgets utredning er overlevert til Finansministeren, og det er derfor i øyeblikket uklart hvilken mottakelse utvalgets utredning vil få. Men det skal vel ikke mye fantasi til å forestille seg to reaksjoner: At folk flest (etter å ha døyvet skuffelsen over at arveavgiften ikke foreslås avskaffet) vil være vel tilfreds med forslaget om økning av det skattefrie beløp til barn og de lavere avgiftssatsene, selv om enkelte vil bli rammet av de strengere verdsettelsesreg-

Forslag til ny arveavgiftslov i Norge

lene som utvalget foreslår. Og at det vil komme negative reaksjoner fra forskjellige talsmenn for familiebedriftene som vil mene at vilkårene for å gjennomføre generasjonsskifte i familiebedrifter vil bli forverret med utvalgets forslag. Til det siste er å si at dagens regler om verdsettelse av ikke børsnoterte aksjer er altfor primitive og altfor lett å anvende ut over sitt formål til at de fortjener å bli videreført, og utvalget har derfor søkt etter andre utveier.

Værdiansættelser i skatteretten

Af professor, dr.jur. Finn Taksøe-Jensen

Københavns Universitet

1. De ordinære regler om værdiansættelser i skatteretten

1.1. Skatteansættelsesbegrebet omfatter værdiansættelser

Når der bortses fra en række specialregler, jf. derom nedenfor 2 og 3, er det grundlæggende princip for værdiansættelser i skatteretten, at disse er et led i skatteansættelsesfunktionen. Begrebet skatteansættelse er en samlebetegnelse for såvel ansættelse af indkomst, herunder skatterelevante værdiansættelser af aktiver og passiver, som for den skatteberegning, der skal foretages på grundlag af disse.¹

Ansættelse af værdien på aktiver og passiver har i en lang række relationer betydning for udløsning af beskatning.

1.2. Instanssystemet ved skatteansættelser

I 1. instans skal den kommunale skattemyndighed foretage skatteansættelser af indkomst for *fysiske personer* og dødsboer, jf. Skattestyrelseslovens (SSL) § 2. Herunder falder skatteansættelse af interessentskaber og kommanditselskaber, hvor deltagerne beskattes direkte efter andele. Personalet i den kommunale skattemyndighed har i almindelighed ikke i kraft af uddannelse eller beskæftigelse m.v. erhvervet en særlig indsigt, der gør de pågældende kvalificerede til at foretage værdiansættelser inden for ét eller flere områder.

Den kommunale skattemyndigheds afgørelser om skatteansættelser kan efter SSL § 5 indbringes for skatteankenævnet. Den kommunale skattemyndighed yder sekretariatsbistand til skatteankenævnet, jf. SSL § 11. Skatteankenævnet skal i medfør af SSL § 21, forinden nævnet afgør en klage, indhente en udtalelse fra den kommunale skattemyndighed. Skatteankenævnets afgørelse træffes

1. Skattestyrelsesloven med kommentarer, side 32 og Lærebog om Indkomstskat, 9 udg. 2000, s. 32.

ved kendelse. Personalet i skatteankenævnene har i almindelighed ikke i kraft af uddannelse eller beskæftigelse m.v. erhvervet en særlig indsigt, der gør de pågældende kvalificerede til at foretage værdiansættelser inden for ét eller flere områder.

Skatteankenævnets afgørelse kan i medfør af SSL § 24 påklages til Landskatteretten. En klage til Landsskatteretten skal være skriftlig. Klageren har efter SSL § 26 adgang til at udtale sig ved en mundtlig forhandling. Landsskatterettens personale har i almindelighed ikke i kraft af uddannelse eller beskæftigelse m.v. erhvervet en særlig indsigt, der gør de pågældende personer kvalificerede til at foretage værdiansættelser inden for ét eller flere områder, men Landsskatteretten kan principielt tilkalde sagkyndige til at yde bistand ved påkendelsen af en klage over en værdiansættelse. Se endvidere om syn og skøn straks nedenfor. Landsskatterettens afgørelse træffes ved kendelse.

Skatteansættelse af andre *juridiske personer* end dødsboer foretages af den statslige told- og skatteforvaltninger, jf. SSL § 12 A. Personalet i disse har i almindelighed ikke i kraft af uddannelse eller beskæftigelse m.v. erhvervet en særlig indsigt, der gør de pågældende kvalificerede til at foretage værdiansættelser inden for ét eller flere områder. Klage over disses skatteansættelser kan ikke ske til skatteankenævnene men derimod direkte til Landsskatteretten, jf. SSL § 23, stk. 1, nr. 1.

I medfør af SSL § 30 kan Landsskatteretten, når sagen ikke angår efterprøvelse af passivposter efter boafgiftslovens § 13 a eller sager om vurdering af fast ejendom – se derom nedenfor under 3 – tillade, at der udmeldes syn og skøn ved særligt sagkyndige ved de almindelige domstole efter reglerne i retsplejelovens (RPL) § 343 blandt andet til foretagelse af værdiansættelser.

Landsskatterettens kendelse i en sag kan i medfør af SSL § 31 indbringes for Østre eller Vestre Landsret. Efter reglens stk. 2 kan sagen nu endvidere indbringes for domstolene uden at afvente Landsskatterettens afgørelse, såfremt der er forløbet mere end 6 måneder efter sagens indbringelse for Landsskatteretten. For landsretterne gælder de almindelige regler i retsplejelovent om indhentelse af syn og skøn ved særligt sagkyndige, blandt andet til foretagelse af værdiansættelser, jf. RPL § 343.

1.3. Særligt om syn og skøn ved Landsskatteretten

Adgangen til at foretage syn og skøn i skattesager efter retsplejelovens regler, før sagerne eventuelt indbringes for domstolene, blev indsat i skattestyrelsesloven i 1989.

Bestemmelserne derom i SSL § 30 vedrører efter deres ordlyd kun syn og skøn i sager, der verserer ved Landsskatteretten. Det har været drøftet i litteraturen, om syn og skøn også skal kunne foretages, når sagen verserer ved skatte-

ankenævnet. I den eneste foreliggende offentliggjorte kendelse om spørgsmålet blev en begæring om syn og skøn, medens sagen verserede ved skatteankenævnet, ikke imødekommet.²

Fremgangsmåden ved syn og skøn, når sagen verserer ved Landsskatteretten, går ud på, at Landsskatteretten som det første skridt kan træffe bestemmelse om fuld omkostningsdækning ved synet og skønnet, jf. SSL § 33 C, stk. 2. Derefter henviser Landsskatteretten syns- og skønsspørgsmålet til vedkommende byret.

Afgørelsen om, hvorvidt syn og skøn skal tillades, træffes ikke af Landsskatteretten men af vedkommende byret. Foreligger der uenighed mellem sagens parter om, hvorvidt syn og skøn skal afholdes, vil retten i almindelighed på et såkaldt RPL § 355-møde mere uformelt meddele, hvorledes tvisten bør løses. Opnås enighed herefter ikke, afgør byretten spørgsmålet ved en kendelse. Denne kan kæres til højere ret efter de almindelige regler.

Tvivelsspørgsmål om skønstemaets nærmere indhold har de almindelige domstole været tilbageholdende med at gå nærmere ind på. I LSR-sag 651-1844-053, der drejede sig om værdiansættelser af gældsbreve, ønskede styrelsen at stille spørgsmål til skønsmanden om værdien af gældsbrevene for den konkrete kreditor. Det blev ikke antaget, at dette spørgsmål måtte sidestilles med et retligt spørgsmål, der faldt uden for skønsmandens faglige kundskab. Da det dels ikke kunne udelukkes, at det pågældende spørgsmål havde betydning for sagen, og da der yderligere henvises til, at det var Landsskatteretten, der måtte tage stilling til, om eller i hvilket omfang der kunne lægges vægt på resultatet af det syn og skøn, der skulle foretages, blev spørgsmålet til syns- og skønsmanden ikke afskåret. Afgørelsen stadfæstedes af Vestre Landsret.

Skønsmanden kan indkaldes til afhjæmning af skønssagen i et møde ved vedkommende byret og efter praksis også for Landsskatteretten, hvor der kan stilles uddybende spørgsmål.³

Landsskatteretten er som ved syn og skøn ved domstolene ikke bundet af syns- og skønssagen. Det er imidlertid erfaringen, at Landsskatteretten i væsentligt videre omfang end domstolene lægger syns- og skønssagens konklusioner til grund for afgørelsen.⁴

Det anbefales i litteraturen,⁵ at syn og skøn så vidt muligt søges afholdt, så snart sagen er indbragt for Landsskatteretten. Landsskatteretten kan som nævnt bestemme, at udgifter, der er afholdt til syn og skøn i en landsskatteretssag, jf. SSL § 30, skal dækkes fuldt ud, se SSL § 33 C, stk. 2. Erfaringsmæssigt indhen-

2. Vejle Byrets kendelse i TfS 1987.456.

3. LRS-sag 641-1874-0188.

4. Skattestyrelsesloven med kommentarer, side 385.

5. Se således Skattestyrelsesloven med kommentarer, side 396.

tes syn og skøn i overraskende mange tilfælde først, når sagen er indbragt for Østre eller Vestre Landsret. Dette kan resultere i, at der ikke kan opnås fuld dækning til omkostningerne ved syns og skønssagen, hvis skattesagen tabes af skatteyderen.⁶

Syn og skøn er i praksis blandt andet afholdt i sager om værdi af bil, fribolig, goodwill i forskellige typer af virksomheder, programrettigheder, varelager, aktier, fordringer, smørefedt samt værdi ved skovdrift og værdi af driftsbygning. I meget vidt omfang har skønsmændene i de nævnte sager foretaget værdiansættelser, der støttede skatteyderen og således tilsidesatte myndighedernes hidtidige skøn.⁷

1.4. Sammenfatning

Det vil ses, at værdiansættelser i andre sager end dødsbosager, jf. derom nedenfor 2, i første række foretages af de skatteansættende myndigheder. Først hvor en sag rekureres til Landsskatteretten, kan et syn og skøn med normale retsplejemæssige garantier komme på tale, men syn og skøn afholdes ofte først efter, at en sag er indbragt for domstolene.

Værdiansættelser foretages således som den helt almindelige regel af administrative myndigheder uden særlig fagkundskab til at værdiansætte og kun i promiller af sagerne med indhentelse af syn og skøn for Landsskatteretten eller domstolene. Syn og skøn kan derfor tidligst afholdes efter forløbet af flere eller adskillige år, når sagen verserer ved Landsskatteretten. I praksis sker dette endog oftest først, såfremt sagen derefter er blevet indbragt for domstolene. For skatteansættelse af juridiske personer springes skatteankenævnet ganske vist over, men tidsforløbet, før syn og skøn typisk vil blive afholdt, er næppe kortere.

Det kan ikke anses for retssikkerhedsmæssigt betryggende, at de skatterellevante værdiansættelser foretages af personale uden de fornødne kvalifikationer dertil, og at skatteyderne først kan få en kvalificeret værdiansættelse efter at have kæmpet sig igennem et system bestående af flere administrative klageinstanser, efter omstændighederne op imod 8-10 år efter udløbet af det pågældende

6. Efter SSL § 33 C, stk. 1, ydes der i øvrigt til skattepligtige personer og dødsboer et tilskud på 38% af de tilskudsberettigede udgifter. Fra udgangen af 2001 dog kun 32%.

7. Skattestyrelsesloven med kommentarer, side 385.

de indkomstår.⁸ Dertil kommer, at i hvert fald en del af det skatteansættende personale ikke kan siges at være tilsikret tilstrækkelig uafhængighed.

Sat på spidsen kan det siges, at reglerne giver den ene part i en sag adgang til at fastsætte de relevante værdier på en måde, der er foreløbigt bindende for den anden part.

2. De nye særlige regler om værdiansættelser i dødsboskiftesager

2.1. Baggrund

Indtil skiftereformens gennemførelse pr. 1. januar 1997 fandtes reglerne om fastsættelse af værdierne af aktiver og passiver i dødsboer i tre forskellige love. Disse værdiansættelser har navnlig skattemæssig betydning for tilsvaret af boafgift og tillægsboafgift, men i skattepligtige boer også for grundlaget for avancebeskatning og beregning af passivposter, når arveudlæg m.v. sker med succession.

Skifteloven af 1874 bestemte ved § 48, at sagkyndig vurdering kunne finde sted til konstatering af værdiansættelsernes betydning for arvingers og legatarers indbyrdes retsforhold i dødsboer. Kildeskattelovens § 16 fastsatte, at den værdiansættelse, arvingerne skal angive i boopgørelsen, skulle kontrolleres og godkendes af den kommunale skattemyndighed. Endelig bestemte Boafgiftslovens (BAL) § 12,⁹ at aktiver og passiver i dødsboer skulle ansættes til deres handelsværdi. Den kommunale skattemyndighed kunne selv ændre værdiansættelserne i boopgørelserne. De af den kommunale skattemyndigheds ændrede værdiansættelser kunne derefter rekrureres gennem det administrative klagesystem til skatteankenævnene og Landskatteretten, indtil indhentelse af syn og skøn eventuelt – fra 1990 – fandt sted ved Landskatteretten og ellers ved Østre eller Vestre Landsret. En værdiansættelse, som var omgærdet med fulde retssikkerhedsmæssige garantier, kunne derfor først med sikkerhed foreligge efter, at en sag eventuelt var indbragt for landsretten, som traf bestemmelse om sagkyndig vurdering efter reglerne om syn og skøn.

Skiftelovsudvalget fandt det ikke betryggende, at værdiansættelser i så vidt omfang kunne foretages af administrative myndigheder, der hverken var grund-

8. *Poul Bostrup* anfører i Skattestyrelsesloven med kommentarer, 2000, side 385, "at adgangen til at få afholdt syn og skøn efter reglerne i retsplejelovens § 343 i landsskatteretssager giver mulighed for, at en afgørelse kan blive baseret på en branchekyndig vurdering af et givet spørgsmål fremfor på skattemyndighedernes mere eller mindre vilkårlige skøn. Skattemyndighederne kan i sagens natur i mange tilfælde ikke have samme viden om en given branches forhold som en branchekyndig skønsmand."
9. Og før 1995 Arveafgiftsloven.

lovsmæssigt uafhængige eller kunne anses for sagkyndige til at foretage vurderinger i sædvanlig retsplejemæssig forstand.¹⁰

Efter aftale med Skatteministeriet foreslog udvalget derfor, at der blev opbygget et nyt fælles civilretligt og skatteretligt vurderingssystem til sikring af, at et aktiv eller passiv med de nødvendige retsgarantier kan blive ansat til den samme værdi i de forskellige relationer, der kan foreligge i dødsboer.¹¹ På denne baggrund gennemførtes de nedenfor omtalte nye centrale regler om sagkyndig vurdering i dødsboskifteloven (DSL) samtidig med, at de skatteretlige regler om værdiansættelser i dødsboer tilpassedes dertil ved nye bestemmelser i BAL § 12, stk. 2 og 3.

2.2. Hvornår er en vurdering sagkyndig?

Efter forarbejderne til skiftereformen skal en vurdering anses for sagkyndig, når den er foretaget af en person,

der i kraft af sin uddannelse, beskæftigelse eller på anden lignende måde, har erhvervet sig en særlig indsigt, der gør den pågældende tilstrækkelig kvalificeret til at foretage værdiansættelsen.

Som udgangspunkt vil der derfor være tale om en sagkyndig vurdering, hvis vurderingen er foretaget af en person, der er foreslået udpeget som vurderingsmand af en brancheorganisation eller af en tilsvarende sammenslutning. Om en vurdering skal anses for at være sagkyndig, er et spørgsmål, der henhører under skifterettens afgørelse.¹² Skifterettens afgørelse derom kan kæres til højere ret efter de almindelige regler derom i DSL.

Det er ikke en betingelse for, at en vurdering skal kunne anses for at være sagkyndig, at skifteretten har truffet bestemmelse om, at den pågældende vurdering skulle finde sted, eller at skifteretten udmeldte den eller de sagkyndige. Det blev i forarbejderne direkte præciseret, at skifteretten også efterfølgende kan tage stilling til, om en – eventuelt på helt privat basis – gennemført vurdering skal anses for at være sagkyndig.¹³

2.3. Udmeldelse ved skifteretten

Efter (DSL) § 93, stk. 1, kan skifteretten efter anmodning bestemme, at handelsværdien af boets aktiver eller passiver skal fastsættes ved sagkyndig

10. Se Bet. 1994 om Skifte af dødsboer, side 294.

11. Udvalgets kommissorium udelukkede et videregående forslag end vedrørende dødsboer.

12. Se L 120 1995-96 (lovforslaget til skifteloven), bilaget side 109, jf. FT 1995-96, Tillæg A, side 2899.

13. Se L 91/1995-96 (forslaget til ændring af boafgiftsloven), side 11, hvor det udtaltes: "Det er skifterettens afgørelse, om der har foreligget en sagkyndig vurdering."

vurdering. En uenighed i boet om, hvorvidt sagkyndig vurdering overhovedet skal finde sted, kan således efter anmodning afgøres af skifteretten. Den kommunale skattemyndigheds adgang til at forlange sagkyndig vurdering er nu særligt reguleret ved BAL § 12, stk. 2 og 3, jf. nedenfor 2.6. Skifteretten kan afvise at tage en anmodning om gennemførelse af sagkyndig vurdering til følge, hvis denne anmodning må anses for overflødig, således fx om vurdering af børsnoterede værdipapirer.

Efter anmodning fra en lodtager i boet eller fra den kommunale skattemyndighed udmelder skifteretten endvidere én eller flere sagkyndige til at foretage en vurdering. Udpegningen kan imidlertid, hvor enighed om personen eller personerne opnås, i stedet foretages af boet og/eller af skattemyndigheden.

I forbindelse med udmeldelse af en sagkyndig vurdering skal skifteretten om nødvendigt tage stilling til foreliggende uklarheder eller tvister om vurderingstemaet. Er der fx ikke klarhed over, om en ejendom skal vurderes som en landbrugsejendom med bopælspligt eller som en fritidsejendom uden bopælspligt, kan skifteretten enten tage initiativet til, at dette spørgsmål afklares inden skønsforretningens gennemførelse, eller bestemme, at skønsforretningen skal foregå alternativt. Skifterettens afgørelser herom kan kæres til højere ret.

Efter DSL § 92, stk. 2, kan skifteretten efter anmodning eller på embeds vegne træffe bestemmelse om, at den eller de sagkyndige vurderingsmænd skal afhjemle vurderingsforretningen i et retsmøde ved skifteretten.¹⁴

2.4. Omvurdering

Resultatet af en sagkyndig vurdering må som hovedregel stå ved magt således, at der som udgangspunkt ikke er adgang til at anfægte vurderingsresultatet, bortset fra muligheden for under visse betingelser at få gennemført en omvurdering, jf. nærmere nedenfor.¹⁵

Fastsår skifteretten, at en vurdering, der ikke er gennemført med skifterettens medvirken, *ikke* er sagkyndig, kan vurderingsresultatet imidlertid frit anfægtes herunder ved en tilladelse til, at sagkyndig vurdering gennemføres.

Er en vurdering imidlertid sagkyndig, kan anfægtelse af resultatet ved en ny sagkyndig vurdering (omvurdering) kun tillades, når betingelserne i DSL § 94 for at kræve omvurdering foreligger.

Skifteretten skal efter DSL § 94, nr. 1, for det første træffe bestemmelse om omvurdering, hvis der er begået fejl ved en vurderings udførelse, som kan have påvirket vurderingsresultatet. Bestemmelsen er rettet mod andre fejl end selve den skønsmæssige ansættelse af værdien, fx mod uklarheder i vurderingstema-

14. Se allerede UfR 1972.160 B.

15. Således allerede UfR 1929.561 V.

ets indhold eller fejl med hensyn til identiteten af den genstand eller det passiv, som skal vurderes.¹⁶

Efter DSL § 94, nr. 2, skal skifteretten endvidere træffe bestemmelse om omvurdering, såfremt en vurdering ikke i øvrigt er foretaget på betryggende måde. Denne bestemmelse sigter først og fremmest mod tilfælde, hvor det antageliggøres, at vurderingsmanden enten har været inhabil eller ikke har været i besiddelse af den fornødne sagkundskab.¹⁷ Det er ved bestemmelsen forudsat, at spørgsmålet om vurderingsmandens habilitet nu skal undergives en streng vurdering i overensstemmelse med de betydeligt skærpede regler om inhabilitet i DSL § 115. Omvurdering skal således tillades, hvis der blot kan være risiko for, at vurderingsmanden ikke har været fuldstændig uafhængig.¹⁸ En vurderingsmand må endvidere fx ikke have økonomiske interesser hos en aftager af boets ejendele eller erhverve boets aktiver selv. Dette sidste gælder endvidere for vurderingsmandens ansatte og nærmeste.

Som noget nyt skal omvurdering efter DSL § 94, nr. 3 endelig kunne finde sted, såfremt det pågældende aktivs eller passivs handelsværdi må antages at afvige væsentligt fra vurderingsresultatet. Med denne bestemmelse sigtes for det første til tilfælde, hvor et aktivs eller passivs værdi må antages at have ændret sig væsentligt, siden en tidligere sagkyndig vurdering fandt sted. Efter ønske fra Skatteministeriet¹⁹ blev bestemmelsen imidlertid udformet således, at den tillige omfatter tilfælde, hvor det ganske vist ikke kan antages, at aktivets eller passivets værdi har ændret sig, siden vurderingen fandt sted, men hvor det skønsmæssige element i værdiansættelsen *må* være forkert. En væsentlig afvigelse skal herved altid anses for at foreligge, når differencen må forventes at være 25% eller mere. Har et aktiv en højere værdi, skal imidlertid også mindre procentdele kunne anses for at være væsentlige afvigelser.²⁰

Omvurdering kan principielt finde sted flere gange, såfremt betingelserne derfor måtte foreligge.

Har en part ikke været tilsagt til udmeldelse af den eller de sagkyndige eller til vurderingsforretningen, bør skifteretten i særlig grad vurdere, om denne parts kritik af vurderingsresultatet i videre omfang end ellers bør føre til, at der træffes bestemmelse om omvurdering.²¹

16. Se således allerede UfR 1953.890 Ø.

17. Bet. 1994, side 305 og FT 1995-96, Tillæg A, side 2900.

18. Se nærmere *Taksøe-Jensen: Skifte af dødsboer*, side 531-535 og *Mogens Kjærgaard Møller, Per Holkmann Olsen, Jytte Scharling og Finn Taksøe-Jensen: Dødsboskifteloven med kommentarer*, side 475-477 .

19. Se nærmere Bet. 1994, side 305.

20. Se FT 1995-96, Tillæg A, side 2900.

21. FT 1995-96 Tillæg A, side 2900.

2.5. Sikkerhedsstillelse, vederlag og betaling af vurderingsudgifter

I overensstemmelse med den praksis, som gælder for syn og skøn i civile sager, kan skifteretten efter DSL § 95, stk. 1, betinge en udmeldelse af, at der stilles sikkerhed for omkostningerne. Sådanne bestemmelser bør navnlig komme på tale, hvor rekvirenten er én eller flere privatpersoner. Reglen skal påses i embeds medfør af skifteretten.²²

Efter DSL § 95, stk. 2, fastsættes vurderingsmandens vederlag om fornødent af skifteretten. Det er således dels i tilfælde, hvor der mellem rekvirenten og vurderingsmanden er uenighed om vederlaget, at skifteretten skal træffe afgørelse om dette. Såvel rekvirenten som vurderingsmanden, men efter omstændighederne også en arving eller legatar eller kreditor, hvis lod i boet vil kunne blive påvirket af størrelsen af vederlaget, vil imidlertid kunne indbringe spørgsmålet for skifteretten.

DSL § 95, stk. 3, bestemmer videre, at udgiften til sagkyndig vurdering som udgangspunkt skal afholdes af boet som boudgift, idet vurderingen normalt vil være et nødvendigt led i en korrekt bobehandling. Skifteretten kan dog undtagelsesvist bestemme, at andre, fx én eller flere arvinger eller det offentlige, helt eller delvist skal afholde vurderingsudgiften. Sådanne bestemmelser vil navnlig kunne komme på tale, hvor én eller flere arvinger har afgivet bevidst urigtige oplysninger, der har ført til en fordyrelse af vurderingsforretningen eller til et forkert vurderingsresultat, eller hvor en privat foranstaltet vurdering tilsidesættes som ikke sagkyndig, eller hvor skattemyndigheden har forlangt en vurdering eller omvurdering, hvis resultat ikke afviger væsentligt fra den oprindelige værdiansættelse.²³

2.6. Skattemyndighedernes retsstilling

Efter BAL § 12, stk. 1, skal aktiver og passiver i dødsboer som nævnt ansættes til deres handelsværdi på den i boopgørelsen fastsatte opgørelsesdag. Skatteministeriet har i værdiansættelsecirkulæret nr. 185 af 17. november 1982, fastsat vejledende regler for, hvad der skal forstås ved handelsværdien.²⁴

Hvor en værdiansættelse af et aktiv eller passiv i en boopgørelse er baseret på en sagkyndig vurdering, kan den kommunale skattemyndighed ikke længere

22. FT 1995-96, Tillæg A, side 2900 f.

23. Denne sidste regel er i nyere praksis også anvendt over for private, hvor de havde forlangt en omvurdering, som ikke førte til noget.

24. En indgående gennemgang af reglerne i cirkulæret og af den hidtidige praksis for værdiansættelser findes i *Dam, Feldthusen og Taksøe-Jensen: Skatteret Arv og gave*, 2. udg. 2000, side 169-206.

Finn Taksøe-Jensen

selv ændre værdiansættelsen,²⁵ men er henvist til at forlange omvurdering, såfremt betingelserne derfor ifølge DSL § 94 foreligger.

Er en værdiansættelse af et aktiv eller passiv i en boopgørelse *ikke* baseret på en sagkyndig vurdering, og finder den kommunale skattemyndighed, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien pr. skæringsdagen i boopgørelsen, kan den kommunale skattemyndighed enten selv ændre værdiansættelsen eller anmode skifteretten om at udmelde én eller flere sagkyndige til at foretage sagkyndig vurdering, jf. BAL § 12, stk. 2, 1. pkt.

Vil den kommunale skattemyndighed *selv* ændre en værdiansættelse, skal den inden 3 måneder efter modtagelsen af boopgørelsen give boet og skifteretten meddelelse om ændringen, jf. BAL § 12, stk. 1, 2. pkt. Overskrides fristen, er boopgørelsens værdiansættelser endelige. Det må antages, at den kommunale skattemyndighed skal give klagevejledning. Bestemmer den kommunale skattemyndighed sig for at ændre en værdiansættelse selv, kan boet nemlig, inden 4 uger efter at have modtaget en meddelelse om ændringen, efter BAL § 12, stk. 2, 4. pkt., anmode skifteretten om at udmelde én eller flere sagkyndige til foretagelse af en sagkyndig vurdering.

Vælger den kommunale skattemyndighed, der finder en værdiansættelse forkert, *ikke* at ændre denne selv, skal myndigheden inden for den samme frist over for skifteretten anmode om sagkyndig vurdering og give en skriftlig begrundelse derfor.

Når vurderingsresultatet ifølge en sagkyndig vurdering foreligger, har såvel boet som den kommunale skattemyndighed i medfør af BAL § 12, stk. 3, en frist på 4 uger fra modtagelsen af meddelelsen om vurderingsresultatet til at kræve omvurdering efter reglerne i DSL § 94.

Reglerne om den kommunale skattemyndigheds kontrol af værdiansættelser i boopgørelser finder efter BAL § 12, stk. 1, også anvendelse for værdiansættelser i anmeldelser efter BAL § 10, stk. 3, (begrænset boafgiftspligt til Danmark), § 10, stk. 4, (succession i fideikommiss), § 10, stk. 5 og 6 (afgiftspligtige forsikringsbeløb) og § 10, stk. 6, (efterlevende ægtefælle i uskiftet bo indgår nyt ægteskab eller der sker udbetaling af vederlag for afkald på arv uden skifte).²⁶

De tidligere regler om påklage af værdiansættelser til skatteankenævn og Landsskatteretten er således bortfaldet.

25. Bemærkningerne til L 91/1995-96, side 11.

26. Endelig skal værdiansættelserne i åbningsstatus i et bo, der undergives forenklet privat skifte efter DSL § 33, ligeledes kontrolleres af den kommunale skattemyndighed.

2.7. Sammenfatning

Det gennemførte system for dødsboskifter må for det første anses for fleksibelt, fordi den kommunale skattemyndighed kan vælge selv at ændre en værdiansættelse, hvorefter boet og dets lodtagere kan affinde sig dermed. Endvidere kan parterne indgå forlig uden at sætte det tungere og omkostningskrævende sagkyndige vurderingssystem i gang.

Kan skattemyndighedens ændrede ansættelse ikke accepteres, virker det judicielle system med fulde retsgarantier endvidere omgående og ikke først efter årelange klager gennem et administrativt system.

Endelig må det anses for en betydelig fordel, at man straks har den domstol med, som har kendskab til sagen og kan afgøre mere intrikate problemer om vurderingstemaer og omkostningsfastsættelse og fordeling.

3. Andre særlige regler

Skattelovgivningen indeholder en række andre særlige regler om værdiansættelser. Af disse kan navnlig fremhæves reglerne om værdiansættelse af gaver efter boafgiftslovens regler og reglerne om vurdering af fast ejendom til ejendomsværdi efter Vurderingslovens regler.

3.1. Vurderinger vedrørende gaveafgift

Told- og skatteforvaltningen opgør afgiftsgrundlaget i gaveafgiftssager og beregner gaveafgift, jf. SSL § 12, stk. 2. Den, som har modtaget eller givet en gave, kan klage over beregningen af afgift – herunder værdiansættelsen – såfremt Told- og skatteregionen har ændret denne. Klagen skal indgives direkte til Landsskatteretten, jf. BAL § 35, stk. 3. Uanset klagens indhold er Landsskatteretten berettiget til at påkende ansættelsen eller vurderingen i sin helhed. Syn og skøn kan finde sted.

Landsskatterettens afgørelse kan af klageren indbringes for domstolene. Efter SSL § 32 kan skatteministeren, inden fristen for Landsskatteretten på 3 måneder til at træffe afgørelse er udløbet, indbringe sagen for domstolene.

3.2. Vurdering til ejendomsværdi

Efter § 9 i lov om vurdering af landets faste ejendomme er ejendomsværdien værdien af den faste ejendom i sin helhed. Vurderingerne foretages efter lovens § 39 af vurderingsrådet og kan efter § 42 påklages til skyldrådet. Skyldrådets afgørelser kan efter § 46 indbringes for Landsskatteretten, jf. SSL § 20 og Landsskatterettens afgørelse for domstolene, jf. SSL § 32.

Der kan ikke foretages syn og skøn, medens sagen verserer for Landsskatteretten, hvilket er begrundet i, at medlemmerne af vurderingsrådet og skyldrådet har erhvervet en særlig indsigt til at vurdere fast ejendom, som gør dem kvalificerede dertil.

4. Om eventuel afhjælpning af de påviste mangler

De påviste mangler ved retssikkerheden, når aktiver eller passiver skal værdiansættes som led i skatteansættelser, er efter min opfattelse så tungtvejende, at mulighederne for at foretage afhjælpning af disse bør overvejes.

4.1. Syn og skøn, medens sagen verserer ved skatteankenævnet

En mulighed for afhjælpning består i ved en lovændring at åbne adgang for indhentelse af syn og skøn om værdiansættelser, medens sagen verserer ved skatteankenævnet eller endog ved den kommunale skattemyndighed. Skatteyderen måtte i så fald have særlig klagevejledning herom. Der skulle imidlertid i så fald udarbejdes et tema og stilles spørgsmål. Temaet skal nødvendigvis bestå i en angivelse af sagens parter og den byret, som sagen skal versere ved. Endvidere skal temaet indeholde en beskrivelse af sagens genstand og angive de konkrete spørgsmål til syns- og skønsmanden.²⁷

Det ville imidlertid være en betænkelighed ved en sådan ordning, at der ved skatteankenævnene ikke er jurister, der kunne bistå parterne med udarbejdelse af et brugbart skønstema.²⁸

4.2. Overspringelse til Landsskatteretten

En anden mulighed for afhjælpning kunne bestå i, at der gives en part, som efter klagevejledning derom ønsker syn og skøn til en værdiansættelse, adgang til at få sagen indbragt direkte for Landsskatteretten.

Ulempen herved ville imidlertid bestå i, at der vil blive tilført Landsskatteretten et væsentligt øget sagsantal.

De to nævnte muligheder fortjener måske at blive overvejet nøjere i en arbejdsgruppe bestående af medlemmer med såvel skatteretlig som retsplejemæssig indsigt.

27. Se herom *Torben Bagge* og *Bodil Dyrbjerg* i Revisorbladet, nr. 1, 1997, side 17 ff og Advokatrådets og Skattechefforeningens vejledning om syn og skøn i skattesager.

28. At skatteankenævnene kan antage juridisk konsulent bistand ville ikke give den ønskelige retssikkerhed for borgerne.

4.4. Oprettelse af skattedomstole

En videregående og mere radikal form for afhjælpning, der tillige ville reducere retsikkerheden ved andre dele af skatteansættelserne end værdiansættelser, kunne bestå i, at der oprettedes skattedomstole.

En sådan løsning, som har været drøftet fra tid til anden, kunne fx bestå i, at der ved hver af landets 29 told- og skatteregioner oprettedes en 1. instans skattedomstol. I hver told- og skatteregion kunne der ansættes én dommer med samme grundlovmæssige uafsættelighed og uafhængighed som ved de ordinære domstole. Der kunne tillige træffes bestemmelser om, at det læge element fra skatteankenævnene bevaredes i et nærmere fastsat omfang ved skattedomstolen. Syn og skøn i værdiansættelsessager ville så kunne udmeldes af skattedomstolen. På denne måde ville borgerne meget hurtigt kunne opnå en værdiansættelse baseret på sagkyndige vurderingsmænds ansættelse og omgærdet med de fulde retsplejemæssige garantier.

Nærmere overvejelser om et appelsystem fra skattedomstolene ville i givet fald være nødvendige. En mulighed kunne være appel til vore eksisterende landsretter. En anden mulighed kunne bestå i, at der oprettedes en særlig landsret i skattesager.

Ud over at skabe den ønskelige retssikkerhed ved foretagelse af værdiansættelser, ville oprettelse af skattedomstole afværge en tungtvejende kritik, som før eller senere vil komme. Hovedindholdet af denne bliver, at det næppe kan anses for at være grundlovmæssigt og heller ikke i overensstemmelse med menneskerettskonventionens krav om en fair trial, at skattesager, der nu hos os angår en meget betydelig del af de samfundsmæssige værdier, først kan indbringes for domstolene efter gennemførelse af årelange rekurs gennem et administrativt – og ikke judicielt – system.

Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster?

Af departementschef Peter Loft

Skatteministeriet

Aage Michelsen begynder kapitel 3 i sin bog *International Skatteret* med: "Indledningvis kunne man stille spørgsmålet: Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster." Fortsættelsen nævner, at en række hensyn giver rigelig begrundelse for overenskomsterne.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har været forbundet med indkomstbeskatning (og formuebeskatning samt gave- og arveafgifter). Men på baggrund af de senere års udvikling kan man alligevel overveje, om behovet for disse overenskomster er lige så stort som hidtil, især for så vidt angår forholdet mellem lande, der har nogenlunde samme økonomi og dermed samme interesser. Den økonomiske ensretning går nu så stærkt, at dagsordenen nok er en anden.

Sammenhæng mellem indkomstbeskatning og dobbeltbeskatningsoverenskomster

Da man ved begyndelsen af 1900-tallet indførte indkomstbeskatning her i landet, var man opmærksom på det internationale aspekt både for så vidt angår danske foretagender, der driver virksomhed i udlandet, og udenlandske foretagender, der driver virksomhed her i landet.

Dansk økonomi har nemlig stort set altid været åben. I begyndelsen var det især af betydning for handel, men senere fik det også virkning for anden erhvervsmæssig virksomhed. Danske foretagender har drevet virksomhed i udlandet, ligesom udenlandske foretagender har drevet virksomhed her i landet. Fx byggede engelske entreprenørselskaber jernbaner her i landet i sidste halvdel af 1800-tallet, mens danske entreprenørselskaber i 1920'erne og 30'erne byggede jernbaner i Tyrkiet og Iran.

I statsskatteloven fra 1901 blev der indsat regler om ubegrænset skattepligt og om begrænset skattepligt. Personer og selskaber, der er hjemmehørende her

Peter Loft

i landet, er ubegrænset skattepligtige (nu fuldt skattepligtige) og skal betale dansk skat af deres indkomst, hvad enten den stammer her i landet eller fra udlandet. Udenlandske personer og selskaber, der har indkomst her fra landet, er begrænset skattepligtige og skal betale dansk skat af denne indkomst.

Disse regler blev skrevet med inspiration fra andre landes indkomstbeskatning, som havde samme system med ubegrænset og begrænset skattepligt.

Når en person eller et selskab fra en stat erhverver indkomst fra en anden stat, kan indkomsten altså blive beskattet i begge stater efter reglerne i deres nationale skatteret. Denne internationale dobbeltbeskatning vil imidlertid hæmme muligheden for, at foretagender fra et land kan drive virksomhed i andre lande.

Da indkomstbeskatningen begyndte at få økonomisk betydning, fandt de første stater det nødvendigt at indgå overenskomster, som kunne imødegå denne dobbeltbeskatning.

Statsskatteloven fra 1922 fik en regel, som bemyndigede regeringen til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster, som lempede statsskatten. Senere blev tilsvarende regler indsat i lovene om fælleskommunal indkomst- og formueskat og om personlig skat til kommunen.

Disse bemyndigelsesbestemmelser blev i 1953 afløst af den generelle bemyndigelseslov. Allerede dengang kunne man i bemærkningerne begrunde lovforslaget med "det forøgede samkvem mellem landene og de stærkt stigende skatter".

Den stigende betydning af det forøgede samkvem mellem landene medførte i 1994 et lovforslag fra regeringen om at ophæve bemyndigelsesloven fra 1953. Synspunktet var nu, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne nedsætter den almindelige beskatning efter de love, som Folketinget har vedtaget, og derfor skal Folketinget også godkende disse overenskomster.

Danmark indgik de første dobbeltbeskatningsoverenskomster med de andre nordiske lande og med Tyskland. Siden da har vi indgået overenskomster med en lang række stater i hele Verden.

I en periode indgik Danmark nogle aftaler, som kun angik skibs- og luftfart i international trafik, herunder skattefritagelse for indkomst ved denne virksomhed. Disse aftaler blev indgået med lande, som ikke havde så omfattende erhvervsmæssige forbindelser med Danmark, at der var grundlag for at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster, der omfatter alle typer indkomst.

Siden begyndelsen af 1960'erne er Danmarks og de fleste andre landes dobbeltbeskatningsoverenskomster blevet formuleret efter den modeloverenskomst, som OECD har udarbejdet og som nu bliver løbende opdateret under hensyn til udviklingen.

Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster?

OECD-modellen

OECD-modellen er en anbefaling, som kan danne udgangspunkt ved landenes forhandlinger om en overenskomst. De enkelte OECD-lande har forbehold i modellen, som angiver deres ønsker om bestemmelser, der afviger fra modellen. I de senere år har OECD inddraget en række ikke-medlemslande, som også har fået optaget deres forbehold til modellen. I praksis anvendes OECD-modellen i vidt omfang også ved forhandlinger om overenskomster med ikke-medlemslande, selv om FN har udarbejdet sin egen model for dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem industrialiserede lande og udviklingslande.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst har til formål at undgå dobbeltbeskatning af indkomst, som en person eller et selskab, der er hjemmehørende i den ene stat (bopælsstaten) har fra den anden stat (kildestaten). Samtidig skal overenskomsten forhindre skatteunddragelse.

Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst er opbygget over OECD-modellen, har den meget kort sagt fire sæt regler. For de første en række artikler med fælles definitioner. For det andet en række artikler, som for en række typer af indkomst afgrænser, hvornår og/eller i hvilket omfang den ene af de to stater må beskatte indkomsten. For det tredje den såkaldte metodebestemmelse, som regulerer, hvorledes bopælsstaten skal ophæve dobbeltbeskatning, når en person eller et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, har indkomst fra den anden stat, og begge stater kan beskatte indkomsten. For det fjerde en række artikler om ikke-diskriminering, gensidige aftaler til løsning af konkrete sager, bistand med udveksling af oplysninger og evt. bistand med opkrævning af skatter samt om opsigelse.

Metodebestemmelsen er opbygget efter to hovedmodeller. Efter den såkaldte creditmetode kan bopælsstaten beskatte indkomst, som en person eller et selskab i denne stat modtager fra den anden stat, men bopælsstatens skat af denne indkomst skat nedsættes med den anden stats skat af samme indkomst. Efter den såkaldte eksemptionsmetode må bopælsstaten ikke beskatte indkomst, som en person eller et selskab i denne stat modtager fra den anden stat, hvis den anden stat kan beskatte indkomsten.

De mange dobbeltbeskatningsoverenskomster er som hovedregel nok opbygget over OECD-modellens systematik. Men overenskomsterne er resultatet af en forhandling mellem de to parter, som har forhandlet den pågældende overenskomst. Desuden kan overenskomsterne kun ændres ved en forhandling mellem de berørte lande, hvilket kan være vanskeligt og tage lang tid. Nogle af Danmarks overenskomster er meget gamle, hvilket medfører, at de ikke svarer til nutidens forhold.

Danmarks overenskomster har således forskellige regler til undgåelse af dobbeltbeskatning, når en person eller et selskab, der er hjemmehørende i

Peter Loft

Danmark, har indkomst fra den anden stat, som kan beskattes i denne stat. Efter de fleste overenskomster skal Danmark ophæve dobbeltbeskatning efter creditmetoden. Efter enkelte (især ældre) overenskomster ophæves dobbeltbeskatning efter eksemptionsmetoden.

Danmarks overenskomster med andre lande er altså ikke ens, men præget af mange varianter, hvilket gør det vanskeligt at arbejde med dem.

Udnyttelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster og værnsregler

Samspillet mellem de danske skatteregler og dobbeltbeskatningsoverenskomsternes regler er blevet udnyttet til at nedsætte de danske skatter på en måde, som ikke var forudset ved indgåelsen af overenskomsterne. Der er især sket udnyttelse i forbindelse med overenskomster, hvor Danmark skal ophæve dobbeltbeskatning efter eksemptionsmetoden.

Det vistnok første eksempel, som medførte en værnsregel, var den såkaldte elevator teknik, som nogle dansk foretagender udnyttede ved nedskrivning af et varelager i et land, hvormed Danmark havde indgået en eksemptions-overenskomst. Foretagendet foretog først maksimale nedskrivninger på varelageret, hvilket gav et udenlandsk underskud, som foretagendet trak fra ved dansk beskatning af overskud fra virksomhed her i landet. Derefter blev nedskrivningen tilbageført i senere år, hvilket gav et udenlandsk overskud, som Danmark ikke kunne beskatte efter overenskomsten. Der blev derfor indført en regel i den daværende varelagerlovs § 5 a, som begrænsede adgangen til nedskrivning på varelager i disse lande.

Siden 1974 har Danmark kun indgået overenskomster, hvor dobbeltbeskatning ophæves efter creditmetoden (med en enkelt undtagelse). Endvidere har Danmark søgt at få genforhandlet de gamle eksemptions-overenskomster, hvilket dog har vist sig at være ret så vanskeligt.

Samtidig har Danmark søgt at gennemføre interne skatteregler, som kan værne mod udhuling af dansk skattebase.

Skattelovgivningen er i de seneste omkring 10 år blevet forsynet med en lang række værnsregler. Som eksempler kan nævnes indførelse og senere stramminger af værnsregler mod elevator teknikken ved virksomhed i forbindelse med eksemptions-overenskomster samt regler om fradragsbegrænsninger for lånefinansieret investeringer i samba-obligationer og andre værdipapirer.

EU-rettens stigende betydning

I mange år bestod international skatteret altså af interne skatteregler om beskatningen af grænseoverskridende betalinger og dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster?

På særlige områder var der et ekstra sæt regler af begrænset betydning, dels i form af Wienerkonventioner for diplomatiske og konsulære forbindelser, dels i form af aftaler om internationale organisationer.

I de seneste 10 år er dette system udvidet med en ny dimension, nemlig EU-retten.

EU-staterne vedtog i 1990 moder/datterselskabsdirektivet, som regulerer beskatningen af udbytte, der udloddes fra et datterselskab i en EU-stat til et moderselskab i en anden EU-stat.

Når fx et tysk selskab udlodder udbytte til et dansk selskab, afhænger den skattemæssige behandling af udbyttet i Tyskland og Danmark af de interne tyske skatteregler og de interne danske skatteregler, som skal være i overensstemmelse med moder/datterselskabsdirektivet. Den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst har derimod mindre betydning.

Samtidig kom de første afgørelser fra EU-domstolen, som påser, at EU-landenes skattelovgivning overholder EU-traktens fire friheder. Domstolens afgørelser gjorde det klart, at EU-landene ikke længere frit kan bestemme udformningen af deres regler i intern ret og i overenskomster.

Endvidere er den internationale beskatning også blevet afhængig af andre internationale aftaler, som har generelle regler mod diskriminering og mest begunstigelse.

Konkurrence også vedr. beskatning

Den øgede internationalisering og den teknologiske udvikling har medført, at et foretagende har bedre muligheder at udføre sin virksomhed i et land for kunder i et andet land, som oven i købet kan ligge langt væk. Desuden har de fleste lande ophævet de sidste former for restriktioner mod placering af investering i udlandet og mod køb af varer og tjenesteydelser fra udlandet. Som følge heraf er erhvervsforetagender blevet mere uafhængige ved valget af placering af deres virksomhed. Det gælder især for finansielle foretagender.

Når et foretagende skal vælge, hvor det skal placere en investering, tager det hensyn til en lang række forhold i forskellige lande, herunder stabilitet, infrastruktur, transportmuligheder, arbejdsstyrkens uddannelse samt skattemæssige forhold.

Alle lande er nu i stigende grad blevet opmærksom på, om de giver erhvervslivet betingelser, der kan konkurrere med de forhold, som andre lande giver deres erhvervsliv.

Et land kan give erhvervslivet en gunstig skattemæssig behandling og dermed opfordre dets nuværende foretagender til at beholde virksomheden og dermed arbejdspladser i landet. Et lands gunstige skatteregler opfordrer også udenland-

Peter Loft

ske foretagender til at flytte deres virksomhed og dermed arbejdspladser til det pågældende land.

På samme måde er det af betydning, at et land giver dets foretagender gode muligheder for at få kapital og viden stillet til rådighed fra udenlandske foretagender.

Tidligere var det en tendens til, at mange lande havde høje skatter på rente- og royalty-betalinger til udenlandske modtagere af disse beløb. Det medførte til gengæld, at fx udenlandske patentejere krævede en højere royalty for at stille deres patenter til rådighed for foretagender i et land, hvis de skulle betale skat af dette vederlaget til det pågældende land.

Nu er der derimod en tendens til, at flere lande har indset, at høje kildeskatter på rente- og royalty-betalinger eller udbytte til udlandet kun gør det dyrere for deres erhvervsforetagender at få adgang til udenlandsk kapital og viden. Høje kildeskatter har altså en negativ virkning for udviklingen af deres erhvervsliv. Dette var da også en del af begrundelsen for, at Danmark har afskaffet kildeskatten på udbytte til udenlandske moderselskaber: man fremmede hermed incitamentet for udenlandske aktionærer til at investere i danske erhvervs virksomheder.

I det omfang landene ikke er så interesserede i at kildebeskatte udbytter, renter og royalties, bortfalder også en væsentlig del af betydningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes regulering af disse kildeskatter, og dermed betydningen af overenskomsterne som sådan.

Skattesystemerne er altså blevet genstand for konkurrence mellem staterne, som medfører, at et land ikke kan forhøje beskatningen af udenlandske foretagender uden at overveje, om det skader landet selv.

Unfair eller skadelig skattekonkurrence

En ting er staternes forsøg på generelt at forbedre virksomhedernes rammevilkår for at tiltrække mere økonomisk aktivitet. En anden ting er special-designede skatteordninger. Nogle lande har fundet ud af, hvis man nedsætter beskatningen – men kun for nyetablerede foretagender med en isoleret aktivitet i forhold til landets egen økonomi – vil landet ikke selv have noget provenutab ved skattnedsættelsen. Provenutabet bliver i stedet båret af de lande, som ikke deltager i skattekonkurrencen, og hvis virksomheder og arbejdspladser flytter væk, fordi de kan få bedre forhold i lande, der tilbyder skattnedsættelse.

Et land kan undgå virkningerne af andre landes unfair eller skadelige skattekonkurrence, hvis landet tager konkurrencen op og selv nedsætter sine skatter. Men skattekonkurrence omfatter kun skatter af indkomst, der kan flyttes, og det giver ulige fordeling af skatter til skade for de mere faste skattekloder, som lønmodtagere og fast ejendom. En anden mulighed er, at landene bliver enige

Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster?

om internationale aftaler dels om, at de ikke vil have skatteregler med skadevirkninger for andre lande, dels om tiltag til imødegåelse af virkningerne af andre landes skadelige skatteregler.

OECD arbejder med imødegåelse af skadelig skattekonkurrence. Arbejdet omfatter i første omgang kun finansiel aktivitet, der er mest sårbar for skattemæssig dumpning. OECD-landene har i april 1998 vedtaget en rapport, der definerer, hvornår et land kan anses som et skattely-land. OECD-landene har herefter rettet henvendelse til en række små lande, som ikke er medlem af OECD og derfor ikke har deltaget i udarbejdelsen af rapporten, og anmodet dem om at forklare deres skatteregler og sikre, at reglerne ikke strider med rapportens definition af skattely-lande. I rapporten er også en definition af, hvornår et lands skattemæssige særordninger kan anses for skadelige for andre lande, uden at landet anses som et skattely-land. Efter rapporten skal alle lande både i og uden for OECD sikre, at deres egne skatteregler ikke er skadelige for andre lande. Desuden anbefaler rapporten, at ethvert land gennemfører modforanstaltninger, der skal imødegå virkningerne af andre landes skadelige skatteordninger.

OECD-landene er ved at drøfte gennemførelsen af rapporten om skadelig skattekonkurrence. Der mangler altså (endnu) en heldig gennemførelse af anbefalingerne.

EU-landene indgik i 1997 en aftale om en Code of Conduct. Aftalen går ud på, at medlemsstaterne skal afvikle deres skadelige skatteordninger, og aftalen blev derfor forsynet med en række kriterier, som afgrænser, hvornår en skatteordning er skadelig. Fra starten var det klart, at det er en politisk aftale, som ikke er retligt bindende. Aftalen skulle vise sig at være politisk på en anden måde. I forbindelse med udmøntningen af aftalen blev der nedsat en følgegruppe, der først udpegede en lang række skatteordninger til nærmere gennemgang for at vurdere, om ordningerne opfyldte aftalens kriterier og dermed var skadelige. Ved udarbejdelsen af følgegruppens rapport blev der imidlertid også lagt vægt på andre kriterier end dem, der er fastsat i den aftalte Code of Conduct. Hvis følgegruppen ved en afstemning besluttede, at en ordning skal anses som skadelig, blev den sortstempelt i rapporten. Også her mangler en besluttet proces med henblik på at afvikle de særlige skatteordninger.

Det er allerede nu klart, at både OECD- og EU-aftalerne næppe er tilstrækkelige. Udgangspunktet i aftalerne er, at et land ikke må tilbyde en lavere beskatning til investeringer fra udlandet, end landet vil give til investeringen fra samme land. Synspunktet er, at hvis et land alene vil indrømme skattebegunstigelse for udenlandske investeringer, viser det klart, at begunstigelsen har skadelige virkninger, som landet ikke selv vil bære omkostningerne ved.

Peter Loft

Gode afskrivningsregler vil altså ikke blive anset for unfair skattekonkurrence, så længe reglerne gælder generelt – altså både for aktiver, der indgår i en indenlandsk investering og for aktiver, der indgår i en udenlandsk investering.

Det kan imidlertid være vanskeligt at afgøre, hvornår en skattebegunstigelsesregel er generel. Et land kan f.eks. tilbyde en generel lav beskatning til både indenlandsk og udenlandsk investering på et område, hvor der ikke er indenlandske investeringer, eller på en måde, så den alligevel ikke omfatter allerede eksisterende indenlandske investeringer. Rumænien tilbød således en særlig lav skat for investeringer over en vis størrelse, hvilket var en generel ordning, der var åben for alle, men i praksis var kun et enkelt udenlandsk selskab omfattet.

Fremtiden vil nok vise, at nogle lande vil gennemføre gunstige skatteregler, der er helt reelt generelle, for at tiltrække udenlandske investeringer, uden at begunstigelsen kan kritiseres for at være en del af unfair eller skadelig skattekonkurrence. Ungarn har allerede en generel selskabsbeskatning på 18 pct. Irland er i færd med at aftrappe sin generelle selskabsbeskatning, så den i løbet af få år vil være på 12 ½ pct. Estland, som er et kommende EU-land, har afskaffet selskabsbeskatningen.

Disse lande kan gennemføre en generel lav selskabsskat, fordi selskabsskatten vil give et forholdsvist ringe provenu, uanset om skattesatsen er lav eller høj.

Men den generelle lave selskabsskat kan flytte investeringer fra andre lande, så de skaber arbejdspladser og et provenu fra den personlige indkomstbeskatning. Derimod kan andre lande, som hidtil har haft et pænt provenu af selskabsskatten, blive tvunget til at nedsætte satsen for denne skat, for at undgå at deres virksomheder flytter væk, og disse lande lider så et provenutab.

I de seneste omkring 20 år har der været en tendens til, at lande har forøget skattebyrden på arbejde (dvs. både indkomstskat og sociale afgifter), hvorimod de har nedsat beskatningen af selskaber og kapital.

På trods af de utallige møder i EU og OECD om skadelig skattekonkurrence indtil videre uden synderligt resultat kan man allerede nu forudsige behovet for indførelsen af internationale aftaler om et generelt minimumsbeskatningsniveau for fx selskaber. Dette indebærer dels regulering af skattesatserne, dels – hvad der er meget mere vanskeligt – en regulering af selve beregningsgrundlaget inden for visse rammer. Hertil kommer, at dette nok kan blive vanskeligt at gennemføre uden regler om flertalsafgørelser, hvilket yderligere komplicerer sagen.

Stort set alle aspekterne om skadelig skattekonkurrence (eller skattekonkurrence i det hele taget), som er på den internationale dagsorden, er ikke og vil blive reguleret af dobbeltbeskatningsaftalerne.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster: vigende betydning?

Det har hidtil været anset for nødvendigt at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem to lande, fordi overenskomsterne fjerner de hindringer, som dobbeltbeskatning kan medføre for udviklingen af de økonomiske relationer mellem de to lande. Overenskomsterne giver virksomheder og personer i det ene land bedre muligheder for investering, etablering og arbejde i det andet land både som følge af, at dobbeltbeskatning undgås og som følge af større klarhed om de skattemæssige virkninger af virksomhedernes og personernes dispositioner.

På den anden side: Selvom der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem det land, hvor indkomstmodtager er hjemmehørende, og det land, hvorfra indkomsten stammer, vil indkomsten i de færreste tilfælde blive beskattet fuldt ud i begge lande.

Danmark har en intern regel om ophævelse af dobbeltbeskatning i ligningslovens § 33, hvorefter skat, der er betalt til en fremmed stat (Færøerne og Grønland) af indkomst fra kilder dér, kan fradrages i de skatter, som skal svares af denne indkomst i Danmark. De fleste andre lande har også regler om, at personer og selskaber, der er hjemmehørende i det pågældende land, kan få nedsat deres skat af indkomst fra et andet land med den skat, som de har betalt af indkomsten i det andet land. Set i dette perspektiv bliver dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mest lige så meget et spørgsmål om, hvorledes et givet provenu skal fordeles mellem landene.

Overenskomster har dog en særlig betydning, hvor der er tale om, at kildestaten beskatter på grundlag af bruttobeløb, fx udbytter, renter og royalties. Men denne betydning aftaget i takt med, at kildeskatter på grundlag af bruttobeløb går af mode, eller reguleres af andre regelsæt, fx EU's moderdatterselskabsdirektiv. Det er bemærkelsesværdigt, hvor lidt betydning Danmarks opsigelse af den gamle aftale med Portugal betød for erhvervslivet. Udbytterne fra datterselskaberne var fremdeles skattefrie, og det var åbenbart det afgørende. I den politiske debat var det kun pensionisterne, der betød noget!

Tilsvarende gælder ikke-diskrimineringsklausulerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. For EU-landene har de ikke længere den store praktiske betydning i kraft af EU-traktatens diskriminationsforbud.

Danmark har (haft) gamle overenskomster med vigtige lande. Danske foretagenders indkomst fra virksomhed i Frankrig (og franske foretagenders indkomst fra virksomhed her i landet) er således omfattet af en overenskomst, som blev underskrevet den 8. februar 1957. I forholdet mellem Danmark og USA gælder en overenskomst, som blev underskrevet den 6. maj 1948, men som nu afløses af en ny overenskomst. I forholdet mellem Danmark og Tyskland var beskat-

Peter Loft

ningen helt frem til og med 1996 reguleret af en overenskomst af 30. januar 1962.

Disse gamle dobbeltbeskatningsoverenskomster kan ikke afspejle nutidens erhvervsmæssige og økonomiske forhold. Alligevel har de gamle overenskomster tilsyneladende ikke negative virkninger for de erhvervsmæssige relationer mellem Danmark og de pågældende lande.

For så vidt angår dobbeltbeskatningsoverenskomster med lande med en lidt anden økonomisk og kulturel baggrund, kan det være et spørgsmål, om de pågældende lande respekterer de forpligtelser, som overenskomsterne medfører. Hvis det andet land ikke altid følger overenskomsten, kan den tværtimod medføre usikkerhed både om beskatningen i det andet land og om virkningerne for dansk beskatning.

Der har været eksempler, hvor det andet lands skattemyndigheder efter dansk opfattelse ikke behandler en indkomst efter den korrekte artikel i overenskomsten, men placerer indkomsten under den artikel, som giver landet størst mulighed for at beskatte. Der har også været enkelte eksempler, hvor de lokale myndigheder i det andet land simpelt hen ikke ville respektere overenskomsten, og skatteyderen måtte affinde sig med en beskatning i strid med overenskomsten for at undgå problemer på andre områder. Eksemplet kan være en indkomst, som betales fra et andet land til en person (eller et selskab) her i landet, og som efter overenskomsten med det pågældende land kun kan beskattes her i landet. Hvis det andet land alligevel beskatter indkomsten, og forhandlinger mellem de to landes kompetente myndigheder ikke fører til refusion af det andet lands skat, kan den danske skatteyder blive udsat for, at Danmark også beskatter indkomsten fuldt ud, så der bliver tale om dobbeltbeskatning. Der er nemlig ikke hjemmel til, at Danmark indrømmer dobbeltbeskatningslempelse, hverken i overenskomsten eller i ligningslovens § 33, idet den anden stat ikke har ret til at beskatte indkomsten.

Selvom dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skulle medføre større sikkerhed og forudsigelighed, er de vanskelige at anvende, og for mange medfører de forståelsesmæssige vanskeligheder.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to lande indgås efter en forhandling mellem de to staters myndigheder, som nærmest er en handel, hvor et land giver noget på et område for at få noget på et andet område. Danmarks forhandlinger med forskellige lande om overenskomster forløber aldrig ens, og de danske overenskomster med andre lande er derfor indbyrdes vidt forskellige, selvom de er opbygget efter OECD-modellen.

Når Danmarks overenskomster med andre lande har forskellige regler for samme type indkomst, får mange skatteydere et problem med at forstå, at den danske beskatning ikke altid er den samme, hverken når to forskel-

Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster?

lige lande modtager samme type indkomst her fra landet, eller når en person her i landet modtager samme type indkomst fra to forskellige lande.

Det kan være svært at forklare for en person, som fx modtager dansk pension og som flytter fra et fremmed land til et andet fremmed land, at Danmark begynder at beskatte hans indkomst, fordi han ikke længere er hjemmehørende i det ene fremmede land, men i det andet land, og Danmarks overenskomster med de to lande ikke har samme regler om pension. Det kan også være svært at forklare for en person (eller et selskab), som er hjemmehørende her i landet og som har modtaget samme type indtægt først fra et fremmed land og derefter fra et andet fremmed land, at der ikke er den samme danske skattemæssige behandling af de to indtægter.

Når Danmark accepterer det andet lands synspunkter om en beskatning af en bestemt type indkomst, som afviger fra OECD-modellens regler, for til gengæld at få noget på et andet område, får det betydning for de danske personer og selskaber, som modtager den pågældende type indkomst fra det andet land. Hvis disse foretagender udsættes for en høj beskatning i det andet land, er det en ringe forklaring, at den høje beskatning var nødvendig for, at Danmark kunne få gennemført sine synspunkter på det andet område.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er vanskelige at ændre. Hvis det viser sig, at en overenskomst mellem to stater har regler, der kan udnyttes til skade for den ene stat, kan disse regler kun ændres, hvis den anden stat er enig i ændringen. Der har været tilfælde, hvor den anden stat kun har været villig til at acceptere ændringer, hvis den første stat ville acceptere andre ændringer til ugunst for den. Det kan tvinge en stat til at opsige en overenskomst.

En anden mulighed kan være, at en stat gennemfører værneregler, der beskytter dens skattegrundlag mod udhuling som følge af bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Som nævnt er der gennem de seneste omkring 10 år gennemført mange værneregler i dansk skattelovgivning. Disse regler har medført, at reglerne i den danske, internationale skatteret er blevet meget detailmættet og teknisk indrettet, hvilket virker hæmmende for udsynet.

Som nævnt i indledningen kan man stille spørgsmålet: Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Stort set alle lande har som nævnt interne regler om, at de ophæver dobbeltbeskatning, når en person eller et selskab i det pågældende land erhverver indkomst fra et fremmed land, og personen eller selskabet allerede har betalt skat af denne indkomst i det pågældende land.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster begrundes som nævnt med, at de medfører øget sikkerhed og forudsigelighed, hvorved de fremmer investering og etablering af erhvervsvirksomhed på tværs af grænsen.

Peter Loft

Men er det nødvendigt, at en overenskomst mellem to lande skal sikre et foretagende fra det ene land, som har investeret i det andet land, mod stramminger i det andet lands beskatning af indkomsten fra denne investering?

For det første er et foretagende fra et land, der investerer i dets hjemland, jo ikke beskyttet mod stramminger af dette lands beskatning.

For det andet medfører de almindelige konkurrencemæssige forhold, at ethvert land er forsigtig med at stramme beskatningen både af landets egne og af udenlandske foretagender. Et land vil især være tilbøjelig til at undgå for store afvigelser i beskatning i forhold til nabolande.

Desuden er der en tendens til, at de forskellige lande indretter deres interne regler om beskatning af udenlandske foretagender med indkomst fra det pågældende land, så reglerne svarer til OECD-modellen. Hvis et lands beskatning af udenlandske foretagenders indkomst er skærpet i forhold til OECD-modellen, vil det nemlig få betydning ved udenlandske foretagenders interesse ved placering af investeringer eller kapital.

Flere lande har ophævet deres beskatning af rente- og royalty-betalinger til udlandet ud fra den betragtning, at denne beskatning væltes over på deres egne erhvervsforetagender og dermed skader deres eget erhvervsliv.

Almindelige konkurrencemæssige hensyn vil altså i mange tilfælde også sikre mod uheldige virkninger af interne regler om ophævelse af dobbeltbeskatning.

Der er ikke-diskrimineringsbestemmelser i andre internationale aftaler, som beskytter mod, at et land beskatter udenlandske foretagender mere byrdefuldt i forhold til egne foretagender.

EU's ikke-diskrimineringsbestemmelser har i de senere år haft større betydning for udformningen af landenes skatteregler.

Men i øvrigt er der ikke tendens til, at lande beskatter udenlandske foretagender mere byrdefuldt i forhold til deres egne foretagender, men tværtimod at nogle lande behandler udenlandske foretagender mere gunstigt end egne foretagender.

De første dobbeltbeskatningsoverenskomster blev indgået mellem nabolande. Fremtiden vil måske vise, at dobbeltbeskatningsoverenskomster efterhånden bliver unødvendige mellem nabolande og mellem lande, der har samme økonomiske udvikling og struktur. Deres regler om international beskatning er alligevel afstemt efter internationale standarder for beskatning.

De OECD-lande, som ikke følger OECD-modellens fordelingen af beskatningsret, og som har kildestatsbeskatning ud over modellens rammer, vil alligevel kun acceptere overenskomster, som til en vis grad svarer til deres egne skatteregler og dermed afviger fra OECD-modellen. Overenskomsterne vil her kun afhjælpe en højere beskatning, hvis funktion primært er at få modparten til forhandlingsbordet – en farlig strategi, hvis man virkelig ønsker udenlandske investeringer.

Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster?

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har også den funktion, at de har regler om internationalt samarbejde mellem skattemyndighederne med udveksling af oplysninger til fælles interesse og i nogle tilfælde også om bistand med opkrævning.

OECD-landene har mulighed for at fortsætte dette samarbejde med bistand i skattesager med hjemmel i OECD's og Europarådets bistandskonvention.

Derimod må man nok antage, at dobbeltbeskatningsoverenskomster vil få forholdsvis stor betydning for så vidt angår forholdet mellem lande, der ligger fjært fra hinanden, og hvor deres økonomiske forhold er helt forskellige.

Fremtiden for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Naturligvis har dobbeltbeskatningsoverenskomsterne stor betydning – også fremover. Mit ærinde har blot været at påpege, at den internationale dagsorden ikke længere primært handler om, at skatteyderen sikres mod overbeskatning, men i stigende grad om at staterne sikres en vis beskatning. Her er der kun to ting, der dur: accepterede minimumsbeskatningsniveauer der beskytter mod skattedumping og ophævelse af bankhemmeligheden over for skattemyndighederne. Ingen af delene reguleres af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Et vigtigt aspekt bliver derfor at have en dobbeltbeskatningspolitik, der ikke understøtter skattekonkurrence, fx ved konsekvent at insistere på creditmetoden i hvert fald, når der er tale om mobile indtægter.

For så vidt angår EU må det være oplagt, at der vil komme øget regulering af beskatningen af de grænseoverskridende transaktioner, og at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem EU-landene blot vil være af supplerende karakter på de punkter, man ikke har kunnet enes om, eller hvor EU-domstolen (endnu) ikke har talt. Hvis det forholder sig således, at EU-landenes samhandel primært sker inden for det fælles marked, må det også være her, at der først og fremmest sættes ind med en koordinering af reglerne, som forhåbentlig også kan medføre en vis forenkling af den mangfoldighed af forskellige regler, der er i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Finns det plats för kriteriet ”verklig ledning” i de svenska skatteförfattningarna?

Av professor, dr.juris. Nils Mattsson
Uppsala Universitet

1. Introduktion och en kort historik

I det modellavtal för skatteavtal gällande inkomst och förmögenhet, som utarbetats av OECD finns i artikel 4 regler som bestämmer begreppet hemvist. I första punkten av artikeln stadgas bl.a. allmänt (bestämmelsen gäller både för fysiska och juridiska personer) att

”Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”person med hemvist i avtalslutande stat” person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet ...”¹

I de flesta stater får en anknytning av sådant slag som nämns i stadgandet effekten att s.k. obegränsad skattskyldighet föreligger. Skattskyldigheten omfattar alltså all inkomst (och eventuell all förmögenhet), oavsett var den uppburits (resp. finns). Bestämmelsen i OECD-modellen kan emellertid leda till att s.k. dubbelt hemvist föreligger. I båda staterna, om det gäller ett bilateralt avtal, kan personen i fråga ha sådan anknytning, som anges i punkt 1.² Det möter då svårigheter att tillämpa avtalet, eftersom avtalen är uppbyggda på sådant sätt att

1. Jag använder den översättning till svenska som finns i utgåvan av OECD:s Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som efter översättningsarbete av Jan Francke och Hillel Skurnik utgivits 1995 av Iustus Förlag i Uppsala.
2. Vad jag nu nämnt gäller naturligtvis också multilaterala avtal så som det nordiska. Se artikel 4 i det nordiska multilaterala skatteavtalet avseende inkomst och förmögenhet.

endast en av avtalsstaterna vid tillämpningen av avtalet får anses vara hemviststat.

Det finns i artikel 4 i OECD-modellen en paragraf som skall lösa problemet med dubbelt hemvist. Reglerna är här olika för det fall att personen i fråga är fysisk person eller juridisk person. I punkt 3 i artikel 4 finns regeln för annan person än fysisk person och den innehåller följande:

”Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsstaterna, anses personen i fråga ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.”³

Sverige har i många av de avtal som träffats accepterat OECD-modellen för bestämning av hemvist. Detta borde inte heller vara förvånande, eftersom Sverige har ytterst få invändningar mot modellen. Men ändå är det märkligt. Orsaken till förvåningen är att Sverige i sin interna skattelagstiftning saknar för obegränsad skattskyldighet kriteriet ”verklig ledning”. Ännu märkligare blir denna acceptans, då Sverige har den principiella uppfattningen, att ett skatteavtal aldrig kan utvidga den skattskyldighet som intern rätt lägger fast. Ett skatteavtals beskattningsregler skall alltså endast tillämpas i den mån de medför inskränkning i den skattskyldighet i Sverige, som annars skulle ha förelegat.⁴

Ett aktiebolag (och i fortsättningen kommer jag att uppehålla mig vid aktiebolaget i exemplifieringen) är ett obegränsat svenskt skattesubjekt, om det är registrerat i Sverige. Registrering är alltså det avgörande kriteriet. Registrering som avgörande kriterium gäller även andra sådana subjekt som blir juridiska personer först när de registrerats. Mest likt ett aktiebolag är i detta avseende en ekonomisk förening. Skulle en association bli en juridisk person oavsett registrering måste naturligtvis nationaliteten avgöras utifrån andra kriterier. Om en ideell förening i sina stadgar har regeln att styrelsen skall ha sitt stadgeenliga säte i Sverige är föreningen svensk. Finns inget annat kriterium att tillgå är det platsen för den huvudsakliga verksamheten som får vara avgörande.

Att fastställa nationaliteten på ett aktiebolag är naturligtvis lika mycket en fråga i den internationella privaträtten som i den internationella skatterätten.⁵ Om vi koncentrerar oss på skatterätten, finner vi att olika metoder kan komma

3. Här kan tilläggas att det inte endast är OECD-modellen som har en bestämmelse av detta slag. Den finns också i den modell som utarbetats i Förenta nationerna och som skall tillämpas i skatteavtal mellan industriländer och utvecklingsländer.
4. Numera är denna regel uttryckligen angiven i den lag genom vilken skatteavtalet antas av riksdagen. Se t.ex. § 2 i Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. De flesta länder, men inte alla, har en regel som motsvarar den svenska i detta hänseende.
5. Se t.ex. Aage Michelsen i FSRs Årsskrift 1991 s. 213-219.

Finns det plats för kriteriet "verklig ledning"

till användning och att många länder använder mer än en av dem parallellt.⁶ Det är därför uppseendeväckande att Sverige så kategoriskt hållit fast, i stort sett uteslutande, vid den modell som funnits åtminstone som huvudregel ända sedan 1928 års kommunalskattelag (1928:370) trädde i kraft.⁷

Det finns mycket sporadiska uttalanden om de grunder som ligger bakom regeln i 1928 års kommunalskattelag⁸ och som sedan överförts till 1999 års inkomstskattelag.⁹

Snart efter det att 1928 års kommunalskattelag trätt i kraft uppstod dock tvekan huruvida det kunde anses vara tillräckligt att endast ha registrering som avgörande kriterium när det gällde att bestämma den obegränsade skattskyldigheten för aktiebolag. En bolagsskatteberedning som hade många olika frågor att studera, fick även denna uppgift, nämligen att se över vilka juridiska personer som borde vara underkastade en obegränsad skattskyldighet i Sverige.¹⁰ Beredningen kom till slutsatsen att det inte kunde anses vara tillräckligt att endast ha registrering som avgörande kriterium för obegränsad skattskyldighet.

De synpunkter beredningen framförde är av principiellt intresse. Den framhöll att det blivit allt vanligare att bolag registrerades i utlandet utan egentligen annat skäl än att därigenom betydande skattemässiga fördelar stod att vinna. I flertalet länder var ett sådant förfarande emellertid inget problem, så länge som den verkliga ledningen fanns kvar i landet, eftersom bolag då fortsatt var obegränsat skattskyldiga. Det avgörande för obegränsad skattskyldighet var helt

6. Se Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 12 uppl. s. 41 ff.
7. Går vi ännu längre tillbaka var kraven på obegränsad skattskyldighet troligen ännu strängare. Det fordrades nämligen t.ex. enligt 1883 års bevillningsförordning att ett aktiebolag både fått offentlig myndighets stadfästelse (ett krav motsvarande registrering) och hade styrelsens stadgeenliga säte i Sverige (åtminstone i viss mån motsvarande kravet på verklig ledning). Se härom § 9 i förordningen och den kommentar som finns hos David Davidson, Kommentarer till Bevillningsförordningen, Upsala 1889, s. 100.
8. Se i första hand proposition 1927:102.
9. Under år 2000 finns två lagsystem som löper parallellt. I december 1999 antog riksdagen en ny inkomstskattelag, som innehåller regler som tidigare varit splittrade på ett stort antal skatteförfattningar. Bl.a. har kommunalskattelagen och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt sammanförts till denna gemensamma skattelag. Denna lag, inkomstskattelagen (1999:1229), skall i princip endast innehålla ändringar i språk och disposition. Frågan återstår att se huruvida lagstiftaren undgått att göra materiella ändringar. Den nya lagen trädde i kraft den 1 januari 2000, men den kommer först att tillämpas vid 2002 års taxering.
10. Se härom beredningens uttalande återgivet i proposition 1933:171 s. 10 ff. Bolagsberedningens diskussion finns i SOU 1931:40 del 1 s. 150 ff.

enkelt inte registreringen utan i stället var platsen för den verkliga ledningen låg.¹¹

Beredningen fann att det fanns skäl för Sverige att i viss mån slå in på den väg som många andra länder redan beträtt och lämnade ett förslag som ledde till lagstiftning. Resultatet blev en regel (allmänt kallad Luxemburgparagrafen) som angav att även om ett bolag hade sitt säte utomlands men hade sin verkliga ledning i Sverige skulle beskattning för alla dess inkomster ske i Sverige, förutsatt att bolaget huvudsakligen ägdes av svenska fysiska personer. Regeln gällde vidare inte all slags verksamhet utan var begränsad till de bolag som bedrev handel med värdepapper eller därmed likartad lös egendom. Konstruktionen var i så måtto märklig som bolaget då skulle beskattas som en svensk ekonomisk förening. Denna omvandling från bolag till förening hade emellertid tekniska skäl som grund.

Det skedde sedan inte mycket på detta område. Registrering förblev alltså huvudkriteriet men i vissa fall kunde även platsen för den verkliga ledningen vara avgörande för bedömningen. Vid ett tillfälle framfördes ett konkret förslag på utvidgning av den under 30-talet införda bestämmelsen om platsen för verklig ledning, dock utan resultat.¹² I stället kom Luxemburgparagrafen att försvinna ur skatteförfattningarna år 1994. Motiveringen till detta beslut vill jag återge eftersom jag senare kommer att närmare diskutera de skäl som angavs för att ta bort bestämmelsen. I den proposition där förslaget att ta bort regeln om verklig ledning förelades riksdagen framhöll regeringen för det första, att bestämmelsen krävt samarbete med skattemyndigheter i andra länder, som förutsatts bidra till att ett svenskt beskattningsunderlag kunnat fastställas. Detta innebar stora svårigheter, när det gällde att utnyttja regeln. För det andra menade regeringen att sådana regler numera fanns gällande s.k. CFC-bolag att det inte längre fanns något behov av en regel som förvandlade en utländsk juridisk person till ett obegränsat skattskyldigt subjekt i Sverige.¹³ Riksdagen godtog regeringens förslag.

Jag är skeptisk till de motiveringar till vilka jag nyss refererat och som skulle vara skälet till att det inte längre fanns något behov att ha kvar Luxemburgparagrafen. Nu menar jag inte att bestämmelsen skulle vara kvar med den utformning den hade utan jag ser regeringens motiveringar till att den slopades som

11. Beredningen pekade särskilt på England, när det gällde att ange länder som hade platsen för den verkliga ledningen som avgörande kriterium. Det var vanligt tidigare att just platsen för den verkliga ledningen var det centrala kriteriet. Därefter blev det kompletterat med registrering.

12. SOU 1962:59. Ett betänkande avgivet av dubbelbeskattningssakkunniga.

13. Se proposition 1993/94:50 s. 273 f.

Finns det plats för kriteriet "verklig ledning"

alltför generella och allmänna, när det gäller att ta ställning över huvud taget till en bestämmelse där platsen för verklig ledning får en central position i skatteförfattningarna.

I den fortsatta framställningen kommer jag att diskutera behovet av ett kriterium som bygger på platsen för verklig ledning. Jag tänker närmast på behovet av en bestämmelse som korresponderar med det stadgande i de många svenska skatteavtal som skall lösa problemet med dubbelt hemvist och som bygger på OECD-modellen.

Men jag avser också att närmare diskutera de skäl som jag just refererat och som skulle tala för att det inte fanns någon anledning att ha en bestämmelse som bygger på verklig ledning. Är svårigheterna att få uppgifter från andra skattemyndigheter en tillräcklig grund för att avstå från regeln? Är det så att CFC-regler gör att det inte längre behövs en regel som gör bolag med den verkliga ledningen i Sverige till obegränsat skattskyldiga subjekt?

Internationell skatterätt är ett område som i hög grad sysselsatt Aage Michelsen genom åren som vetenskapligt produktiv författare. Vi har länge haft ett givande samarbete, inte minst genom den kommentar till det nordiska skatteavtalet som getts ut som en form av samnordiskt projekt och med författare även från Finland (professor emeritus Edward Andersson) och Norge (professor Frederik Zimmer). Fortfarande har vi många gemensamma vetenskapliga intressen. Att för min del välja ett ämne inom den internationella skatterätten är därför naturligt. Även om det ämne jag valt bygger på ett svenskt problem, hoppas jag att frågorna ändå är av sådant slag att de kan väcka intresse även utanför de svenska gränserna.¹⁴

Innan jag går närmare in på de frågor jag avser diskutera finns det anledning för mig att framhålla att jag inte är helt opartisk i målet. Jag har haft uppdrag från Finansdepartementet i Sverige att utreda frågan om det förelegat något behov av att utvidga området för obegränsad skattskyldighet avseende juridiska personer.¹⁵ Jag rekommenderade en regel som byggde på platsen för verklig ledning som ett allmänt kriterium tillsammans med registrering för att fastställa vilka juridiska personer som skulle anses var obegränsat skattskyldiga subjekt i Sverige. Det fanns enligt min mening flera fördelar med ett sådant system och dessutom skulle genom en sådan regeländring (och även det måste väl anses

14. Aage Michelsen har i högsta grad själv intresserat sig för frågor om dubbelt hemvist. Jag vill här främst peka på hans artikel i FSRs Årsskrift 1991 s. 210-241 med titeln "Selskaber med dobbelt hemvist i den internationale skatteret". När det gäller dansk rätt på området vill jag för övrigt hänvisa till Aage Michelsens "International skatteret" 2 uppl. s. 155 ff. och Niels Winther-Sørensens framställning i den av honom tillsammans med andra författare utgivna "Skatteretten" 3 uppl. Band 3 s. 92 ff.

15. Jag avlämnade mitt betänkande i december 1995, SOU 1995:134.

Nils Mattsson

som en fördel) de svenska reglerna bli mer likartade reglerna i många europeiska länder.¹⁶

Sedan mitt förslag lämnats över till Chefen för Finansdepartementet sändes det ut till olika sakkunniga organ för granskning. Remissutfallet var blandat. Sedan dess har inget hänt med förslaget och eftersom det gått flera år utgår jag från att regeringen inte avser att ändra på nuvarande lagstiftning. Eftersom jag emellertid fortfarande anser mitt förslag vara angeläget, vill jag ta upp frågan till diskussion en gång till.

2. Vilken blir konsekvensen av en regel i ett skatteavtal som saknar motsvarighet i intern rätt?

Jag citerade ovan i början av förra avsnittet den regel som i OECD-modellen avser att lösa en konflikt bestående av dubbelt hemvist. Avgörande är, för att bestämma hemvistet vid dubbelt hemvist, platsen för den verkliga ledningen av den juridiska personen. Det finns skäl först att något uppehålla sig vid frågan varför just detta kriterium valts. I kommentaren till modellavtalet finns inte mycket att hämta. Det sägs dock att det inte vore tillfredsställande att använda registrering som avgörande kriterium, eftersom det är frågan om ett alltför formellt sätt att se på hemvistet. Detta gör att det är bättre att vid bedömningen utgå från platsen varifrån bolaget faktiskt leds.

Med detta som utgångspunkt anser jag att det finns anledning att se hur Sverige bedömt OECD-modellen. Som jag nämnde i föregående avsnitt har Sverige många gånger accepterat modellavtalets regel, när skatteavtal med andra stater förhandlats fram. Sverige har inte heller lämnat några anmärkningar till kommentaren, än mindre reserverat sig mot artikeln som sådan. Detta är märkligt. Flera av de stater som har ett system i sin interna rätt likartat med det svenska har direkt reserverat sig mot just detta sätt att lösa frågan om dubbelt hemvist. Kanada har t.ex. förbehållit sig rätten att i fråga om bolag använda landet för registrering eller bildande som kriterium. Förenta staterna har en likartad reservation och förbehåller sig rätten att använda platsen för registrering som bedömningsgrund när det gäller att bestämma hemvistet för ett bolag. Även Japan och Korea har reserverat sig. Där den verkliga ledningen är ett

16. Det har alltså blivit allt vanligare att länderna nu har ett system, där obegränsad skattskyldighet föreligger om ett aktiebolag antingen är registrerat i landet eller där har platsen för sin verkliga ledning.

Finns det plats för kriteriet "verklig ledning"

avgörande kriterium enligt modellavtalet vill de två staterna i stället ha som bedömningsgrund uttrycket "huvudkontor".¹⁷

Om vi med dessa reservationer som utgångspunkt studerar de avtal Sverige har med de fyra staterna finner vi av naturliga skäl att inget av avtalen innehåller platsen för verklig ledning som avgörande bedömningsgrund då dubbelt hemvist föreligger.

Avtalet med Kanada är i detta sammanhang kanske det som väcker störst förvåning. Det finns inget kriterium i avtalet som direkt avgör hur frågan om dubbelt hemvist skall lösas. I artikel 4 punkt 3 sägs endast att i händelse av dubbelt hemvist skall de behöriga myndigheterna i Sverige och Kanada söka nå en ömsesidig överenskommelse. Kan så ej ske, är avtalets regler om fördelningen av beskattningsreglerna inte tillämpliga.¹⁸ Det sades uttryckligen i den proposition genom vilken avtalet förelades riksdagen för godkännande att sättet att lösa frågan om dubbelt hemvist hade tillkommit på kanadensiskt initiativ. Varför Kanada önskat en sådan lösning framgår inte av de svenska förarbetena. Jag finner ingen anledning att spekulera i detta men har dock den uppfattningen att de fall som kan komma att prövas av behöriga myndigheter måste vara mycket få eftersom den interna rätten i Sverige och Kanada är likartad.

Avtalet mellan Sverige och USA är i det avseende som nu studeras lättare att begripa.¹⁹ Eftersom den interna rätten i de två staterna i nu diskuterat hänseende är mycket likartad bör det inte ha varit svårt att här komma till ett för båda parter lämpligt resultat. Det stadgas i artikel 4 punkt 3 av avtalet att i de fall dubbelt hemvist föreligger för ett bolag, anses bolaget, om det bildats enligt lagstiftningen i en av staterna, ha hemvist endast i den staten. En sådan bestämmelse torde täcka alla de fall som kan bli aktuella.²⁰

Det kan här påpekas att regeln som gäller för bolag i avtalet med Sverige avviker från den bestämmelse som USA hade i det modellavtal, som gällde, när avtalet träffades. Här gällde att frågan om dubbelt hemvist om möjligt skulle lösas genom ömsesidig överenskommelse. En sådan bestämmelse i modellavtalet återspeglar sannolikt det problem som USA har att få gensvar för ett krav gentemot andra avtalsparter. Det har sannolikt visat sig vara alltför svårt att som

17. Huvudkontor är en översättning av "head and main office".

18. Se lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada samt proposition 1996/97:39.

19. Se lag (1994:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater samt proposition 1994/95:60.

20. I avtalet finns tre olika modeller att lösa problemet med dubbelt hemvist. Det finns en regel för fysiska personer (punkt 2), en för bolag (punkt 3) och en för andra personer än fysiska och bolag (punkt 4). Skulle dubbelt hemvist föreligga för den sistnämnda gruppen skall behöriga myndigheter söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse.

avgörande kriterium få accepterat bolagsbildning eller registrering. Eftersom Sverige och USA har samma regler i intern lagstiftning (som helt knyter an till bolagsbildning och registrering) har det emellertid här gått att i skatteavtalet använda en modell som överensstämmer med de två avtalsstaternas egna regler.

Skatteavtalet mellan Sverige och Japan bygger i det avseende som här studeras på den regel som Japan verkar eftersträva.²¹ Den överensstämmer åtminstone med den reservation som Japan lämnat mot artikel 4 punkt 3 i OECD:s modellavtal. Det stadgas alltså att i händelse av dubbelt hemvist skall hemvistet för en annan person än fysisk person avgöras på så sätt att personen skall anses ha hemvist i den stat där den har sitt huvudkontor.

Avtalet mellan Sverige och Korea är såtillvida atypiskt som det varken följer den modell som Sverige eller Korea använder.²² Här anses en annan person än fysisk person ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning. Regeln är alltså identisk med OECD-modellen.²³ Anledningen till detta måste då vara att avtalet är av gammalt datum. Korea hade på den tiden inte anfört någon reservation mot OECD-modellen och sannolikt därför inte haft den inställning landet i dag förefaller ha till hur problemet med dubbelt hemvist skall lösas.

Om jag nu lämnar redogörelsen beträffande avtalen med de stater, som direkt reserverat sig mot OECD-modellen, är det emellertid tydligt, att Sverige i mängder av ingångna avtal har accepterat en lösning, som just överensstämmer med OECD-modellen. Det är också naturligt för många stater, med vilka Sverige förhandlat om skatteavtal, att insistera på en sådan regel, just därför att den finns med i modellavtalen (både i OECD:s och i FN:s). Då en sådan regel dessutom finns i det interna regelsystemet hos den blivande avtalsparten, föreligger inte heller några tekniska hinder. Sverige har sannolikt inte, åtminstone inte när det gäller andra OECD-länder än de nyss nämnda, mycket av förhandlingsargument att sätta mot, bl.a. därför att Sverige inte ens reserverat sig mot bestämmelsen. Sveriges skatteavtal med flera viktiga handelspartner, återigen de nyss nämnda undantagna, innehåller också en regel som överensstämmer med OECD-modellen. Det gäller det nordiska multilaterala skatteavtalet (mellan Danmark, Finland, Färöarna, Island, Norge och Sverige) samt

21. Se lag (1983:203) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Japan samt proposition 1982/83:109.

22. Se lag (1982:707) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Republiken Korea samt proposition 1981/82:107.

23. Det sägs visserligen att i tveksamma fall skall behöriga myndigheterna avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse. Detta tillägg är dock egentligen onödigt eftersom alltid ett försök till ömsesidig överenskommelse skall inledas om det föreligger risk för dubbelbeskattning. Tillägget kan möjligtvis ha den extra effekten att förhandlingarna inleds på ett tidigare stadium än vad som utan tillägget hade skett.

Finns det plats för kriteriet "verklig ledning"

Sveriges bilaterala avtal med Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland samt Tyskland.

Vilken inställning intar då Sverige idag till frågan? Kan det verkligen vara så att de svenska förhandlingarna medvetet och utan vidare accepterar en lösning som inte kan få genomslag i den egna tillämpningen eftersom det inte finns en intern korresponderande bestämmelse? Detta kan inte vara möjligt. Det är mig visserligen obekant vilken inställning Sverige tidigare intagit till problemet. Men idag har Sverige ett modellavtal, som bildar utgångspunkten för den svenska förhandlingspositionen. Av den senaste versionen av modellavtalet framgår det att Sverige önskar att varje fråga om dubbelt hemvist för andra personer än fysiska personer skall om möjligt lösas genom ömsesidig överenskommelse.²⁴

Enligt min mening är det olyckligt med en regel av sådant slag som den som finns i det svenska modellavtalet.²⁵ Resultatet innebär nämligen för det första att företagen inte har några möjligheter att i förväg kunna bedöma rättsläget.²⁶ Resultatet visar sig först i efterhand. Förhandlingarna kan dessutom sluta i oenighet. Det finns alltså ingen garanti att de behöriga myndigheterna når en överenskommelse. Processen fram till en eventuell överenskommelse är dessutom uppbyggd på sådant sätt att den inte ger företaget möjlighet att följa förhandlingarna mellan de behöriga myndigheterna. Besvärsmöjlighet existerar inte.²⁷

24. Mig bekant är modellavtalet endast publicerat i ett informationsmeddelande från Institutet för utländsk rätt, se Institutets meddelande nr 16/99. Av detta meddelande framgår också att det svenska modellavtalet avviker från OECD-modellen även i det avseendet att artikel 8 (som rör inkomst från sjöfart och luftfart) bygger på begreppet hemvist och inte på platsen för verklig ledning. Det innebär att den primära beskattningsrätten ligger hos det land där bolaget har sitt hemvist (enligt artikel 4) och inte som enligt OECD-modellen direkt hos det land där bolaget har sin verkliga ledning. Inte endast artikel 8 har krävt ändring utan detta gäller även andra bestämmelser som har samband på ett eller annat sätt med artikel 8.

25. Det är på långt när inte en tillräcklig motivering att USA har en motsvarande bestämmelse i sitt modellavtal. I stället är det enligt min mening ett ytterligare bevis på det olämpliga i att exklusivt bygga på registreringen eller bolgsbildningen som avgörande kriterier. Dessutom är bestämmelsen inte heller för USA av samma betydelse. USA har som regel i sina avtal stadgandet att USA i princip beskattar sina enligt intern rätt obegränsat skattskyldiga som om det inte existerade något avtal.

26. Visserligen kan kanske förhandsbesked erhållas. Men det finns ett motstånd mot att lämna förhandsbesked i andra ärenden än sådana som rör direkta rättsfrågor. En fråga kan därför avvisas. Dessutom tar det tid innan svar lämnas, ofta alltför lång tid för att en begäran skall vara meningsfull.

27. Då bortser jag från att domstolarna i allmänhet inte vid sin bedömning är bundna av en mellan myndigheterna träffad överenskommelse.

Nils Mattsson

Det finns några avtal som Sverige under senare år träffat, vilka innehåller ett sätt att lösa problemet med dubbelt hemvist för bolag, som bygger på det svenska modellavtalet. Det finns alltså i dessa avtal ingen direkt uttalande bedömningsgrund utan frågan skall direkt överlämnas till de behöriga myndigheterna. Identiskt lika eller snarlika stadganden finns i avtalen med t.ex. Albanien, Estland, Kazakstan, Lettland och Litauen.²⁸

Utan att närmare kunna styrka mitt antagande förefaller det som om Sverige haft lättare att få sin modell accepterad i stater med en svagare förhandlingsposition än den svenska, medan det inte funnits en möjlighet att finna gehör för den svenska ståndpunkten, när andra parten varit ett OECD-land och när Sverige haft stora ekonomiska intressen av ett avtal. Av de stater jag först nämnde förefaller det däremot endast vara med Kanada som Sverige har ett avtal likartat den svenska modellen och bestämmelsen har här tillkommit på initiativ av Kanada. Det skall också framhållas, som ovan nämnts, att Kanada reserverat sig mot artikel 4 punkt 3 i OECD-modellen.

Jag vill avsluta denna del av min artikel med att redovisa de tre punkter vilka är huvudskälen till att jag anser det olyckligt att Sverige i sin interna lagstiftning saknar en regel om obegränsad skattskyldighet för utländska juridiska personer, vilka har platsen för sin verkliga ledning förlagd till Sverige.

För det första bör Sverige ha en intern regel som korresponderar med den regel som förekommer i OECD- och i FN-modellerna, därför att detta är nödvändigt om Sverige skall kunna utnyttja den beskattningsrätt som Sverige ofta tilläggs genom ett skatteavtal. Sverige accepterar att platsen för den verkliga ledningen skall vara den avgörande bedömningsgrunden vid dubbelt hemvist men kan inte utnyttja den beskattningsrätt som Sverige i egenskap av hemviststat då tilläggs. Sverige har inte heller reserverat sig mot OECD-modellen på denna punkt. Det är visserligen sannolikt så att Sverige inte idag utan vidare går med på en bestämmelse identisk med OECD:s modellavtal, men möjligheterna att få igenom det egna förslaget förefaller, åtminstone när det gäller gentemot Sverige viktiga handlingspartner, vara mycket begränsade.

Min andra invändning är av mer allmänt slag. Jag anser det vara olämpligt att ha ett skatteavtal, där den situationen kan inträffa att en inkomst eller förmögenhet blir obeskattad. Den uppfattningen är inte grundad på ett allmänt krav

28. Se lag (1998:1652) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Albanien jämte proposition 1998/99:12, lag (1993:1163) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland jämte proposition 1992/93:177, lag (1997:919) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Kazakstan jämte proposition 1997/98:32, lag (1993:1164) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Lettland jämte proposition 1992/93:252 samt lag (1993:1274) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Litauen jämte proposition 1993/94:7.

Finns det plats för kriteriet "verklig ledning"

från min sida att alla inkomster eller förmögenheter skall beskattas. Långt därifrån, men jag har uppfattningen att en inkomst eller förmögenhet inte skall bli obeskattad bara på grund av ett inte fungerande avtal. Nu är jag i och för sig väl medveten om att avtalen mycket väl kan vara utformade på det sättet att rätten att beskatta under vissa förutsättningar går över på annan stat, om det land som tillagts primär beskattningsrätt enligt avtalet inte kan utnyttja denna, s.k. subject to tax-regel.²⁹ Även andra regler kan få samma effekt.³⁰

Det tredje skälet till att jag finner avsaknaden i Sverige av en med modellerna från OECD och FN korresponderande bestämmelse olycklig är detta. Om Sverige står fast vid sin inställning att inte ha annat kriterium än registrering måste de svenska förhandlarna ha en annan utgångspunkt än modellavtalen när det gäller att lösa problemet med dubbelt hemvist. Det är också naturligt att det svenska modellavtalet har en annan utgångspunkt. Men att kräva registrering som det avgörande, en bedömningsgrund som hade passat Sverige bäst, förefaller inte leda någon vart, om jag nu bortser från avtalet med USA. Det blir därför, om det inte blir platsen för verklig ledning, en kompromiss. Det är denna kompromiss som direkt är inskriven i det svenska modellavtalet, en uppmaning till en ömsesidig överenskommelse. Jag finner detta vara ett dåligt alternativ, samtidigt som jag inser att, om varken platsen för verklig ledning eller registrering skall vara bedömningsgrunderna, det är ont om andra alternativ. Varför jag tycker illa om ömsesidiga överenskommelser som försök att lösa frågan om dubbelt hemvist har jag redan tillräckligt utförligt beskrivit ovan.

29. Det faller visserligen utanför ämnet för denna artikel men det kan i och för sig ifrågasättas, vilken effekt några av de subject to tax-regler i avtal som Sverige ingått kan tänkas få. Ett exempel härpå är det nordiska skatteavtalet. Här finns visserligen en subject to tax regel (artikel 26 punkt 2). Men bestämmelsen reglerar som jag ser det endast de fall då annan stat än hemviststaten har tillagts beskattningsrätten men denna stat inte kan utnyttja denna. Då skall rätten att beskatta överflyttas på hemviststaten. Däremot kan jag inte se att i det fall att hemviststaten inte kan utnyttja rätten att beskatta, annan stat kan ta över denna.

30. Här kan nämnas den regel som USA alltid kräver att få inför för eget vidkommande, nämligen att personer som enligt USA:s federala lagstiftning är obegränsat skattskyldiga skall beskattas (med några undantag) i USA som om avtalet inte trätt i kraft.

3. Försvinner behovet av en regel om platsen för verklig ledning som kriterium för obegränsad skattskyldighet, när det finns CFC-bestämmelser?

Jag framhöll tidigare att enligt regeringens mening kunde Luxemburgparagrafen försvinna eftersom CFC-regler fanns i de svenska skatteförfattningarna. Är detta riktigt? Vid en prövning om detta uttalande håller, får jag naturligtvis hålla mig till de svenska reglerna, men jag tror att mina resultat har en mer allmän giltighet.

De svenska CFC-reglerna omfattar inte alla utländska juridiska personer. Det görs i de svenska skatteförfattningarna en skillnad mellan utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag. Skillnaden är denna. För att en utländsk juridisk person skall betraktas som ett utländskt bolag fordras, att den beskattning, som den är underkastad i den stat där den hör hemma, är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Till denna bestämmelse finns en hjälpregel som tillkommit för att underlätta bedömningen. Om den utländska juridiska personen är hemmahörande i en stat med vilket Sverige har ett avtal skall beskattningen anses vara likartad.³¹ CFC-lagstiftningen omfattar endast de utländska juridiska personer som inte är utländska bolag. Vidare krävs för att reglerna skall slå till att minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet i en utländsk juridisk person ägs eller kontrolleras av personer (fysiska eller juridiska) bosatta eller hemmahörande i Sverige. Men reglerna är dock endast tillämpliga på de personer som har minst 10 procent av kapitalet eller röstetalet.³² När regeln slår till sker det så att delägaren blir skattskyldig för sin andel av inkomsten i den utländska juridiska personen på samma sätt som hade skett om delägaren varit delägare i ett svenskt handelsbolag.

Den första invändningen, den lättast observerbara, är att beskattningen sker på olika sätt. CFC-regeln är utformad så att det är delägaren som beskattas i Sverige för sin andel i den utländska juridiska personen. Om det funnes en regel som gjorde alla de utländska juridiska personer obegränsat skattskyldiga vilka hade platsen för sin verkliga ledning i Sverige, skulle det vara den utländska juridiska personen och inte delägarna som vore skattskyldiga. Det innebär bl.a. att inget hindrar, om bolaget beskattats, att även delägarna senare beskattas för

31. Se 6 kap. 9-10 §§ inkomstskattelagen. Det skall tillfogas att inte riktigt alla skatteavtal leder till att utländska juridiska personer anses som utländska bolag. Det finns en s.k. vit lista, som omfattar alla fullständiga inkomstskatteavtal utom sex stycken och som alltså innehåller de avtal som är accepterade.

32. CFC-regeln är i sig komplicerad och min beskrivning här ofullständig men dock tillräcklig för det syfte jag här har att illustrera regeln.

Finns det plats för kriteriet "verklig ledning"

mottagen utdelning, ifall överföringen av vinsten skall anses vara skattepliktig. Om CFC-regeln däremot använts skall den vinstöverföring som senare sker vara skattefri för mottagaren.

Den andra invändningen skulle vara att CFC-regeln endast skall tillämpas beträffande de utländska juridiska personer, som inte anses vara utländska bolag. En regel, enligt vilken obegränsad skattskyldighet skulle föreligga för utländska juridiska personer med platsen för den verkliga ledningen i Sverige, skulle omfatta alla utländska juridiska personer, oavsett om dessa betraktades som utländska bolag eller inte. Enligt min mening är det en viktig skillnad.

Den tredje invändningen skulle vara att det inte är fråga om samma kriterier som avgör. Enligt CFC-regeln skall minst 50 procent av kapitalet eller av röstetalet i den utländska juridiska personen tillhöra personer bosatta eller hemmahörande i Sverige. Det är möjligt att det många gånger är tillräckligt för att den verkliga ledningen skall anses vara bedriven från Sverige, men naturligtvis då på andra grunder än att ägarna till stor del finns i Sverige. Men det vore mycket märkligt om den verkliga ledningen alltid skulle ligga i Sverige, så snart som minst 50 procent av ägandet var placerat i Sverige. Det är väl inte heller omöjligt att den verkliga ledningen kan ligga i Sverige, trots att ägande till mer än 50 procent ligger utanför Sverige.

Det finns ytterligare en anmärkning värd att nämna. Den svenska CFC-regeln är som jag nyss visade byggd så att den utländska juridiska personen betraktas som ett handelsbolag. Detta innebär sannolikt att även en utländsk juridisk person som ägs av en utländsk juridisk person som ägs från Sverige omfattas av reglerna. Men förutsättningen är att CFC-regeln är tillämplig på "mellanbolaget". Annars krävs det att delägaren, bosatt eller hemmahörande i Sverige, har någon direktägd andel i den utländska juridiska personen på vilken CFC-regeln skall tillämpas.³³ Detta krav finns emellertid inte när det gäller att avgöra var platsen för den verkliga ledningen är belägen. Det finns inget som hindrar, att utländska juridiska personer som befinner sig längre ned i en koncern (dotterdotterbolag osv.), uppfyller de krav som kan ställas för att obegränsad skattskyldighet i Sverige skall föreligga.

Till sist kan den allmänna frågan ställas. Hade regeringen och riksdagen kunnat acceptera att CFC-lagstiftningen försvann ifall det infördes en regel om att utländska juridiska personer med den verkliga ledningen i Sverige skulle vara obegränsat skattskyldiga här? Ett nej på den frågan borde indikera att de två lagstiftningsprodukterna inte vore direkt utbytbara.

33. Se 6 kap. 15 § inkomstskattelagen.

4. Är det ett skäl att slopa en regel om obegränsad skattskyldighet för utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige därför att det är svårt att få upplysningar från utländska skattemyndigheter?

Jag skall slutligen beröra det andra argumentet som fördes fram av regeringen som skäl till att Luxemburgparagrafen kunde tas bort. Det förelåg, ansåg regeringen, alltför stora svårigheter att få fram sådana uppgifter från skattemyndigheter i utlandet som var nödvändiga för att paragrafen skulle kunna användas på ett meningsfullt sätt. Ligger det något i ett sådant resonemang och, om det är så, är det skäl att inte införa en regel som leder till att en utländsk juridisk person med verklig ledning i Sverige skall anses ha sitt hemvist i Sverige och därför bli skattskyldig för sin globala inkomst?

Jag vill klart deklarera att jag ställer mig mycket tveksam till det argument, som framförts av regeringen. Mina skäl till ett sådant ställningstagande är flera. Det är vanligt att skattemyndigheten i ett land vid taxeringen måste skaffa fram uppgifter från myndigheter i annat land för att den skall bli korrekt. Det är alltid så att det inte är lika lätt att få fram uppgifter i utlandet som när uppgifterna finns att tillgå i det egna landet. Men det är ett drastiskt steg att hävda att en materiell skattebestämmelse av det skälet saknar berättigande. Många gånger är det i sådana fall så att krav då ställs på den skattskyldige själv att skaffa fram de begärda uppgifterna.

Man kan fråga sig varför regering och riksdag inte misströstat när det gällt att få fram nödvändiga uppgifter beträffande de skattskyldiga enligt CFC-reglerna. Även här är det ju så att det material som skall ligga till grund för taxeringen sannolikt (åtminstone huvudsakligen) finns utomlands. Här har det aldrig påståtts att regeln saknar berättigande därför att det är svårt att få fram underlag för taxering. Ofta är det så att de länder, som främst är aktuella, när det gäller att skaffa fram uppgifter utifrån avseende CFC-bolag och bolag med verklig ledning i Sverige, tillhör samma kategori. Det är fråga om s.k. tax havens där sekretessen är stor och intresset att tillmötesgå skattemyndigheter i andra länder litet. Men återigen – problemet borde vara likartat för CFC-bolag som för bolag med verklig ledning i Sverige. Det har emellertid i det förstnämnda fallet aldrig påståtts att bestämmelsens existens borde vara beroende av effektivt uppgiftslämnande.

5. Avslutning

Min mening torde framgå av vad jag ovan framfört. Sverige borde ha en regel som innebar att utländska juridiska personer med den verkliga ledningen i Sverige vore obegränsat skattskyldiga vid taxering i Sverige. Jag kan naturligtvis anklagas för att vara alltför partisk och för att jag endast dragit fram de argument som skulle tala för en regel som jag anser nödvändig i svensk rätt. Och meningen har varit att just nu understryka argument som talar för regeln och samtidigt kritisera några av de skäl som angivits för att regeln inte kan anses ha något berättigande.

Jag är naturligtvis medveten om att det kan finnas skäl som talar emot. En bestämmelse om verklig ledning blir av naturliga skäl relativt oklar och vag. För domstolar (och naturligtvis också för skattemyndigheter) kan det vara svårt att fastställa, först vad som skall bedömas (de dagliga eller strategiska besluten) och sedan var de beslut som är väsentliga för bedömningen träffats.³⁴ Men jag anser att en bestämmelse av det slag jag förfäktar är väsentlig. Invändningarna är långt ifrån tillräckliga.

34. I Danmark har Højesteret fått ta ställning till ett sådant spörsmål, även om det inte rörde dubbelbeskattningsavtal utan intern dansk lagstiftning. Se domen i U 1998, 1534 H.

Skat ved aktieselskabers til- og fraflytning

Af professor, dr.jur. Niels Winther-Sørensen

Juridisk Institut, Handelshøjskolen i København

1. Indledning

Aktieselskabers tilknytning, herunder den grundlæggende konflikt mellem hovedsæde- og inkorporationsteorien, har i en lang årrække været genstand for indgående diskussion i den selskabsretlige teori.¹ I den seneste tid har diskussionen om selskabers tilknytning særligt været foranlediget af *Centros Limited*-dommen, afsagt af EF-domstolens dom af 9/3 1999.² Det har ikke hidtil været muligt at nå til enighed om 14. selskabsdirektiv om flytning af selskabers hjemsted mellem medlemsstaterne, og interessen har derfor samlet sig om, hvor

1. Jf. således for ældre dansk teori Allan Philip: Studier i den internationale selskabsrets teori, 1961, med anmeldelser/kommentarer af Alf Ross i U 1961 B, 318; Hans Petter Lundgaard i TFR 1961,626; og Poul Borum i Juristen 1961,511. For nyere dansk selskabsretlig teori henvises til Karsten Engsig Sørensen: Samarbejde mellem selskaber i EF, 1992, s.72 ff.; Mette Neville i Juristen 1997,145; Mette Neville og Karsten Engsig Sørensen i Nordisk Tidsskrift for Selskabsret 1999, nr. 1, s. 37; Erik Werlauff: EU-selskabsret, 2. udg., 1999, s. 6 ff.; Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel: Lærebog i selskabsret I, 1999, s. 95 ff.
2. Jf. EF-domstolens dom af 9/3 1999, sag C-212/97, *Centros Limited*, jf. SU 1999,100, jf. Højesterets efterfølgende dom TfS 2000,244. EF-domstolen fastslog i dommen, at det var i strid med EF-traktatens art. 52, jf. art 58 (nu: art. 43, jf. art. 48) at nægte dansk registrering af en filial af et engelsk selskab med henvisning til, at der var tale om omgåelse af bl.a. anpartsselskabslovens regler om en mindste indskudskapital. Se for den danske litteratur i tilknytning til dommen Karsten Engsig Sørensen i Nordisk Tidsskrift for Selskabsret 1999, nr. 2, s. 92 ff.; Erik Werlauff i EU-Selskabsret, 2. udg., 1999, s. 6 ff.; samme i U 1999 B, 163; samme i TFS 1999,324; Søren Friis Hansen i Juridisk Institut (ved Handelshøjskolen i København): Julebogen 1999, s. 143 ff.

langt EF-domstolen vil gå med hjemmel i EF-traktatens art. 43, jf. art. 48, om den frie etableringsret.

De skatteretlige problemer vedr. selskabers tilknytning havde i mange år mindre bevågenhed,³ men fra slutningen af 1980-erne ændredes dette, ikke mindst med Aage Michelsens nationalrapport (skrevet sammen med Steen Askholt) til IFA-kongressen i 1987 om "The fiscal residence of companies" og Aage Michelsens artikel om selskaber med dobbelt domicil i den internationale skatteret.⁴ I midten af 1990-erne fulgte lovgivningsmagten efter med lovforslag L 35 af 2/11 1994, vedtaget som lov nr. 312 af 17/5 1995, hvorved der bl.a. blev indført sikker hjemmel for fuld skattepligt for udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark, udtrykkelige lovregler om værdiansættelse ved indtræden af skattepligt og regler om fraflytningsbeskatning.

I det følgende analyseres den del af problemerne i dansk skatteret om aktieselskabers tilknytning, som er forbundet med flytning af aktieselskabers ledelses sæde til og fra Danmark. Analysen vil blive begrænset til at omhandle indregistrerede aktieselskaber (tilsvarende regler gælder dog også for anparts-selskaber). Under hensyn til rammerne for artiklen udelades diskussionen om fastlæggelsen af begrebet ledelsens sæde, herunder konsekvenserne af en forskellig fastlæggelse heraf i de enkelte stater.⁵

2. Flytning af ledelsens sæde til Danmark

2.1 Selskabsretlige forudsætninger

Det antages fast, at Danmark anvender en inkorporationsteori i forhold til udenlandsk indregistrerede selskaber, som flytter deres ledelses sæde til Dan-

3. Betingelserne for fuld skattepligt for selskaber var dog behandlet af bl.a. Kristian Sindballe: *Dansk Selskabsret III*, 1932, s. 19 f., Alan Philip: *Studier i den internationale selskabsrets teori*, 1961, s. 198 f., og Thøger Nielsen: *Indkomstbeskatning II*, 1972, s. 140-144.
4. Jf. Steen Askholt og Aage Michelsen i *Cahiers L XXIIa*, s. 273 ff.; Aage Michelsen i Aage Michelsen og Niels Ørgaard (red.): *FSR's Årsskrift 1991*, s. 209 ff. Af andre væsentlige danske teoretiske bidrag om selskabers tilknytning fra slutningen af 1980-erne kan bl.a. nævnes Niels Mørchs nationalrapport til IFA-kongressen i 1988, *Cahiers LXXIIIa*, s. 363 ff.; Søren Bjerre Nielsen i *SR-Skat 1989*, 321; og Thøger Nielsen i *TfS 1989*, 213.
5. Jf. herom cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 2.1.1; Lars Eriksen i *SU 1996*, 150; Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 152 ff.; Henrik Dam i *Generationsskifte i ret og praksis*, *Festskrift til Finn Taksøe-Jensen*, 1998, s. 278 ff.; Erik Werlauff: *Selskabsskatteret*, 3. udg., 1999, s. 68 ff.; Niels Winther-Sørensen i *Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen: Skatteretten* 3, 3. udg., s. 94 ff.

mark. Forudsat at selskabet efter fraflytningsstatens interne ret fortsat anses for at have bevaret sin retssubjektivitet, anses selskabet således også efter dansk ret for at være et selvstændigt retssubjekt, der er underkastet fraflytningsstatens selskabsretlige regler. Et krav om registrering i Danmark gælder normalt ikke i forhold til selskaber, som er stiftet i udlandet, og som flytter ledelsens sæde til Danmark. En mulig undtagelse hertil er omgåelsestilfælde, hvor et selskab stiftes i en stat uden for EU uden at have nogen reel tilknytning til den pgl. stat.⁶

2.2 Indtræden af fuld skattepligt

Med indførelsen af SEL § 1, stk. 6 (oprindeligt § 1, stk. 7) ved lov nr. 312 af 17/5 1995 blev det præciseret, at flytning af et i udlandet indregistreret selskabs ledelse sæde til Danmark medfører indtræden af fuld skattepligt til Danmark.⁷

Samtidigt hermed blev der i SEL § 4 A indført en bestemmelse om fastlæggelse af anskaffelsestidspunkter og om opgørelsen af indgangsværdier for tilflyttende selskabers aktiver og passiver. Reglerne herom svarer til reglerne for tilflyttende fysiske personer, jf. KSL § 9, og for udenlandske datterselskaber, der inddrages under sambeskatning, jf. SEL § 31, stk. 5-7.

Det er de faktiske anskaffelsestidspunkter – og ikke tilflytningstidspunktet – der skal lægges til grund. Dette har navnlig betydning i forhold til aktieavancebeskatningslovens regler. En konsekvens heraf vil være, at det tilflyttede selskab dagen efter indtræden af fuld skattepligt vil kunne afstå aktier uden dansk beskatning, forudsat selskabet har ejet aktierne mindst 3 år, jf. ABL § 4, stk. 6. Da Danmark på dette tidspunkt er domicilland og derfor normalt vil være tillagt beskatningsretten til aktieavancer i en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. således art. 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst, vil Danmark herved kunne være interessant som tilflytningsstat for visse udenlandske selskaber. En anden konsekvens af at lægge de faktiske anskaffelsestidspunkter til grund er, at det tilflyttede selskab vil opfylde betingelserne om et års ejertid for modtagelse af skattefrit datterselskabsudbytte, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2, når selskabet sammenlagt, herunder medregnet tiden op til tilflytningstids-

6. Jf. Mette Neville i *Juristen* 1997, 145, særligt s. 151 med henvisninger. Det var Erhvervs- og Selskabsstyrelsens nægtelse af at registrere en filial for det i England indregistrerede selskab Centros Limited, der førte til den ovenfor nævnte dom fra EF-domstolen. For Højesteret frafaldt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anbringendet om, at registrering af filialen kunne nægtes med henvisning til, at der var tale om omgåelse af anpartsselskabslovens kapitalkrav, jf. Tfs 2000, 244 H. Da dette var begrundet i de EU-retlige forpligtelser, kan dommen ikke tages til indtægt for, at der er sket en ændring i forhold til selskaber, der er indregistreret uden for EU.

7. Se dog om undtagelsen hertil i SEL § 1, stk. 6, 3. punktum, nedenfor 2.3.1.

punktet, ejer mindst 25 pct. af aktie- eller andelskapitalen i det udbyttegivende selskab i mindst et år.

Ved opgørelsen af det tilflyttede selskabs indgangsværdier skal aktivernes og passivernes handelsværdier på tilflytningstidspunktet som udgangspunkt lægges til grund.

Hertil gælder dog for det første en undtagelse om aktiver og passiver, der i forvejen er omfattet af dansk beskatning, jf. SEL § 4 A, stk. 1. Den danske beskatning heraf berøres ikke af, at selskabet ved flytning af ledelsens sæde bliver omfattet af fuld skattepligt til Danmark. Dette vil f.eks. få betydning i en situation, hvor et tilflyttende selskab i forvejen har en fast ejendom i Danmark eller i forvejen har aktiver og passiver knyttet til et fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a og b. Selv om et udenlandsk datterselskab ikke selv er skattepligtigt til Danmark i medfør af SEL §§ 1 eller 2, blot fordi datterselskabet er omfattet af frivillig dansk sambeskatning med et dansk moderselskab, jf. SEL § 31, vil der ikke skulle foretages fornyet værdiansættelse af datterselskabets aktiver og passiver, såfremt datterselskabet ved flytning af sin ledelses sæde til Danmark bliver undergivet fuld skattepligt. Det udenlandske datterselskabs aktiver og passiver vil også forinden tilflytningen være omfattet af dansk beskatning via sambeskatningen med moderselskabet.⁸

For det andet gælder der en undtagelse vedr. afskrivningsberettigede aktiver. Sådanne skal anses for afskaffet til den oprindelige anskaffelsessum, men således at de skal anses for afskrevet maksimalt efter danske regler, jf. SEL § 4 A, stk. 2. Såfremt handelsværdien på tilflytningstidspunktet undtagelsesvist måtte være mindre, skal handelsværdien dog lægges til grund. Mårettede regler om beskatningen af gevundne afskrivninger i SEL § 4 A, stk. 3, har til hensigt at forhindre, at der sker beskatning af gevundne fiktive afskrivninger.⁹ Undtagelsen om værdiansættelsen af afskrivningsberettigede aktiver har således alene til hensigt ved en reduktion af afskrivningsgrundlaget at forhindre, at det tilflyttede selskab ved store skattemæssige afskrivninger foretager en skatteudskydelse.

En regel, som ikke blot afskærer muligheden for skatteudskydelse, men helt afskærer fradragsret, gælder i forhold til udgifter, som er afholdt før tilflytningstidspunktet, og som ellers efter særlige regler i f.eks. LL § 8 B om forskningsudgifter eller LL § 8 I om udgifter til markedsundersøgelser, ville kunne periodiseres over en længere periode. Sådanne udgifter kan i medfør af LL § 4 A, stk. 4, ikke fradrages, medmindre der var fradragsret for udgifterne efter

8. Jf. cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 3.2.

9. Jf. herom udførligt cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 3.2.3-3.2.6.

reglerne om begrænset skattepligt i SEL § 2 (typisk pga. et forudgående fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a).

Såvel reglen om værdiansættelsen af afskrivningsberettigede aktiver som reglen om afskæring af fradragsret for afholdte udgifter medfører, at tilflyttede selskaber i tiden efter tilflytningen efter omstændighederne vil blive stillet dårligere end sammenlignelige danske selskaber. Et dansk indregistreret selskab, som flytter sin ledelses sæde fra Århus til København, vil således ikke pga. flytningen blive mødt med et krav om en reduktion af afskrivningsgrundlaget eller et krav om en beskæring af adgangen til at fradrage allerede afholdte udgifter, som omfattes af LL § 8 B eller LL § 8 I. Den omstændighed, at danske selskaber normalt vil søge at placere skattemæssige afskrivninger og fradrag så tidligt som muligt, medfører ikke, at dette altid vil være tilfældet. Dette illustreres netop af den i dansk skatteret gældende udstrakte frihed til individuelt at fastsætte størrelsen af skattemæssige afskrivninger og valget mellem at fradrage afholdte udgifter på én gang eller over en årrække.

En sådan forskelsbehandling vil ved indtræden af begrænset skattepligt for fysiske personer og selskaber fra andre EU-stater og ved indtræden af fuld skattepligt for fysiske personer fra andre EU-stater næppe være i overensstemmelse med etableringsretten i EF-traktatens art. 43 (tidligere art. 52).¹⁰ På baggrund af Daily Mail-dommen er det muligt at argumentere for, at den EU-retlige beskyttelse ikke gælder ved flytning af ledelsens sæde fra den EU-stat, hvori selskabet er indregistreret, til en anden EU-stat.¹¹ Argumentet synes imidlertid, særligt efter Centros Limited-dommen, tvivlsomt. De særlige værdiansættelsesregler for afskrivningsberettigede aktiver er ikke begrundet i nationale forskelle vedrørende selskabers tilknytning, jf. herved at tilsvarende regler gælder ved indtræden af begrænset skattepligt ved oprettelse af et fast driftssted og ved indtræden af fuld skattepligt for fysiske personer.

10. I bemærkningerne er det anført, at man med værdiansættelsesreglerne vil forhindre, at der afskrives på samme aktiv to gange, jf. lovforslag L 35 af 2/11 1994, indledende bemærkninger, punkt E. Denne begrundelse forekommer ikke overbevisende, jf. Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 556 f., og den vil under alle omstændigheder næppe have en tilstrækkelig tyngde til at kunne retfærdiggøre den beskrevne forskelsbehandling i forhold til EF-traktatens art. 43 (jf. art. 48).

11. Jf. EF-domstolens dom af 27/7 1988 (*Daily Mail*), sag 81/87, særligt præmis 23 f., hvori EF-domstolen med henvisning til de store nationale forskelle vedrørende selskabers tilknytning fastslog, at EF-traktatens art. 52, jf. art. 58 (nu: art. 43, jf. art. 48) ikke gav det engelske selskab Daily Mail Plc. ret til at flytte sit hovedsæde fra England til Holland. Se om forholdet mellem Daily Mail-dommen og Centros Limited-dommen Karsen Engsig Sørensen i Nordisk Tidsskrift for Selskabsret 1999, nr. 2, s. 92 ff., særligt s. 102 f.; og Søren Friis Hansen i Juridisk Institut (ved Handelshøjskolen i København): Julebogen 1999, s. 143 ff., særligt s. 156 ff.

2.3 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

2.3.1. OECD's modeloverenskomst

Såfremt et udenlandsk selskabs ledelses sæde flyttes til Danmark, vil selskabet ifølge de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster blive anset for at være hjemmehørende i Danmark. I tilfælde af dobbeltdomicil indeholder langt hovedparten af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster en dobbeltdomicilklausul svarende til art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, dvs. et ledelsens sæde-kriterium. Konsekvensen heraf er, at beskatningen i Danmark og den danske overenskomstlempelse ikke berøres af, at selskabet evt. også måtte være undergivet fuld skattepligt til den anden stat.¹² Den anden stat vil derimod som overenskomstens kildeland kun kunne beskatte indkomst, som kildelandet ifølge fordelingsbestemmelserne i art. 6-21 har beskatningsretten til.

I medfør af SEL § 1, stk. 6, 3. punktum, indtræder fuld skattepligt i visse tilfælde ikke, selv om et i udlandet indregistreret selskab flytter sin ledelses sæde til Danmark. Dette gælder, når den fulde skattepligt til den anden stat bevares, og Danmark ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten med denne stat skal yde lempelse for indkomst fra et fast driftssted dér ved at nedsætte den danske skat af denne indkomst med et større beløb end det beløb, der er betalt i skat af denne indkomst i den pågældende stat. Undtagelsen blev indføjet som et forslag i betænkningen til lovforslag L 35 af 6/4 1995. Ifølge bemærkningerne skal reglen forhindre omgåelse af CFC-sambeskatningen ved at flytte et udenlandsk finansielt selskabs ledelses sæde til Danmark, således at Danmark skal yde lempelse for driftsstedets indkomsten efter eksemptions- eller matching credit-metoden.¹³ CFC-beskatningen gælder nemlig ikke i forhold til et dansk selskab med et fast driftssted i udlandet. Retspolitisk kunne man indvende, at reglerne om CFC-beskatning heller ikke gælder, hvor et i Danmark indregistreret selskab driver finansiell virksomhed fra et udenlandsk fast driftssted, og at det kan være vanskeligt at se, hvorfor netop selskaber, som er indregistreret i udlandet, og som flytter ledelsens sæde til Danmark, skulle udgøre nogen særlig risiko for CFC-beskatningen.

12. Jf. cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 2.1.3.

13. Jf. betænkning til L 35 af 6/4 1995, til § 1, nr. 1. På baggrund af bestemmelsens ordlyd og bemærkningerne hertil må det formentligt antages, at undtagelsen i SEL § 1, stk. 6, 3. punktum, finder anvendelse uafhængigt af beskatningsniveauet i den anden stat. Det afgørende er, om der erhverves indkomst fra et fast driftssted i den anden stat, og om der skal lempes efter eksemptions- eller matching credit-metoden.

2.3.2 Særlige dobbeltbeskatningsoverenskomster

Enkelte danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder dobbeltdomicilklausuler, som adskiller sig fra art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

I art. 4, stk. 3, i overenskomsten med Canada anvendes i stedet et registreringskriterium, således at et selskab i tilfælde af dobbeltdomicil skal anses for hjemmehørende i den stat, hvor det er indregistreret. Kun hvis selskabet ikke er indregistreret i nogen af staterne, men alligevel er undergivet fuld skattepligt i begge stater, skal selskabet anses for hjemmehørende i den stat, hvori den virkelige ledelse har sit sæde. Begrundelsen for at anvende et registreringskriterium er ifølge skatteministerens bemærkninger til gennemførelsesloven, at der ifølge canadisk retspraksis skal meget lidt til for at flytte ledelsens sæde.¹⁴

Såfremt et i Canada indregistreret selskab flytter sin ledelses sæde til Danmark, kan det diskuteres, om den ovenfor nævnte bestemmelse i SEL § 1, stk. 6, 3. punktum, finder anvendelse. Der er ikke taget stilling hertil i bemærkningerne til bestemmelsen, som alene taler om den situation, hvor Danmark anses som domicilland i medfør af overenskomstens dobbeltdomicilklausul.¹⁵ Da Danmark er overenskomstens kildeland efter den dansk-canadiske overenskomst, vil al indkomst, som kildelandet ikke er tildelt beskatningsretten til, herunder også indkomst fra domicillandet Canada, være omfattet af eksemptionslempelse i Danmark.¹⁶ Fast driftsstedes-princippet anvendes i overenskomstens art. 7, jf. art. 5, imidlertid til at afgrænse, hvilken indkomst kildelandet Danmark kan beskatte, men ikke til at afgrænse, hvilken indkomst domicillandet Canada kan beskatte (og følgelig hvilken indkomst Danmark som kildeland skal afstå fra at beskatte). Det må derfor formentligt være korrekt at fortolke SEL § 1, stk. 6, 3. punktum, således, at bestemmelsen forudsætter, at Danmark er domicilland efter overenskomstens dobbeltdomicilklausul.¹⁷

Den dansk-canadiske overenskomsts art. 4, stk. 4, indeholder en særlig dobbeltdomicilklausul, som pga. forskellige sproglige versioner af overenskom-

14. Jf. bemærkningerne til lovforslag L 113 af 28/11 1997, til art. 4.

15. Heller ikke i omtalen af bestemmelsen i cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 2.1.2, er der taget stilling hertil.

16. Jf. om anvendelse af betegnelsen eksemptionslempelse ved lempelse i overenskomstens kildeland Niels Winther-Sørensen: *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 119 f.

17. Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: *Selskabsskatteloven med kommentarer*, 1997, s. 93. Som en af konsekvenserne heraf vil selskabet være berettiget til at påberåbe sig Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med tredjeland, jf. Aage Michelsen i Aage Michelsen og Niels Ørgaard (red.): *FSR's Årsskrift 1991*, s. 209 ff., særligt s. 231 ff.; samme: *International skatteret*, 2. udg., s. 160.

sten kan give anledning til diskussion. Bestemmelsens danske formulering er: "I tilfælde, hvor en ikke-fysisk person eller et selskab efter bestemmelserne i stykke I er hjemmehørende i begge kontraherende stater, skal de kontraherende staters kompetente myndigheder søge at afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale og fastsætte de nærmere regler for overenskomstens anvendelse på en sådan person. Når sådan aftale ikke foreligger, skal en sådan person ikke kunne påberåbe sig nogen skattnedsættelse eller skattefritagelse i medfør af denne overenskomst." Læst isoleret er der her tale om en bestemmelse, som bl.a. omhandler selskaber.¹⁸ Dette giver imidlertid ingen mening henset til, at der som nævnt i art. 4, stk. 3, er en særlig dobbeltdomicilklausul herom. Det ses da også af den engelske og franske version ("Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual or a company ..." og "Lorsque, selon les dispositions de paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique ou une société ..."), at art. 4, stk. 4, er tiltænkt at omhandle de personer, der hverken er fysiske personer eller selskaber, jf. herved definitionen af *selskab* i art. 3, stk. 1, litra d. Selv om den danske, engelske og franske version har lige gyldighed, jf. slutningen af overenskomsten, må art. 4, stk. 4, ud fra sammenhængen med art. 4, stk. 2 og 3, fortolkes i overensstemmelse med den engelske og franske version, således at art. 4, stk. 4, ikke omhandler fysiske personer eller selskaber.

Den dansk-amerikanske overenskomst fra 1999 indeholder et andet eksempel på en dobbeltdomicilklausul, som afviger fra art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst. Ifølge art. 4, stk. 3, i den dansk-amerikanske overenskomst skal de kompetente myndigheder ved dobbeltdomicil for ikke-fysiske personer (herunder selskaber) "... ved gensidig aftale søge at afgøre spørgsmålet og bestemme, hvorledes overenskomsten skal finde anvendelse på en sådan person". Bestemmelsen giver selskaberne en ringere stilling end efter såvel dobbeltdomicilklausulen i OECD's modeloverenskomst som dobbeltdomicilklausulen i den dansk-canadiske overenskomst, idet et dobbeltdomicileret selskab ikke har noget krav på, at de kompetente myndigheder konkret når frem til en gensidig aftale, der løser problemet.

I en situation med dobbeltdomicil, f.eks. fordi et i USA indregistreret selskab har flyttet sin ledelses sæde til Danmark, og de kompetente myndigheder ikke kan nå frem til en gensidig aftale, vil både USA og Danmark anse selskabet for at have domicil i de respektive stater. Når overenskomstens kildeland i fordelingsbestemmelserne er tildelt beskatningsretten til en given indkomst, vil dobbeltbeskatningsproblemet normalt blive løst. F.eks. vil Danmark yde almin-

18. Således er bestemmelsen forstået i Forlaget Magnus A/S / Skattekartotektets kommentarerne til den dansk-canadiske overenskomsts art. 4, s. Ca 102.

delig creditlempelse efter art. 23, stk. 3, for erhvervsindkomst, som selskabet erhverver fra en lokalitet i USA, som opfylder betingelserne for et fast driftssted, jf. art. 7, jf. art. 5. Problemet opstår, hvor beskatningsretten i fordelingsbestemmelserne er tildelt domicillandet, og de kompetente myndigheder ikke kan nå frem til en gensidig aftale. Her vil selskabet pga. bestemmelsen i LL § 33, stk. 2, end ikke have mulighed for lempelse i medfør af den interne lempelsesregel i LL § 33. Ifølge LL § 33, stk. 2, kan der nemlig ikke gives større nedslag i den danske skat end det skattebeløb, som den anden stat efter en overenskomst har et ubetinget krav på at oppebære, hvilket skal vurderes ud fra dansk retsopfattelse.¹⁹

3. Flytning af ledelsens sæde til udlandet

3.1. Selskabsretlige forudsætninger

Flytning af et i Danmark indregistreret aktieselskabs ledelsessæde til udlandet giver anledning til væsentlige selskabsretlige komplikationer. Selv om det i den overvejende del af den danske teori er antaget, at inkorporationsteorien og ikke hovedsædeteorien skal lægges til grund i dansk selskabsret, giver særligt bestemmelsen i aktieselskabslovens § 4, stk. 1, nr. 2, og til dels § 52, stk. 2, anledning til tvivl.

Den sidstnævnte bestemmelse i aktieselskabslovens § 52, stk. 2, fastslår et krav om, at "... direktører og mindst halvdelen af bestyrelsens medlemmer skal have bopæl her i landet, medmindre indenrigsministeren undtager fra dette krav". I medfør af aktieselskabslovens § 176 gælder bopælskravet ikke i forhold til EU- og EØS-borgere, der er beskyttet af EU- og EØS-rettens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed eller etableringsretten. Aktieselskabslovens § 52, stk. 2, forhindrer således i hvert fald ikke flytning af ledelsens sæde til en stat inden for EU eller EØS.²⁰

Ifølge aktieselskabslovens § 4, stk. 1, nr. 2, skal vedtægterne indeholde en bestemmelse om "... den kommune her i landet, hvor selskabet skal have hjem-

19. Jf. U 1989,1064 H og Niels Winther-Sørensen i Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 3. udg., s. 268 f. Se endvidere om dobbeltbeskatningsoverenskomster uden dobbeltdomicilklausuler samme i Skatteretten 3, 3. udg., s. 81-84.

20. Jf. Mette Neville i Juristen 1997, 145, særligt s. 152. Herudover skal det anføres, at sædet for et selskabs ledelse i skatteretlig henseende næppe skal anses som det sted, hvor ledelsen har bopæl, men hvor ledelsen træffer sine beslutninger, jf. nærmere Niels Winther-Sørensen i Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 3. udg., s. 98 med henvisninger.

sted (hovedkontor)”. Det centrale problem er, om udtrykket *hjemsted* (*hovedkontor*) skal forstås som et krav om, at ledelsens sæde skal være placeret i Danmark. Mette Neville har i *Juristen* 1997, 145, særligt s. 152 ff. underkastet problemet en grundlæggende analyse og har her konkluderet (s. 160), at en historisk fortolkning af hjemstedsbegrebet antageligt støtter den opfattelse, at ledelsen skal have sit sæde i Danmark, mens en formålsfortolkning synes at føre til, at der alene kan stilles krav om, at selskabet har et bemandet administrationskontor der, hvor selskabet har sit vedtægtsmæssige hjemsted.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen følger den opfattelse, at aktieselskabslovens § 4, stk. 1, nr. 2, stiller krav om, at ledelsens sæde er placeret i Danmark. Selv om man følger denne fortolkning af det selskabsretlige hjemstedskrav, forhindrer dette imidlertid ikke automatisk, at ledelsens sæde faktisk flyttes. For det første synes der nemlig ikke at være nogen selskabsretlige konsekvenser forbundet med en flytning af ledelsens sæde til udlandet. Der er således i aktieselskabsloven hverken hjemmel til at anse selskabet for en nullitet eller til at kræve selskabet opløst.²¹ For det andet synes Erhvervs- og Selskabsstyrelsens fortolkning af det selskabsretlige hjemstedskrav sammenholdt med den fortolkning af begrebet ledelsens sæde, man i dansk skattepraksis har lagt til grund, at give mulighed for, at man i skattemæssig sammenhæng godt kan flytte ledelsens sæde, selv om Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anser det selskabsretlige hjemstedskrav for opfyldt. I en afgørelse, der er refereret i *Advokaten* 1996, Fagligt Nyt, s. 25, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen antaget, at bestyrelsens sæde kan vælges som hjemsted, uanset at direktionens sæde er et andet. I dansk skatteretlig praksis synes Højesteret derimod i TfS 1998,607 H at have villet opstille en forhåndsformodning for at anse direktionen for at være et selskabs virkelige ledelse.²² En sådan forskellig bedømmelse af åbner op for den mulighed, at man ved at flytte direktionen til udlandet flytter ledelsens sæde til udlandet i skattemæssig henseende samtidigt med, at man i selskabsretlig henseende bevarer hjemstedet i Danmark.

3.2 Beskatning ved fraflytning

Indtil lov nr. 312 af 17/5 1995 fandtes der ingen særlige lovregler om ophørsbeskatning ved flytning af et selskabs ledelses sæde til udlandet. Baggrunden

21. Jf. Mette Neville, *Juristen* 1997, 145, p. 160 f. Erik Werlauff: *Kommenteret Aktieselskabslov*, 1999, s. 123, anfører, at det i lovteksten i aktieselskabslovens § 4, stk. 1, nr. 2, er forudsat, at "... hovedkontoret (dvs. det sted, hvor ledelsen og hovedadministrationen har sig sæde) og det formelle, vedtægtsmæssige hjemsted er sammenfaldende", men anfører, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke er pålagt at påse, at dette er tilfældet.

22. Jf. nærmere Niels Winther-Sørensen i Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen: *Skatteretten* 3, 3. udg., s. 97 med henvisninger.

Skat ved aktieselskabers til- og fraflytning

herfor var bl.a. den udbredte (mis)opfattelse i skatteretlige kredse om, at flytning af et aktieselskabs ledelses sæde til udlandet ikke selskabsretligt kunne ske uden opløsning af selskabet, hvorfor der ved selskabets opløsning automatisk ville indtræde ophørsbeskatning.²³ I mangel af udtrykkelige regler herom måtte det antages, at der ikke indtil da var hjemmel til ophørsbeskatning. En sådan hjemmel blev indført ved den nævnte lov, som dels ændrede bestemmelsen i SEL § 5, stk. 5, dels indførte en ny bestemmelse i SEL § 5, stk. 7.

Ifølge SEL § 5, stk. 5, finder bestemmelserne i SEL § 5, stk. 1-3, om afsluttende ansættelse mv. tilsvarende anvendelse, når et selskab ophører med at være fuldt skattepligtigt, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet, Grønland eller Færøerne, eller hvis et selskab efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne. Større praktisk betydning for selskabets vurdering af, hvorvidt det er hensigtsmæssigt at flytte ledelsens sæde til udlandet, er imidlertid SEL § 5, stk. 7. Ifølge denne bestemmelse skal selskabets aktiver og passiver anses for afhændet ved fraflytning. Som salgssum lægges handelsværdien på fraflytningstidspunktet til grund.

Fraflytningsbeskatning indtræder ifølge SEL § 5, stk. 7, ikke for aktiver og passiver, som også efter ledelsens fraflytning er omfattet af dansk beskatning. Denne undtagelse kræver ikke blot, at de pgl. aktiver og passiver fortsat er omfattet af dansk skattepligt, men også, at Danmark efter en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst er tildelt beskatningsretten til indkomst, knyttet til aktiverne og passiverne. I praksis vil dette normalt være en fast ejendom beliggende i Danmark og aktiver og passiver knyttet til et fast driftssted i Danmark, jf. art. 6 og 7 i OECD's modeloverenskomst. Det kan herefter konstateres, at flytning af ledelsens sæde til udlandet ikke resulterer i nogen avancebeskatning, når:

- der ikke konstateres nogen avance eller genvundne afskrivninger,
- den konstaterede avance er skattefri efter almindelige regler. Stor praktisk betydning har dette for holdingselskaber, som uden avancebeskatning vil kunne flytte ledelsens sæde til udlandet, såfremt selskabets aktier har været ejet i mindst 3 år, og der ikke er tale om ABL § 2a-aktier, og/eller

23. Jf. således Betænkning nr. 1060/1985, s. 64 f. og s. 71 f., og Folketingstidende 1986-87, tillæg A, spalte 2893 ff., særligt spalte 2897 f., om baggrunden for at indføre særlige regler om fraflytning til Grønland (men modsat ikke til Færøerne og til andre stater) i dagældende SEL § 5, stk. 5, som blev ændret ved lov nr. 312 af 17/5 1995. Se også cirk. nr. 136 af 7/11 1988, punkt 44.

- de pågældende aktiver og passiver er knyttet til et fast driftssted i Danmark eller der er tale om en fast ejendom i Danmark. Da det i praksis – i hvert fald, såfremt man anser direktionen for at udgøre selskabets ledelse²⁴ – vil være vanskeligt at flytte ledelsens sæde for et driftsselskab, som primært har produktion i Danmark, kunne man evt. overveje at flytte en del af eller hele driften ned i et datterselskab, f.eks. ved en skattefri tilførsel af aktiver. Ved flytning af moderselskabets ledelses sæde til udlandet, vil aktierne i datterselskabet normalt blive anset for afhændet, jf. således art. 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst, som tillægger domicillandet (= tilflytnings-staten) beskatningsretten til aktieavancer. Kun hvis aktierne kan henføres til et fast driftssted i Danmark, vil aktierne ikke blive anset for afstået. Hertil kræves for det første, at moderselskabet efter fraflytningen fortsat driver virksomhed fra et fast driftssted i Danmark, og for det andet, at aktierne kan henføres til dette faste driftssted.²⁵ Dette får særligt betydning, såfremt der er fastsat et ejertidskrav for aktierne i datterselskabet som betingelse for at kunne foretage den skattefri tilførsel af aktiver.

Flytning af ledelsens sæde til udlandet vil normalt resultere i en realisationsbeskatning af udenlandske ejendomme og udenlandske faste driftssteder. For at tage hensyn til, at latente avancer mv. ikke nødvendigvis i beliggenheds/ driftsstedetsstaten anses for realiseret ved fraflytningen, ydes der i medfør af LL § 33, stk. 6, dobbeltbeskatningslempelse, som beregnes i forhold til den skat, som den anden stat hypotetisk ville have pålagt, hvis det faste driftssted eller den faste ejendom var blevet afstået. Bestemmelser er udformet med inspiration fra bestemmelsen i LL § 33, stk. 4, der bygger på fusionsdirektivets (90/434/EØF) art. 10, stk. 2, og som omhandler den situation, hvor et udenlandsk fast driftssted glider ud af dansk beskatningsret i forbindelse med fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver.²⁶

24. Jf. ovenfor ved note 22.

25. Se om kravet til aktiers tilknytning til et fast driftssted Niels Winther-Sørensen l.c. s. 370 ff. og s. 499 ff. Det kan ikke antages, at der er noget til hinder for at henføre anlægsaktier til et fast driftssted i Danmark, forudsat der er den fornødne tilknytning til det faste driftssted, men det må erkendes, at der er uenighed herom i den danske skatteretlige teori, jf. Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, 2000, s. 309 ff. med henvisninger og diskussion. Senest har Aage Michelsen i sin anmeldelse heraf i juli-nummeret af Skat Udland 2000 fastholdt, at udbytte og avancer fra aktier med anlægskarakter ikke kan henføres til beskatning efter KSL § 2, stk. 1, litra d, eller SEL § 2, stk. 1, litra a.

26. Jf. bemærkningerne til lovforslag L 35 af 2/11 1994, § 3, nr. 1. Se om LL § 33, stk. 5, cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 4.1.3.

Flytning af et selskabs ledelses sæde resulterer ikke blot i beskatning af genvundne afskrivninger og faktiske avancer. Såfremt det fraflyttende selskab har en udenlandsk ejendom eller et udenlandsk fast driftssted, eller såfremt det har været sambeskattet med et udenlandsk datterselskab, vil evt. genbeskatning efter LL § 33 D og E blive udløst. Ifølge LL § 33 D, stk. 5, indtræder der fuld genbeskatning af tidligere års underskud fra en udenlandsk fast ejendom eller et fast driftssted, som ikke er modsvaret af senere års overskud, når ledelsens sæde flyttes, jf. SEL § 5, stk. 7.²⁷ Denne genbeskatning er ikke betinget af, at der ifølge en indgået overenskomst med beliggenheds/driftsstedstaten skal ydes lempelse i Danmark efter eksemptionsmetoden. I lighed hermed indtræder der i medfør af LL § 33 E, stk. 6, fuld genbeskatning af hele genbeskatningssaldoen, når et moderselskab ophører med at være fuldt skattepligtigt eller efter en overenskomsts dobbeltdomicilklausul anses for hjemmehørende i en anden stat. Hensigten med de forholdsvis hårde genbeskatningsregler er at sikre, at adgangen til at fradrage udenlandske underskud i den danske indkomstopgørelse alene kommer til at virke som en skattecredit.²⁸

3.3 Skattepligt til Danmark efter fraflytning

Efter flytning af et indregistreret aktieselskabs ledelses sæde til udlandet skal der tages stilling til, hvorvidt selskabet fortsat er omfattet af fuld skattepligt til Danmark pga. indregistreringen her i landet. Dette må som udgangspunkt afgøres ved en fortolkning af SEL § 1, stk. 1, der har følgende ordlyd:

“Skattepligt i henhold til denne lov påhviler her i landet hjemmehørende:

- 1) indregistrerede aktieselskaber;
- 2) ... (osv.)”

Der er ingen tvivl om, at indregistrering her i landet er en *nødvendig* betingelse for fuld skattepligt med hjemmel i SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Det centrale spørgsmål i nærværende sammenhæng er, om det er en *tilstrækkelig* betingelse for fuld skattepligt efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1, at der er tale om et her i landet indregistreret aktieselskab. Ved besvarelsen heraf, er det afgørende, om der i formu-

27. Ifølge SEL § 5, stk. 7, sidste punktum, gives der i den beregnede fortjeneste efter bestemmelsen et nedslag på det beløb, der genbeskattes efter LL § 33 D, stk. 5. Tidligere års underskud vil til dels kunne være begrundet i foretagne afskrivninger, hvorfor der – såfremt man ikke tillod nedslag – ville kunne indtræde dobbelt beskatning af genvundne afskrivninger.

28. Jf. bemærkningerne til lovforslag L 118, Almindelige bemærkninger, 2.B, og til § 2, nr. 6-8 og nr. 9. Se om bestemmelserne cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 5.5.6 og 6.5.3.4.3.

Niels Winther-Sørensen

leringen: *her i landet hjemmehørende* i indledningen af SEL § 1 kan indlægges særlige krav om aktieselskabers tilknytning til dansk territorium, eller om betingelsen om, at selskabet skal være *hjemmehørende* her i landet for et aktieselskabs vedkommende er opfyldt ved, at selskabet er indregistreret i henhold til aktieselskabsloven.

I cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning er det angivet, at selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, anses for hjemmehørende her i landet på baggrund af registreringen, og at fuld skattepligt derfor kan bestå på baggrund af indregistreringen her i landet.²⁹ Den overvejende del af den skatteretlige teori har fra og med Allan Philips disputats fra 1961: Studier i den internationale selskabsrets teori, givet udtryk for samme retsopfattelse.³⁰ I det følgende vil det imidlertid blive påvist, at denne retsopfattelse næppe er korrekt. Først søges gældende ret indtil de omfattende lovændringer ved lov nr. 312 af 17/5 1995 fastlagt, hvorefter konsekvenserne af denne lov for det her diskuterede problem vil blive analyseret.

3.3.1 Retsstillingen indtil 1995

Den grundigste gennemgang af spørgsmålet om, hvorvidt indregistrering er en tilstrækkelig betingelse for fuld skattepligt for her i landet indregistrerede aktieselskaber, findes hos Allan Philip: Studier i den internationale selskabsrets teori, 1961, s. 198 f. Det er næppe helt forkert at antage, at Allan Philips argumentation, der blev offentliggjort kort tid efter indførelsen af selskabsskatteloven i 1960, har haft en ganske kraftig påvirkning på efterfølgende teori.

29. Jf. cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 2.

30. Jf. Allan Philip: Studier i den danske selskabets teori, 1961, s. 198; Thøger Nielsen i Juristen 1961,603, særligt s. 613, og Juristen 1961,651, særligt s. 651 og s. 663 f.; samme i TfS 1989,213, særligt s. 410; Jørgen Andersen: Vejledning i aktieselskabsbeskatning mm., 1966, s. 14; Steen Askholt og Aage Michelsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1987, Cahiers LXXIIa, s. 273 ff., særligt s. 276; Aage Michelsen i FSR's Årsskrift 1991, s. 209 ff., særligt s. 221; samme: International skatteret, 2. udg., 1996, s. 151; Jan Pedersen i Jens Olav Engholm Jacobsen, Kurt Siggaard, Jan Pedersen og Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 2, 1. udg., 1991, s. 49 f., og 3. udg., 2000, s. 279; Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 56. Det skal dog bemærkes, at det i visse af de ofte kortfattede udtalelser i teorien ikke er klart, om der refereres specifikt til spørgsmålet om, hvorvidt aktieselskaber pga. registreringen skal anses for at være omfattet af fuld skattepligt, eller om, hvorvidt aktieselskabet pga. registreringen skal anses som et selvstændigt skattesubjekt.

I teorien ses et synspunkt om, at der ud over indregistreringen kræves tilknytning til Danmark, at være forfægtet af Kristian Sindballe: Dansk Selskabsret III, 1932, s. 19 f.; Søren Bjerre Nielsen i SR-Skat 1989,321, s. 323; og Erik Werlauff: Selskabsskatteret, 3. udg., s. 75, hvori han, tilsyneladende på baggrund af reglerne om ophørsbeskatning i SEL § 5, stk. 5 og 7, har ændret opfattelse i forhold til 2. udg., 1994, s. 64 f.

Skat ved aktieselskabers til- og fraflytning

Før indførelsen af selskabsskatteloven i 1960 var skattepligt for juridiske personer reguleret af SL 1903 § 2, nr. 5, 1. punktum, ifølge hvilken bestemmelse ubegrænset skattepligt omhandlede "... her i landet hjemmehørende Aktieselskaber, Kommanditaktieselskaber og andre Selskaber med begrænset Ansvar, ..." Bestemmelsen blev for aktieselskabers vedkommende videreført uændret i de senere statsskattelove fra 1912 og 1922. I Skattedepartementets vejledning til statsskatteloven af 1912 er om udtrykket *hjemmehørende her i landet* anført: "Om et Selskab eller en Forening kan anses for hjemmehørende her i Landet, beror paa, om vedkommende Selskabs eller Forenings Bestyrelse eller Hovedkontor findes her i Landet".³¹

I den principielle dom U 1918,39 H fik Højesteret lejlighed til at fortolke SL § 2, stk. 1, nr. 5. Dommen vedrørte tiden før vedtagelsen af den første aktieselskabslov. Højesteret gav Finansministeriet medhold i, at selskabet *ikke* var omfattet af fuld skattepligt (hvilket konkret afskar selskabet fra visse fradrag) og tilsluttede sig, at det afgørende kriterium måtte være "... om Bestyrelsen eller den Myndighed, der har den afgørende Ledelse af et Selskab, har sit sæde her i Landet eller ej". Herved lagde Højesteret afgørende vægt på, hvor selskabets ledelse havde sit sæde, selv om selskabet ifølge sine vedtægter havde dansk nationalitet og såvel hjemsted som hovedkontor på Frederiksberg.

Bestemmelsen om subjektiv skattepligt for aktieselskaber blev ikke ændret i forbindelse med gennemførelsen af aktieselskabsloven i 1917 og som nævnt heller ikke ved den efterfølgende revision af statsskatteloven i 1922. Først ved indførelsen af selskabsskatteloven i 1960 blev indregistrering særskilt angivet i skattepligtsbestemmelsen for aktieselskaber. Der er intet i forarbejderne til selskabsskatteloven, som antyder, at man herved har villet ændre på kravene til aktieselskabers tilknytning.³²

I sin ovenfor omtalte disputats har Allan Philip særligt fremhævet aktieselskabslovens gennemførelse som udtryk for en principiel ændring af betingelserne for fuld skattepligt for aktieselskaber i retning af et rent registreringskriterium.³³ Allan Philip har, så vidt ses, fremført 6 argumenter til støtte herfor.

31. Jf. Vejledning nr. 297 af 31/12 1912 til Anvendelse af Lov nr. 144 af 8de Juni 1912 om Indkomst- og Formueskat til Staten, art. 3 i.f. Vejledningen er optrykt i Lovtidende 1912, tillæg A, s. 1351 ff. Se kritisk til den manglende klarhed i vejledningen, H. Albrechtsen: Selskabsbeskatning, 1942, s. 10.

32. Bemærkningerne til lovforslaget af 26/11 1959 om selskabsskatteloven, jf. Folketingstidende 1959/60, tillæg A, spalte 1013 ff., til § 1 og til § 38, er f.eks. uden fortolkningsbidrag vedr. tilknytningskravet.

33. Jf. Allan Philip: Studier i den internationale selskabsrets teori, 1961, s. 198 f. Se tilsvarende Thøger Nielsen i TFS 1989,213, s. 410.

For det første anføres, at en tilsvarende situation som i U 1918,39 H ikke vil kunne fremkomme efter aktieselskabslovens gennemførelse, og da det "... i hvert fald nu står fast, at et aktieselskab skal have et hovedkontor her i landet med en ansvarlig bestyrelse, af hvis medlemmer flertallet skal være bosat her i landet, må det i relation til skattelovgivningen ligesom i øvrigt være uden betydning, hvorfra de øverste direktiver for selskabets ledelse udgår. Afgørende må være, om selskabet er registreret her i landet."³⁴ Hertil kan det dels anføres, at bopælskravet for bestyrelsen ikke længere gælder i forhold til EU/EØS-borgere, og at der næppe heller i øvrigt er selskabsretlige forhindringer i at flytte ledelsens sæde til udlandet, jf. ovenfor 3.1. Dels kan der ikke med afgørende vægt sluttes fra en konstatering af nogle typiske faktiske forhold til antagelsen om, at skattepligtsbestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 1, skal fortolkes således, at der kun stilles krav om indregistrering.

For det andet henviser Allan Philip til støtte herfor i "nyere teori", idet han l.c. s. 198, note 105, henviser til udtalelser hos Hartvig Jacobsen og C. Helkett.³⁵ De nævnte forfattere giver imidlertid ikke udtryk for andet, end at statsskattelovens tilknytningskrav til et selskab måtte antages at være opfyldt, hvis betingelserne i dagældende aktieselskabslov var opfyldt.

For det tredje anfører Allan Philip, at hans synspunkt "formentligt" stemmer med Landsoverskatterådets kendelser i U 1923,742 og U 1925,651, som omhandlede samme selskab (Det Danske Gascompagni), som i dommen U 1918,39 H ikke var anset for at være hjemmehørende i Danmark. Efter aktieselskabslovens ikrafttræden i 1918 var selskabet efter en ændring af vedtægterne blevet registreret i aktieselskabsregistret. Landsoverskatterådet slog i de to kendelser fast, at selskabet (nu) skulle anses for at være hjemmehørende i Danmark. Allan Philip anfører l.c. s. 199, uden yderligere dokumentation, at vedtægtsændringen næppe fik nogen væsentlig indflydelse på de faktiske forhold i selskabet, hvilket han tager til indtægt for, at der var sket en ændring af retstilstanden. Denne udlægning af kendelserne kan ikke anses for korrekt, og de må tværtimod anses at være afgjort ud fra samme retstilstand som forudsat i U 1918,39 H.³⁶ Kendelsernes resultat blev nemlig begrundet med, at selskabet efter de ændrede vedtægter havde en bestyrelse med sædet i Danmark, og at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne var danske. Selskabets registrering i aktieselskabsregistret blev også fremført i begrundelsen, men det fremgår på ingen måde af kendelserne, at indregistreringen skulle have været eneafgørende.

34. Jf. Allan Philip: Studier i den internationale selskabsrets teori, 1961, s. 198.

35. Jf. Hartvig Jacobsen: Skatteretten, 1950, s. 92; C. Helkett: Opgørelsen af den skattepligtige indkomst til staten, 6. udg., 1957, s. 52.

36. Jf. således også Kristian Sindballe: Dansk Selskabsret III, 1932, s. 20, note 9.

For det fjerde argumenteres der l.c. s. 199 med, at registreringen "... også i andre henseender i dag antages at være eneafgørende for skattepligten, mens man tidligere – idet praksis dog har været meget vaklende – foretog en selvstændig bedømmelse for skatterettens vedkommende". Henset til, at der i de praktiske eksempler, hvor et indregistreret selskab på trods af visse selskabsretlige mangler alligevel blev anset som et selvstændigt skattesubjekt, ikke var nogen tvivl om tilknytningen til Danmark, kan dette argument næppe tillægges nogen vægt ved afgørelsen af, om et indregistreret aktieselskab omfattes af fuld skattepligt.

For det femte henviser Allan Philip til forslag til en ny § 36 til statskatteloven i Skattelovskommissionens 1. betænkning fra 1948, hvilket forslag lå til grund for udformningen af selskabsskattelovens skattepligtsbestemmelser. Forslaget til SL § 36 var i sin opbygning udformet som SEL § 1. Allan Philip anfører l.c. s. 199, at man ikke af den samtidige anvendelse af udtrykket *her i landet hjemmehørende* og ordet *indregistrerede* kan udlede noget krav om, at aktieselskaber foruden at være registreret her i landet også skal have deres egentlige hovedsæde her i landet. Dette underbygges dels med, at udtrykket *her i landet hjemmehørende* er et fælles krav til samtlige de i SEL § 1 omtalte selskabsformer, dels med, at ordet *indregistrerede* ifølge 1948-betænkningen, afsnit IV, s. 99, 2. spalte, blev indført for at sikre mod skattemyndighedernes eller skatteydernes nullitets-indsigelser mod selskaber, der opfylder aktieselskabslovens krav til et lovligt bestående selskab. Denne argumentation forekommer ikke tvingende. Dels forekommer det vel mere nærliggende at ræsonnere, at såfremt man med *her i landet hjemmehørende* i SEL § 1 opstiller visse fælles krav for de i bestemmelsen angivne selskabsformer, gælder dette også for de i SEL § 1, stk. 1, nr. 1 nævnte selskabsformer.³⁷ Dels vil den omstændighed, at et indregistreret aktieselskab ikke anses for fuldt skattepligtigt, ikke føre til, at selskabet i skattemæssig henseende er en nullitet (transparent); selskabet vil fortsat være et selvstændigt skattesubjekt og f.eks. være begrænset skattepligtigt efter SEL § 2, såfremt det erhverver indkomst fra Danmark.

Endelig for det sjette henviser Allan Philip til, at dobbeltdomicilklausulen i de danske overenskomster med Norge og Sverige fra 1957 og 1958 anvendte

37. Se om tilknytningskriterierne for andre selskabsformer Aage Michelsen i FSR's Årsskrift 1991, s. 209 ff., særligt s. 221 f; samme i Gustaf Lindencrona, Sven-Olof Lodin og Bertil Wiman (red.): International Studies in Taxation, Liber Amicorum Leif Mutén, s. 273 ff., særligt s. 279 f.

et registreringskriterium.³⁸ Hertil må det anføres, at de pgl. overenskomster var ganske enkeltstående, og at langt hovedparten af de danske overenskomster anvender ledelsens sæde som kriterium i dobbeltdomicilklausulerne, jf. art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Det kan således konkluderes, at Allan Philips argumentation ikke på nogen tvingende måde støtter påstanden om, at udtrykket *her i landet hjemmehørende* i SEL § 1, stk. 1, for aktieselskabers vedkommende anses for opfyldt ved dansk indregistrering og derfor for aktieselskabers vedkommende ikke har nogen selvstændig betydning.

SL § 2, stk. 1, nr. 5, blev som ovenfor nævnt fortolket således, at fuld skattepligt var betinget af, at ledelsens sæde var placeret her i landet. Hverken i forbindelse med indførelsen af aktieselskabsloven eller ved vedtagelsen af selskabsskatteoven i 1960 blev der udtrykt nogen hensigt om at ændre den hidtidige retstilstand. Hverken i rets- eller administrativ praksis blev der taget udtrykkelig stilling til spørgsmålet,³⁹ hvilket muligvis var begrundet i den ovenfor afsnit 3.2 omtalte udbredte (mis)opfattelse om de selskabsretlige forhold.

3.3.2 Lov nr. 312 af 17/5 1995

Ved lov nr. 312 af 17/5 1995 indførtes de nugældende bestemmelser i SEL § 5, stk. 5 og 7, om ophørsbeskatning ved flytning af ledelsens sæde til udlandet mv., samt bestemmelsen i SEL § 9, stk. 1, 2. punktum, om fradragsbegrænsning i tilfælde af dobbeltdomicil. Det kan med en vis styrke hævdes, at der bag disse bestemmelser ligger en forudsætning om, at her i landet indregistrerede aktieselskaber bevarer den fulde skattepligt efter flytning af ledelsens sæde til udlandet.

Ophørsbeskatning indtræder således ikke blot, når et selskab ophører med at være skattepligtigt efter § 1, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet, men også hvis et selskab efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet. På tilsvarende måde er det i fradragsbegrænsningen i SEL § 9, stk. 1, 2. punktum, forudsat, at et her i landet fuldt skattepligtigt

38. På daværende tidspunkt var det dristigt at anvende argumenter fra dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkningen af interne danske skatteregler, og Allan Philip måtte da også modtage kritik herfor, jf. Thøger Nielsen i *Juristen* 1961,651, s. 664. Eftertiden har på dette punkt imidlertid været med Allan Philip, jf. herom Niels Winther-Sørensen: *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 302 ff.

39. Det kan ikke antages, at der er taget stilling til spørgsmålet i generelt holdte formuleringer som f.eks. "Registrerede aktie- og anpartsselskaber, dvs selskaber der er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen eller Finanstilsynet, er skattepligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1", jf. cirk. nr. 136 af 7/11 1988, punkt 3.

tigt selskab efter bestemmelserne i en overenskomsts dobbeltdomicilklausul kan være hjemmehørende i en anden stat. Langt hovedparten af de danske overenskomster indeholder en dobbeltdomicilklausul svarende til art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, hvorefter et selskab skal være hjemmehørende i den stat, hvori ledelsens sæde er placeret. Hvor en overenskomst er udformet i overensstemmelse hermed, må den fulde skattepligt til Danmark være begrundet i en anden form for tilknytning end ledelsens sæde, f.eks. – og mest nærliggende for aktieselskabers vedkommende – indregistrering hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Heroverfor kan det imidlertid anføres, at der i skatteministerens lovforslag var foreslået en bestemmelse i SEL § 1, stk. 8, hvorefter den omstændighed, at et selskab efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle anses for hjemmehørende i en anden stat mv., medførte, at selskabet alene var skattepligtigt efter SEL § 2.⁴⁰ Det er vanskeligt at se det selvstændige anvendelsesområde for lovforslagets bestemmelse om, at ophørsbeskatning efter SEL § 5, stk. 5 og 7, også indtræder i tilfælde af, at selskabet efter en overenskomst skal anses for hjemmehørende i en anden stat, såfremt selskabet allerede af denne årsag ikke længere er fuldt skattepligtigt. Når den nævnte passus i SEL § 5, stk. 5 og 7, end ikke havde selvstændig betydning efter lovforslaget, skal man næppe begynde at fortolke andre bestemmelser på en bestemt måde, for at passusen nu kan få et selvstændigt anvendelsesområde. Man kan jo også anskue passusen således, at den fremtidssikrer, at der sker fraflytningsbeskatning i tilfælde af, at man måtte indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster med anderledes dobbeltdomicilklausuler.

Forslaget til § 1, stk. 8, blev i betænkningen ændret til den senere vedtagne bestemmelse om fradragsbegrænsning i SEL § 9, stk. 1, 2. punktum. Der lå ikke særlige overvejelser vedr. selskabers skattepligt til grund for denne ændring, som primært var begrundet i hensynet til at have symmetri i forhold til reglerne for fysiske personer.⁴¹

Endvidere kan det hævdes, at en modsætningsslutning fra SEL § 1, stk. 6, fører til, at der ikke i forhold til et her i landet indregistreret aktieselskab kan stilles krav om, at ledelsens sæde skal være placeret i Danmark.⁴² I SEL § 1, stk. 6, henvises der kun til stk. 1, nr. 2-6, og således ikke til stk. 1, nr. 1. Henset til,

40. Jf. lovforslag L 312 af 17/5 1995, § 1, nr. 1.

41. For fysiske personer ville en regel, hvorefter den fulde skattepligt ophørte, såfremt den pgl. efter en overenskomsts dobbeltdomicilklausul skulle anses for hjemmehørende i en anden stat, bl.a. have uheldige konsekvenser i forhold til bestemmelsen i KSL § 48 E, jf. bemærkningerne i betænkning af 6/4 1995 til lovforslag L 35, Ad nr. 18.

42. Jf. således Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 56.

at formålet med indførelsen af SEL § 1, stk. 6, var at skabe sikker hjemmel for fuld skattepligt for udenlandske selskaber, som flytter ledelsens sæde til Danmark,⁴³ synes det imidlertid at være tvivlsomt, om en sådan modsætnings slutning er berettiget.

I bemærkningerne til lovforslaget er der flere udsagn, som godt kan forstås således, at det har været forudsat, at et her i landet indregistreret aktieselskab bevarer den fulde skattepligt, selv om ledelsens sæde flyttes til udlandet.⁴⁴ Det er imidlertid tvivlsomt, om bemærkningerne er så klare, at det på baggrund heraf er berettiget at fastslå, at der gælder en sådan regel.

Endelig vil man også ud fra en mere praktisk synsvinkel kunne fremføre, at efter at der i SEL § 5, stk. 5 og 7, er indført hjemmel til fraflytningsbeskatning ved flytning af en ledelsens sæde til udlandet, er der næppe noget større behov for at fastholde den fulde skattepligt til Danmark.⁴⁵

3.3.3 Konklusion om skattepligt efter fraflytning

Det er ovenfor 3.3.1 konkluderet, at der indtil lov nr. 312 af 17/5 1995 næppe var grundlag for at fortolke *her i landet hjemmehørende* i indledningen i SEL § 1, stk. 1, således, at indregistrering for aktieselskabers vedkommende opfylder denne betingelse for fuld skattepligt. Ovenfor 3.3.2 er der redegjort for, at man næppe bør anse dette for ændret ved lov nr. 312 af 17/5 1995.

Det må herefter konkluderes, at udtrykket *her i landet hjemmehørende* i indledningen af SEL § 1, stk. 1, også for her i landet indregistrerede aktieselskabers vedkommende formentlig kræver en tilknytning ud over indregistreringen. På baggrund af fortolkningen af det tilsvarende udtryk i dagældende SL § 2, stk. 1, nr. 5, i dommen U 1918,39 H og henset til den betydning, ledelsens sæde i øvrigt er tillagt i dansk skattelovgivning og i Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster, forekommer det nærliggende at kræve, at ledelsens sæde skal være i Danmark, for at betingelserne for fuld skattepligt er opfyldt. Herefter kan retsstillingen med forsigtighed sammenfattes således, at det ikke – som hidtil normalt antaget – skal afgøres på grundlag af to kriterier (indregistrering og ledelsens sæde), men reelt blot på grundlag af ét kriterium (ledelsens sæde), om et aktieselskab er omfattet af fuld skattepligt til Danmark.

43. Jf. bemærkningerne til lovforslag L 35 af 2/11 1994, til § 1, nr. 1, og bemærkningerne til betænkningen af 6/4 1995 til nr. 1.

44. Jf. bemærkningerne til lovforslag L 35 af 2/11 1994, almindelige bemærkninger, punkt 2 F, og bemærkningerne til § 1, nr. 1.

45. Jf. Erik Werlauff: Selskabsskatteret, 3. udg., s. 75, hvori han, tilsyneladende på baggrund af reglerne om ophørsbeskatning i SEL § 5, stk. 5 og 7, har ændret opfattelse i forhold til 2. udg., 1994, s. 64 f.

Skat ved aktieselskabers til- og fraflytning

Det er, som nævnt ovenfor 3.3, udtrykkeligt angivet i cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, at selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, anses for hjemmehørende her i landet på baggrund af registreringen, og at fuld skattepligt derfor kan bestå på baggrund af indregistreringen her i landet.⁴⁶ Dette kan evt. ud fra almindelige forvaltningsretlige regler give selskabet (men ikke skattemyndighederne) ret til at kræve at blive stillet som et fuldt skattepligtigt selskab.

4. Afsluttende bemærkninger

I artiklen er gældende danske regler om beskatning ved til- og fraflytning af aktieselskabers ledelses sæde analyseret. Det må konkluderes, at der i dansk skattelovgivning med lovændringen i 1995 er taget stilling til en række af de væsentligste problemer, og at dansk skattelovgivning hverken forhindrer, at selskaber, som er indregistreret i udlandet, flytter ledelsens sæde til Danmark, eller at her i landet indregistrerede selskaber flytter ledelsens sæde til udlandet.

Enkelte af de regler, der er fastsat for at værne om det danske skatteprovenu, kan virke hårde, og vil muligvis kunne være i strid med etableringsfriheden i EF-traktatens art. 43, jf. 48. Generelt set er skattereglerne imidlertid udformet således, at et til- eller fraflyttende selskab kun skal svare skat af den indkomst, der oppebæres, mens selskabet er hjemmehørende i Danmark. Som nævnt i indledningen diskuteres de selskabs- og EU-retlige aspekter af flytning af selskaber indgående i disse år. I det store og hele forekommer de danske skatteregler ikke at give anledning til afgørende hindringer for selskabers til- og fraflytning.

46. Jf. cirk. nr. 82 af 29/5 1997 om international beskatning, punkt 2. I LV 1999 S.A.1 er det ligeledes konkluderet, at fuld skattepligt kan bestå enten på baggrund af indregistrering her i landet, eller på baggrund af, at ledelsen har sæde her i landet. Ligningsvejledningens udsagn er imidlertid ikke så klart som cirkulærets, idet det om udtrykket *her i landet hjemmehørende* i SEL § 1, stk. 1, anføres, at fortolkningen af ordet hjemmehørende ikke giver "...vanskeligheder vedrørende indregistrerede aktie- og anpartsselskaber, da det er en betingelse for indregistreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at selskabet angiver sit hjemsted her i landet." Denne udtalelse synes at bygge på den forkerte forudsætning, at ledelsens sæde ikke selskabsretligt vil kunne flyttes til udlandet.

Finländska inkomstskatteåtgärder mot bolag i lågskattestater

Av professor emeritus jur.dr. Edward Andersson

Helsingfors

1. Allmänt om det behandlade problemet

Internationaliseringen av näringslivet fortgår i snabb takt. Den orsakar även mångahanda skatterättsliga problem. Håller vi oss till aktiebolagssektorn, torde de centrala problemen vara av två slag: *dels* finns det bolag, som klart söker efter möjligheter att på mer eller mindre illojal väg skaffa sig skatteförmåner, särskilt genom etablering i sk. tax havens. Och *dels* är det fråga om genuin tolkningsmässig oklarhet om, var och hur beskattningen skall ske, ifall ett aktiebolag är registrerat i lågskattestaten A men dess verksamhet kanske inte har anknytning till denna lågskattestat och dess aktieägare är bosatta i högskattestaten B denna festskriftartikel till Aage Michelsen, som jag länge har haft ett angenämt nordiskt samarbete med, skall jag betrakta dessa frågor till den del de kommit upp i Finland under de senaste 10-20 åren. Före det fanns det framför allt genom valutareglerna så stora begränsningar i företagets möjligheter att etablera sig utomlands, att skatteproblemen inte var alls lika stora.

Att dra upp lagregler för den internationella inkomstbeskattningen är inte lätt. Idag förnekar knappast någon, att det är helt legitimt och motiverat att en stat försöker skydda sitt inkomstskatteunderlag för sådan skatteflykt och – emigration, som inte är total och inte grundar sig klart på andra än skatteskal. Utvecklingen i Finland visar, att denna fråga inte kan skötas enbart med kringgåendes-tadganden, i vart fall inte om man vill rikta beskattningen även mot sådana i utlandet placerade bolag, vilka har ett sakligt ändamål och i lågskattestaten bedriver genuin verksamhet och alltså inte har tillkommit uteslutande som ett led i skatteflykt.

Vad beträffar skatterättsligt domicil för aktiebolag håller vissa stater, däribland Finland, enbart fast vid registreringen, medan andra stater, bland dem Danmark, anser domicil kunna uppstå även där bolagets ledning verkar.¹ Användningen av två kriterier torde lätt kunna leda till dubbelbeskattning, om både registreringsstaten och den stat där ledningen finns anser bolaget vara allmänt skattskyldigt. OECD:s modellavtal (art. 4.3) ger härvid intressant nog företräde åt den stat, där bolaget har sin verkliga ledning, men flera stater har reserverat sig mot denna ståndpunkt. Enligt modellavtalets kommentar p. 4.23 har man sett behovet av kriteriet "verklig ledning" närmast i samband med sjöfart och luftfart (se även art. 8). Detta ter sig dock som alltför begränsat.

Om verklig ledning, varmed torde avses ledning av den löpande verksamheten och inte bara ledning på grundval av ägande, är det avgörande kriteriet, innebär det att verksamheten i lågskattestaten måste visas ha letts från ett där befintligt genuint fast driftställe för att ens en inkomstandel skall kunna tillräknas nämnda stat. Om däremot registreringsstaten (=lågskattelandet) är det avgörande kriteriet måste ett fast driftställe visas föreligga i aktieägarnas hemstat, för att denna skall kunna beskatta, ifall bassamfundslagstiftning inte finns i den staten. Skillnaden mellan de två alternativen blir alltså mycket stor. Finska nya rättsfall visar, att tröskeln för att konstruera ett sådant fast driftställe i Finland är ganska låg. Men därmed är frågan om hur den konkreta beskattningen skall ske inte löst. Det gäller att fördela beskattningsrätten mellan registreringsstaten och det fasta driftstället i aktieägarnas hemstat. Anknytningen kan i båda fallen vara svag.

Det sagda visar, att det är svårt att lösa inkomstbeskattningsproblematiken med domicilreglerna och begreppet fast driftställe. Många skäl talar därför för att tillgripa bassamfundslagstiftning. När USA i början av 1960-talet införde sin Subpart F-lagstiftning, som var riktad mot amerikanska företag, vilka etablerade dotterbolag i utpräglade lågskatteländer, väckte detta stor förundran och en mängd negativa reaktioner både i USA och annorstädes.² Det har emellertid gått därhän, trots dessa första negativa reaktioner, att nästan alla mer betydande högskattestater har skapat och i sitt skattesystem infört en egen variant av

1. I den finska propositionen 154/1994, som ledde till stiftande av den finska Bassamfundslagen, uttalas: "I allmänhet har man ansett att ett samfund som skall registreras är inhemskt om det är registrerat här eller i övrigt är bildat enligt finsk lag. Övriga samfund anses som utländska och sålunda begränsat skattskyldiga". – För dansk rätts del har jag läst Aage Michelsens *International skatteret* (1996) s. 151 ff och hans artikel i *SR-Skat* 2/99 s.181, vari påpekas att det avgörande skall vara om ett utlandsregistrerat bolag har sin dagliga ledning i Danmark.
2. Se *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. XLIX b, Hamburg 1964, och Volume XLIX c s.23 ff. I den senare skriften ingår även kongressens resolution i denna fråga.

Finländska inkomstskatteåtgärder mot bolag i lågskattestater

basbolagslagstiftning. Jag konstaterar här bara, att så är fallet även med de fyra nordiska länderna Danmark (1995), Finland (1994), Norge (1992) och Sverige (1990).³ Även om dessa länder vad bolagsbeskattningen beträffar har nått rimliga skatteprocenter (28-32%), vore det dock fortfarande klart förmånligt att etablera bolag i stater med nollskatt eller mycket låg skatteprocent för aktiebolag, ifall dessa bolag godtogs till alla delar. Det är dessa fall som man med CFC-lagstiftning vill komma åt.

Om lagstiftning mot basbolag (CFC-lagstiftning) har införts, torde sådan lagstiftning i princip täcka alla de fall, i vilka lagstiftaren har velat belägga inkomst, som har förtjänats av basbolaget, med inkomstskatt i det land där bolagets ägare är domicilierade. I dessa fall kommer det framför allt an på skattekontrollen, hur effektiv denna lagstiftning blir. Självfallet kan tolkningsfrågor alltid uppkomma, men dem tar jag inte sikte på här, utan min blick riktar sig närmast mot förhållandet mellan olika slags internationella skatteregler. Till den del basbolagslagstiftning riktar sig mot bolag i icke-avtalsstater med nollskatt eller mycket låg skattenivå, uppstår inga egentliga dubbelbeskattningsproblem. Av konkurrens- och rimlighetskäl bör högskattestaten dock inte utsträcka sin beskattningsmakt till inkomst av sådan verksamhet, som det är naturligt att bedriva i lågskattestaten, t ex gruvdrift eller industri som nyttjar lågskattestatens råvaror.⁴

När det gäller användning av bassamfundslagstiftning gentemot bolag i skatteavtalsstater är frågeställningen mycket mer kontroversiell, ifall inte avtalet uttryckligen tar ställning till saken.⁵ I dubbelbeskattningsavtal som gjorts med länder, vilka redan då haft en generellt sett låg bolagsskatt eller särskilda skattelättnader för vissa slag av verksamhet, vore det mest korrekt att man i avtalet hade tagit ställning till saken. Staterna kan ju sägas i ett dubbelbeskattningsavtal fördela skatteköllorna. Ett senare ensidigt införande av bassamfundslagstiftning rubbar i viss mån den balans som man genom avtalet velat åstadkomma. Man kan visserligen fråga sig, i vilken mån den andra avtalsstaten

3. Se rörande Sverige speciellt Mattias Dahlbergs nya doktorsavhandling *Svensk skatteavtalspolitik och utländska dotterbolag* (2000), för Norge Zimmer, *Internasjonal inntektskatterett* (1992) s. 37 ff och för Danmark Hulgaard – Michelsen – Nørgaard – Engsig, *Laerebog om Indkomstskat* (1997) s.869 ff och Dam – Hemmingsen – Taksoe-Jensen, *Skatteret.Speciel del* (2000) s. 503 ff. För Finlands del hänvisas till L om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/94) med ändring 1091/98. På svenska torde inga artiklar om den finnas.
4. Se även OECD:s modellavtalskommentar art. 1 p. 25-26.
5. Dahlberg (a.a. s. 2298 ff och 383 ff) visar att Sverige i ett antal skatteavtal fått intagen en sk. utslutningsartikel, enligt vilken avtalsenligt skydd inte ges bolagstyper vilka har särskilda skattelättnader.

Edward Andersson

borde reagera mot större förändringar i sin avtalspartners skattelagstiftning. Gäller det särskilda skattelättnader, som den ena avtalsstaten infört efter det att skatteavtalet slutits, är betänkligheterna mot att använda den andra statens bassamfundslagstiftning mindre, ty avtalet har baserats på de centrala punkterna i båda staternas skattesystem vid tiden för avtalsslutet. Dessa frågor skall jag återkomma till nedan.

2. Åtgärder i Finland före tillkomsten av CFC-lagstiftning

Innan basbolagslagstiftning stiftats i Finland, uppkom i vissa rättsfall frågan, om Finland kunde beskatta ett i ett lågskatteländ registrerat bolag på grundval av allmänna regler i skattelagstiftningen. Sådana allmänna regler kunde tänkas vara den allmänna kringgåendenormen, nytolkning av kriterierna för juridiska personers domicil eller användning av begreppet fast driftställe på ett tidigare oprövat sätt.

Det finns i finsk skattelag ett allmänt stadgande riktat mot kringgående av skattelag. Stadgandet är inte en död bokstav, utan det tillämpas tämligen frekvent och för vissa slag av åtgärder från de skattskyldigas sida har fast praxis utbildats, vilket även innebär en viss förutsebarhet.⁶ Denna är sämre när det uppkommer fråga om att tillämpa stadgandet på ett helt nytt slag av åtgärder. Kringgåendestadgandet var det första hjälpmedlet skattemyndigheterna tog till för att ingripa mot ett basbolag, som en finsk multinationell koncern hade grundat i Zug i Schweiz för att besitta koncernens immateriella tillgångar och samla in royalties och licensavgifter för dem. Det rådde dock i rättsfallet intet tvivel om, att basbolaget fungerade just så som ett basbolag skall fungera, och HFD (1981 II 529) ansåg, att kringgåendestadgandet inte kunde tillämpas. HFD sade, att det schweiziska bolaget var ett lagligen bildat självständigt bolag, som oberoende av orsakerna till dess grundande skulle betraktas som ett utländskt bolag, vars verksamhet inte kunde med stöd av BeskL 56 § eller på någon annan grund anses ingå i moderbolagets rörelse. Royaltyavtalen mellan moderbolaget och basbolaget kunde anses på sådant sätt motsvara sakens egentliga natur och syftemål, att inte heller dessa avtal kunde helt förbises i moderbolagets beskattning. HFD, som dock återförvisade målet till första instans, konstaterade härvid, att det var skattemyndighetens sak att pröva, om prissättningen av transaktionerna mellan moderbolaget och basbolaget var korrekt eller om

6. Se om det finska kringgåendestadgandet (BeskL 56 §, från 1996 BeskFörL 28 §) t ex Andersson, Kommentarer till beskattningsslagen (1988) s. 76-81 och Tikka, i Kringgående av skattelag, NSFS nr. 3 (1976) s. 31 ff.

Finländska inkomstskatteåtgärder mot bolag i lågskattestater

tillägg till det finska moderbolagets inkomst kunde ske på grund av oriktig transfer pricing.

Sedan detta första försök att helt underkänna utländska basbolag år 1981 med stöd av det allmänna kringgåendestadgandet misslyckats, vidtogs under många år inga lagstiftningsåtgärder i dessa frågor och inte heller på skatteinspektionsfronten var aktiviteten stor. Mycket talar för att problemet inte heller var stort ännu under förra hälften av 1980-talet, eftersom valutamarknaden var reglerad och tillstånd av Finlands bank krävdes för alla placeringar i utländska aktier. Det kan ha förekommit smärre bolag, som grundats utan tillstånd i lågskatteländer, men de kom kanske inte till skattemyndigheternas kännedom.⁷

Basbolags- eller CFC-lagstiftning tillkom i Finland från början av 1995. Men som en naturlig följd av att begränsningarna i kapitalflödet över gränserna hade slopats redan i slutet av 1980-talet, hade av finländare ägda basbolag i lågskatteländer omedelbart därefter börjat tillkomma. Då uppstod inom skatteförvaltningen frågan, hur man eventuellt kunde reagera mot dessa basbolag eller deras finländska delägare vid beskattningarna för åren före 1995.

I finsk skatterätt finns inga bestämmelser om domicil för juridiska personer. Till följd av detta har det alltid ansetts, att registreringsstaten bestämmer domicilen. Det finns inga stadganden och inte heller någon rättspraxis som skulle ge stöd för att bestämma ett bolags domicil på grundval av var bolagets ledning verkar och ledningsfunktionerna utövas. Till denna del avviker finsk skattelag alltså t ex från dansk lag. Skattemyndigheterna har inte heller under 1990-talet försökt återropa denna tankegång.

Den argumentering som skattemyndigheterna i stället tillgrep mot finskägda bolag i lågskatteländer var att använda begreppet fast driftställe. Detta begrepp ingick i finsk intern skattelagstiftning med en utförlig definition och begreppet hade stor betydelse vid fördelningen mellan kommunerna av skatterna på rörelseinkomst. Från 1993 övergick Finland dock till att beskatta juridiska personer enligt en enhetlig skattesats (25%, numera 29 %). Landets c. 450 kommuner får som helhet en viss andel (c.40 %) av de totala bolagsskatteintäk-

7. Högsta förvaltningsdomstolen har i tre opublicerade avgöranden 24.2.1998 L 270-272 tagit ställning till ett inhemskt bolags transaktioner med bolag och fysiska personer i en skatteoas. Fallen har på finska refererats av Linnakangas i tidskriften Verotus 1/1999.

Transaktionerna hade skett i slutet av 1980-talet, då egentliga lagregler rörande sådana fall inte ännu fanns. HFD påförde den skattskyldige full bevisbörda rörande dessa transaktioner och då bevisning inte framställdes, gick avgörandet den skattskyldige emot. Sedermera har i den nya Beskattningsförfarandelagen genom en lagändring 1998 tagits in ett stadgande (26.4 §) som anger att det i första hand är den skattskyldiges sak att frambära utredning om rättshandlingar gjorda med utlänningar, ifall nödig utredning inte kan fås t ex med användning av ett skatteavtal.

Edward Andersson

terna och denna klumpsumma fördelas numera mellan kommunerna enligt en fördelningsnyckel, som inte tar hänsyn till fast driftställe. Begreppet fast driftställe ingår naturligtvis också i alla Finlands dubbelbeskattningsavtal och har på grundval av dem tillämpats i rättspraxis. Däremot fanns det inte tidigare några rättsfall, i vilka ett i något lågskatteland domicilierat bolag med finska delägare skulle ha ansetts ha fast driftställe i Finland med stöd av vår interna lagstiftning.

3. Bolag med domicil i skatteoas men fast driftställe i Finland

Om ledningen för ett bolag, som är registrerat i en skatteoas, finns i Finland, kan detta dock lätt ge anledning till påståendet, att bolaget har fast driftställe i Finland. Ledningen arbetar ju oftast med utgångspunkt i något kontor, ofta kanske moderbolagets kontor.⁸ Om beslut rörande basbolagets löpande verksamhet fattas av den i Finland verkande ledningen i detta kontor, är det ingen orimlig tanke att anse bolaget ha fast driftställe där, särskilt om dess aktivitet i lågskattelandet är anspråkslös. Visserligen är det en helt global företeelse, att moderbolagets ledande anställda bildar styrelse i utländska dotterbolag och medverkar till dotterbolagets strategiska beslut. Enbart detta kan inte medföra och har veterligen inte medfört, att dotterbolaget ansetts ha fast driftställe på moderbolagets huvudort. Men om den dagliga ledningen av dotterbolaget finns och de dagliga åtgärderna för dess verksamhet vidtas vid moderbolagets kontor och av dess anställda, ligger det nära till hands att anse fast driftställe föreligga.

Det första rätt renodlade fallet avgjordes av högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i maj 1999 i en sk förstärkt division (HFD 1999 L 1031, omr. 6-2). En inhemsk rederikoncern hade grundat ett på Cayman Islands registrerat bolag X Ltd med ändamålet att chartra ut fartyg. Bolaget ägde tre i Bahamas fartygsregister införda fartyg, som uthyrdes med bareboat-kontrakt till det finska moderbolaget, som hyrde dem vidare till sina finska dotterbolag, vilka bedrev trafiken. På Cayman Islands hade bolaget en jurist som representant och sekreterare, men styrelsemedlemmarna var i övrigt finländare och besluten hade fattats i Helsingfors inom ramen för moderbolagets organisation och i dess utrymmen. HFD ansåg, att på styrelsen i Finland ankommit inte bara att företräda moderbolaget i X Ltd och organisera verksamheten, utan även att leda den operativa verksamheten och sköta den löpande förvaltningen. Majoriteten ansåg därför, att X Ltd hade ett i BeskL 60 § avsett fast driftställe i Finland och att bolaget skulle enligt 1988 års inkomst- och förmögenhetsskattelag 9,2 och 10 § beskattas här för den inkomst som föll på det fasta driftstället. Hur stor denna inkomst var tog HFD inte ställning till. – Beträffande den operativa ledningen är det att märka, att den inte

8. Se även Skaar, *Permanent Establishment* (1991) s. 113 f.

Finländska inkomstskatteåtgärder mod bolag i lågskattestater

kan ha krävt nämnvärda åtgärder, då alla tre fartyg var utchartrade som bareboats till moderbolaget, vars inhemska dotterbolag skötte hela trafiken.

Det torde vara rätt allmänt bekant, att de bolag som är registrerade på Cayman Islands, inte bedriver eller ens kan bedriva nämnvärd verksamhet där, eftersom nödig infrastruktur saknas. I detta rättsfall var det fråga om internationell lasttrafik. Cayman-bolaget hade närmast att uppbära charterhyran för fartygen av moderbolaget och att sköta om bokföring och andra formella uppgifter, vilka i detta fall var synnerligen enkla. Något eget kontor i Finland hade bolaget inte, inte heller anställda, men de små uppgifter det hade sköttes på moderbolagets kontor. HFD ansåg alltså, att fast driftställe förelåg, medan de två dissenterande ledamöterna ansåg att så inte var fallet.

Detta rättsfall gällde skatteåren 1989 och 1991, då BassamfundsL inte ännu fanns. I denna lag stadgas, enligt ett uttryckligt omröstningsbeslut i riksdagen, att rederiverksamhet är undantagen från lagens tillämpning. Om rättsfallet hade gällt skatteåret 1995, hade situationen beträffande beskattning i Finland alltså inte varit densamma. Visserligen torde beskattning på basis av fast driftställe med stöd av den egentliga inkomstskattelagen gå framom skattefrihet enligt BassamfundsL, men utan att helt omintetgöra riksdagsmajoritetens vilja kan rättspraxis knappast i alla situationer förklara, att utflaggade rederier ändå har fast driftställe i Finland och alltså skall beskattas här. Det är dock att märka, att BassamfundsL även ifråga om rederier innehåller formuleringen, att utanför lagens tillämpning faller bara (industriell produktion, därmed jämförbar annan produktionsverksamhet eller) rederiverksamhet, *som samfundet bedrivit i hemviststaten*. Detta villkor är i själva verket absurt för rederiverksamhet, ty utrikessjöfart kan ju aldrig bedrivas enbart eller ens huvudsakligen i en enda stat, inte ens fastän denna vore en stor högskattestat, och än mindre i små skatteoaser av typen Cayman Islands, Bahamas eller Cypern.

Om man ur fiskal synvinkel jämför effektiviteten av bassamfundslagstiftning med beskattning av bassamfund på grundval att dessa med en extensiv lagtolkning anses ha fast driftställe i aktieägarnas hemstat, kommer man lätt till slutsatsen, att bassamfundslagstiftning är ett bättre alternativ. Den riktar sig mot personer som är bosatta i det egna landet och mot vilka skatteanspråket därför kan effektivt riktas, i sista hand genom utskönningsåtgärder. Däremot är det i regel svårt att rikta utskönnings- och andra tvångsåtgärder mot ett bolag, som är domicilierat i ett lågskatteland, eftersom dessa stater i allmänhet inte har antagit några internationella konventioner. Om skatterna i ett dylikt fall inte betalas godvilligt, finns det alltså små möjligheter att få ut dem. Man kunde visserligen tänka sig att stadga ansvar för moderbolaget för det i ett lågskatteland registrerade dotterbolagets skatter. Men detta vore en farlig väg att slå in på. Dylika synpunkter måste därför påverka de skattepolitiska lösningarna till förmån för

Edward Andersson

lagstiftning av basbolagstyp, där man alltså riktar skatteanspråket mot basbolagets aktieägare, som är bosatta i och därmed även underkastade hemstatens tvångsåtgärder.

Baseras beskattning på, att det i aktieägarnas hemstat finns ett ovan avsett fast driftställe, uppstår också den svåra frågan, vilken inkomstandel som skall tillräknas driftstället. Den frågan sysselsätter i början av år 2000 flera skattemyndigheter i Finland, sedan HFD i de rättsfall, i vilka man ansett fast driftställe föreligga, har återförvisat ärendet till första instans för att verkställa beskattning av det fasta driftstället, utan att HFD givit några riktlinjer för hur detta skall ske. I den till 1993 gällande interna kommunalbeskattningen av rörelseinkomst fanns det fasta riktlinjer för hur ett bolags kommunalbeskattade rörelseinkomst skulle fördelas mellan kommunerna, men dessa riktlinjer är knappast som sådana tillämpliga vid bestämning av ett basbolags i Finland konstruerade fasta driftställes inkomst. Skattemyndigheterna har i allmänhet företrätt uppfattningen, att *all* inkomst skall beskattas i Finland. Detta skulle dock innebära, att det i Finland icke domicilierade basbolaget skulle beskattas såsom en allmänt skattskyldig, utan att dock få åtnjuta vissa förmåner som dessa har ; en sådan lösning kan knappast vara rimlig och riktig. Jag försöker inte ta närmare ställning till denna fråga här, men det blir intressant att se vilken linje rättspraxis kommer att inta t ex gentemot rederier, vilkas fartyg inte ens i befraktarens trafik har besökt Finland utan har enbart bedrivit lasttrafik "på de stora haven".

Förhoppningsvis har denna frågeställning relevans bara för åren till och med 1994, medan BassamfundsL från sitt ikraftträdande 1995 utvisar den enda väg, med vilken finska skattemyndigheter försöker beskatta bolag i lågskatteländer. Det torde inte vara svårt att föreställa sig den förvirring som kan uppstå, ifall man dels försöker beskatta själva det i lågskattelandet registrerade bolaget på grundval av ett (fiktivt) fast driftställe i Finland och dels beskattar dess här bosatta aktieägare enligt de tämligen klara stadgandena i BassamfundsL. Enligt min mening har lagstiftaren genom att skapa BassamfundsL gjort sitt val av beskattningsmetod och (passivt) skattesubjekt. BassamfundsL utgör *lex specialis* och någon alternativ beskattningsmetod skall inte tillgripas, om den lagen är tillämplig. I annat fall blir det lätt dubbelbeskattningssituationer.

Denna frågeställning är av speciellt intresse betr. de verksamheter, som i BassamfundsL undantas från skattskyldighet. Särskilt gäller detta, såsom ovan redan framhölls, rederiverksamhet. Men inte heller för ett i ett lågskatteland

verkande industriföretag är frågeställningen betydelselös.⁹ Riksdagens vilja att undanta vissa verksamhetsformer från bassamfundsbeskattning skulle lätt omintetgöras, om de inhemska skattemyndigheterna i stället kunde beskatta dessa verksamheter på grundval av ett fingerat fast driftställe. Men kanske är det så, att riksdagsmajoriteten inte åstadkom riktigt det, som den trodde sig åstadkomma, till följd av det ovan nämnda kravet i BassamfundsL 2,2 §, att de undantagna verksamheterna (även rederiverksamhet) skall vara bedrivna i hemviststaten för att kunna undantas. För industriell verksamhet är detta krav betydligt förståeligare än för rederiverksamhet. En så litet bokstavlig tolkning som möjligt av kriteriet "i hemviststaten" särskilt vid rederiverksamhet vore ägnad att ge lagen något av den innebörd som riksdagsmajoriteten önskade.

4. Den finska bassamfundslagen

Till sina huvuddrag överensstämmer den finska bassamfundslagstiftningen från 1994 med motsvarande lagstiftning i andra länder. Men det är skäl att se litet närmare på den. Så länge det är fråga om bassamfundslagstiftning riktad mot bolag domicilierade i stater, med vilka Finland inte har dubbelbeskattningsavtal, kan den finska lagstiftaren självfallet suveränt bestämma, mot vilka verksamheter lagen skall riktas. Ursprungligen har bassamfundslagstiftning närmast varit riktad mot passiva former av inkomstförvärv, såsom holdingbolag för mottagande av ränte-, dividend-, royalty- och liknande inkomster som det ansågs viktigt att på detta sätt bringa till beskattning i aktieägarnas hemstat. Ett bolag för lokalisering av detta slags inkomster är det ju lätt att grunda varsomhelst. Men Finlands lag går mycket längre än så : i dess ursprungliga lydelse undantogs bara bolag, "vars inkomst influtit av industriell produktionsverksamhet eller rederiverksamhet som samfundet bedrivit i hemviststaten eller från prestationer betalda av ett sådant samfund inom en och samma koncern ... vilket har hemvist i denna stat och där bedriver industriell produktionsverksamhet".

9. I det finska rättsfallet HFD 1997:9 hade ett finskt aktiebolag flera dotterbolag i Chile, som Finland inte hade skatteavtal med. Dividend, som ett av dessa dotterbolag hade erhållit av ett annat dotterbolag i Chile, skulle enligt BassamfundsL hänföras till det finska moderbolagets inkomst vid beräkning av den inkomst som ligger till grund vid jämförelsen av inkomstbeskattningen i Chile och Finland. Dividenden var skattepliktig även för det finska moderbolaget - En ledamot av fem i domstolen förklarade - enligt min mening helt riktigt - att Bassamfundslagen enligt propositionen skulle leda till beskattning enligt reglerna för beskattning i Finland. Därför var det enligt hans mening inte rätt att stanna för en flerdubbel beskattning av dividenden. - Detta enligt min mening rätt absurda avgörande ledde till lagändring enligt propositionen 149/1998.

Edward Andersson

Genom lagändring 1998 tillades till de undantagna verksamheterna (med industriell produktionsverksamhet) "jämförbar annan produktionsverksamhet" och sådan "försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som bedrivits där (=i hemviststaten) och som omedelbart tjänar ett samfund som bedriver industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar produktionsverksamhet eller rederiverksamhet som huvudsakligen riktar sig till samfundets hemviststats område". Denna fortfarande mycket snäva begränsning torde innebära, om t ex ett finskt industriföretag, som säljer maskiner, grundar ett bolag för service av dessa maskiner i Singapore, att det befrias från beskattning enligt Bassamfundsl bara om detta bolag huvudsakligen serverar maskiner i Singapore, men inte om det även serverar maskiner som finns annorstädes i Sydostasien. Detta ter sig som en alltför snäv begränsning, vilken innebär att utvidgningen av undantaget inte får någon betydelse.

Förhållandet mellan bassamfundslagstiftning och statens egna existerande dubbelbeskattningsavtal är en svår fråga. Skall sådan lagstiftning anses stå i strid med skatteavtalet? Ett sådant fall har kommit upp i finsk rättspraxis. Ett finskt multinationellt bolag hade sedan 1987 i Belgien en sk coordination center, vars ändamål var att sköta finansiering och vissa andra funktioner för koncernens mellaneuropeiska dotterbolag. Det belgiska bolaget var av betydande storlek, med mer än 10 anställda, en stor kontorslägenhet och en balansräkning om mer än 200 milj. euro. Även om bolaget tack vare de belgiska skattelättnaderna för dylika centers hade en låg skattebelastning, var skatternas storlek knappast den centrala orsaken till att bolaget grundats, utan koncernen behövde koordinering av verksamheten i Mellaneuropa. Det var ostridigt fråga om en reell och aktiv verksamhet i Belgien, utan fast driftställe i Finland.

Det finska moderbolaget begärde efter 1998 års ändringar av Bassamfundsl¹⁰ förhandsavgörande rörande sin skyldighet att trots dubbelbeskattningsavtalet (av 1978) erlagga skatt till Finland enligt Bassamfundsl för det belgiska bolagets inkomst. Belgiens finansministerium hade i ärendet uttalat, att en sådan beskattning enligt dess mening stod i strid med dubbelbeskattningsavtalet. Centralskattenämnden, som är förhandsbeskedsmyndighet, uttalade dock i enlighet med regeringens ståndpunkt i propositionen till Bassamfundsl bl a: "I kommentaren till OECD:s modellskatteavtal konstateras i samband med artikel 1 (stycke 23) att en betydande majoritet av medlemsstaterna emellertid är av den åsikten att en ... motstridighet inte råder. Som motivering nämns framför allt det att beskattningen av bassamfund kan anses höra till den del av en stats interna lagstiftning där de faktorer som leder till skattskyldighet definieras och

10. Före 1998 hade Belgien funnits på en sk vit lista, som innebar att Bassamfundsl inte tillämpades på belgiska bolag.

Finländska inkomstskatteåtgärder mod bolag i lågskattestater

som inte regleras genom skatteavtal. Mot bakgrund av detta finns det inte några principiella hinder för att lagstiftningen också skall gälla samfund med hemvist i sådana stater med vilka Finland har ... skatteavtal". Man sade vidare, att moderbolaget i Finland beskattas enligt finsk lag, vilket inte strider mot dubbelbeskattningsavtalet,¹¹ och att beskattningen i Finland inte gäller det belgiska bolaget samt att Finlands skatteavtal inte innehåller någon absolut förpliktelse att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning. Inte heller ansåg nämnden Rom-traktaten ha någon betydelse för saken. – Beslutet gavs 23.8.1999 (nr 109) efter omröstning (6-3), varvid minoriteten ansåg, att Bassamfundsl inte kunde tillämpas på grund av dubbelbeskattningsavtalet och Rom-traktaten. De ansåg att skatteavtalet skulle betraktas som *lex specialis* i förhållande till inhemsk lag. Avgörandet kan överklagats till HFD, vars beslut inte förelåg ännu i september 2000.

Frågan om förhållandet mellan ett dubbelbeskattningsavtal och senare tillkommen CFC-lagstiftning är inte enbart ett finskt skatteproblem. Redan i en OECD-rapport från 1987 diskuterades denna fråga och i OECD-modellavtalets kommentar till art. 1 framhålls, att de flesta medlemsstater (möjligen rentav alla med undantag av Schweiz) är av den uppfattningen att en konflikt inte råder.¹² Detta åberopas i förarbetena till den finska Bassamfundslagen, som mycket klart i själva lagtexten utgår från att lagen skall tillämpas även på bolag i avtalsstater, både utanför och inom EU. Av propositionen framgår dock, att den finska regeringen inte var helt säker på sin ståndpunkt.

Andra stater har närmat sig samma problem på ett säkrare sätt, nämligen genom att både i nya skatteavtal och genom omförhandling av existerande skatteavtal få in en klausul, som uttryckligen berättigar högskattestaten att tillämpa sin CFC-lagstiftning.¹³

Frågan om förhållandet mellan CFC-lagstiftning och skatteavtal har varit uppe i skattedomstolar även i andra länder. För Frankrikes del finns åtminstone tre fall från första instans, av vilka i två domar förklarats att CFC-lagstiftningen inte kunde användas gentemot schweiziska bolag, medan ett fall avgjordes

11. Detta argument skulle jag gärna beteckna som juristeri.

12. Se *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies* (OECD 1987) och OECD:s modellavtalskommentar art. 1 p. 23. – I IFA-publikationen *How Domestic Anti-avoidance Rules Affect Double Taxation Conventions* (Vol. 19 c), som bygger på diskussionen vid ett seminarium på Torontokongressen 1994 diskuteras dessa frågor mycket ingående.

13. Sådana klausuler har t ex Sverige, Frankrike och Tyskland i vissa av sina skatteavtal.

Edward Andersson

tvärtom.¹⁴ Avgöranden från högre instans torde inte finnas ännu. För Englands del känner jag ett fall, i vilket CFC-lagstiftning ansågs kunna tillämpas trots skatteavtal. Vad särskilt de franska domstolsavgörandena beträffar, kan de ha influerats av att Frankrike har exempt-avtal, i vilka ju domicilstaten klart avstått från att beskatta. För creditavtals del är situationen inte nödvändigtvis densamma. Men visst finns det i modellavtalet och i de konkreta skatteavtalen många normer som talar för att tillämpning av bassamfundslagstiftning strider mot avtalet. Jag hänvisar till art. 10.5 om förbud för domicilstaten att beskatta outdelad vinst hos dotterbolaget, art. 5.7 som anger att ett dotterbolag inte utgör fast driftställe för moderbolaget och art. 7.1 som anger att ett utländskt bolag får beskattas för rörelseinkomst bara om det har fast driftställe i det andra landet.

5. Specialproblem inom EU-området

När det är fråga om skatteavtal inom EU-området, kommer även EU:s grundfördrag och de i dem ingående allmänna principerna, särskilt etableringsfriheten och diskriminationsförbudet in i bilden. EG-domstolen har ännu inte behandlat något fall av denna art, men det är fullt möjligt att frågan någon gång kommer upp. EG-domstolens beslut i skattemål är som bekant inte lätta att förutsäga. Utrymmet för denna artikel räcker inte för en närmare analys av vår frågeställning ur EU-rättslig synvinkel. Men några synpunkter vill jag ändå anföra.

Man kan närma sig frågan på två helt motsatta sätt. Å ena sidan kan man stöda sig starkt på EU:s fyra friheter och särskilt på etableringsfriheten som är en följd av kapitalets fria rörlighet. Ur denna synvinkel är alla skatte- och andra åtgärder från en medlemsstats sida, vilka påverkar ett i en annan medlemsstat verksamt företags handlande, minst sagt tvivelaktiga. Detta gäller alldeles speciellt, om åtgärderna riktar sig mot sådana skattestödsåtgärder i det andra landet, vilka tidigare godkänts av EG-kommissionen, såsom är fallet med t ex de belgiska reglerna för coordination centers och de irländska skattelättnaderna

14. Se om de franska rättsfallen från 1995-96 Douvier - Bouzora i *European Taxation* 1997 s. 103-107. Det tredje fallet är från 1999. Alla fallen gällde Schweiz, som ju inte berörs av EG-reglerna. – Det torde finnas även ett engelskt avgörande, vari det inte ansågs finnas hinder för tillämpning av CFC-lagstiftning i strid med ett skatteavtal.

Finländska inkomstskatteåtgärder mod bolag i lågskattestater

för det sk Dublin docks-området.¹⁵ Betyder detta att en medlemsstat, som genom sin CFC-lagstiftning oimintetgör verkan av dessa skattelättnader och -stöd, därigenom förfar i strid med EU:s regelverk?

Å andra sidan kan man resonera ungefär så, om vi tar förhållandet mellan Finland och Belgien beträffande skattelättnaderna för belgiska coordination centers som exempel, att Belgien inte kan beskyllas för vare sig förhindrande av etablering eller diskriminering av utländska företag ; den belgiska lagstiftningen är ju tvärtom ägnad att gynna utländska företags etablering. Mot egna företag får man diskriminera utan hinder av EU:s regelverk. Om Finland åter med sin bassamfundslag, i syfte att trygga sitt skatteunderlag, inte syftar till annat än att beskatta resultatet av etablering i Belgien lika som resultatet av ett inhemskt bolags inhemska verksamhet, kan man knappast tala om diskriminatoriskt försvårande av etablering utomlands. Om skatten på grund av bassamfundslagen däremot vore strängare än skatten på inkomst förtjänad i Finland, ligger det dock nära till hands att hävda att etablering i en annan EU-stat hindrats.¹⁶ Det nya rättsfallet ICI (EG-domstolen 1998) kan ge någon belysning åt vår frågeställning ; i det fallet torde grunden för EG-domstolens slutsats att underkänna de engelska skattemyndigheternas på den engelska lagtexten byggande linje uttryckligen ha varit att utländska dotterbolag blev sämre behandlade än inhemska bolag.¹⁷

Om vi återgår till det finska rättsfallet, som nu behandlas av högsta förvaltningsdomstolen, tror jag personligen inte att HFD kommer att ändra det givna förhandsbeskedet. Denna slutsats kan man grunda redan på kommentaren till OECD-modellavtalet och på det faktum, att finska regeringens proposition så klart tog positiv ställning i saken. Intressant vore om HFD skulle hänskjuta målet till EG-domstolen för förhandsbesked. Situationen är i vart fall ledsam, inte minst för företagen. Men medskyldig är naturligtvis den stat som infört

15. I ett i början av år 2000 givet avgörande (fallet har nr I R 117/97) har tyska Bundesfinanzhof ansett, att man inte med stöd i det tyska kringgåendestädgandet i AO 42 § kunde vägra godkänna ett av tyskar i Irland grundat bolag för passiv kapitalförvaltning. Fallet gällde skatteåren 1990-91. Domstolen sade, att det inte krävs några speciella grunder för att grunda och utnyttja ett kapitalbolag utomlands, särskilt i en annan EU-stat, utan att ett sådant bolag skulle godkännas i den tyska beskattningen, fastän det hade bara passiva inkomster och saknade egen personal och eget kontor. – Den tyska CFC-lagstiftningen torde ha skärpts senare.

16. Fastän den finska bassamfundslagen i princip utgår från, att beskattningen skall vara likadan som beskattningen av rent finska bolag, kan vissa restriktiva formuleringar i lagen i endel konkreta fall (t ex vid olika periodisering) leda till strängare beskattning. – Se även fallet i not 9.

17. Se om ICI-fallet artiklar av Corben, *The EC Tax Journal* 1/1998 och Daniels, *The EC Tax Journal* 1/1999.

Edward Andersson

sådana riktade skattelättnader som de som gäller belgiska coordination centers, vilka till sin karaktär är illojala. Medskyldig är också EG-kommissionen, vilken så sent som 1990 förklarat att skattelättnaderna för belgiska coordination centers inte strider mot Rom-konventionen. På sak verkar också, att art. 73 b i Maastricht-fördraget och art. 58 i Amsterdam-fördraget uttryckligen ger medlemsstaterna rätt att ha olika skatteregler för allmänt och för begränsat skattskyldiga. Dessa artiklar är visserligen svårtolkade, men de måste dock begränsa EG-domstolens möjligheter att ingripa mot vissa typer av olikheter i skattereglerna ; alla olikheter innebär alltså inte diskrimination.

Den här behandlade frågan kommer inte ännu på länge att ha ett säkert svar, men själva frågeställningen kommer att vara aktuell allt oftare. Skall den lösas av EG-domstolen eller förmår själva EU att fatta sådana beslut som eliminerar problemet? Inom EU har man som bekant i många års tid arbetat på en Code of Conduct, som skulle förhindra skatteåtgärder vilka kan betecknas som Harmful Tax Competition. Under den rubriken skulle hänföras bl a åtgärder för att med låga selektiva skattesatser dra till sig etableringar från andra medlemsstater. Enligt min mening vore slopande av dylika skatteregler det bästa sättet att lösa de problem som här har berörts. Eftersom alla EU-medlemsstaters (utom Irlands) ordinarie bolagsskatteprocent är på en sådan nivå, att användning av basbolagslagstiftning inte vore aktuell, skulle det åtminstone inom EU-området inte bli aktuellt att besvara frågan, om basbolagslagstiftning kan tillämpas trots att skatteavtal finns. Undantag gäller även här för Irland, som det skulle gälla att skapa specialarrangemang för.

Tyvärr har ju frågan om antagande av en dylik Code of Conduct inte avancerat och man har med förvåning kunnat notera, att den motarbetats även av mycket kunniga personer. Svårigheterna och riskerna har grovt överdrivits och man har inte varit beredd att avstå från några som helst förvärvade skatteförmåner. Många medlemsstater har tydligen sådana skattelättnader, som man inte är beredd att avstå ifrån. En av följderna av denna inställning är, att det i sista hand blir EG-domstolens sak att ta ställning till alla dessa kontroversiella frågor. Detta ger domstolen mer makt än önskvärt och är knappast något som domstolen själv önskar. Den senaste informationen , när detta skrives, är att kommissionären Monti, med ansvar för konkurrensfrågor, ämnar ifrågasätta dylika riktade skattelättnader med stöd av Amsterdam-fördragets regler om förbud mot statliga stöd (art. 87-89).¹⁸

18. Denna upplysning ingår i Tax News Service 13/2000 s. 123 f.

Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten

Af professor, dr.jur. Ruth Nielsen

Juridisk Institut, Handelshøjskolen i København

1. Indledning

I denne artikel vil jeg belyse forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten primært ved hjælp af EU-Domstolens praksis.

Folkeretlige traktater, navnlig dobbeltbeskatningsoverenskomster spiller en stor rolle i skatteretten.¹ Med den stigende tendens til EU-retlig regulering også på det skatteretlige område får spørgsmål vedrørende forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten øget betydning.

2.1. Generelt om forholdet mellem EU ret og folkeret

2.1. Fællesskabsretten som et autonomt retssystem

Traktater er som udgangspunkt en folkeretlig, autonom reguleringsform,² hvorved suveræne og sideordnede stater regulerer deres indbyrdes mellemværender.

EF-Traktaten og EU-Traktaten har dog en anden karakter. For så vidt angår Det Europæiske Fællesskab, dvs EU's søjle 1, foregår samarbejdet i EU i det væsentligste i fællesskabsretlig form. Fællesskabsretten har klart udviklet sig væk fra det folkeretlige udgangspunkt, og er blevet et autonomt retssystem eller et retssystem *sui generis*, der hverken er folkeretligt eller nationalt, men udgør

1. Se generelt Michelsen, Aage: *International skatteret*, Kbhvn 1996 s 35 ff og Winther-Sørensen, Niels: *Beskatning af international erhvervsindkomst*, Kbhvn 2000 s 37 ff.

2. Se generelt Gulmann, Claus, John Bernhard og Tyge Lehmann: *Folkeret*, Kbhvn 1989 og Spiermann, Ole: *Moderne folkeret*, Kbhvn 1999.

Ruth Nielsen

“un nouvel ordre juridique”.³ I COSTA/ENEL-sagen⁴ udtrykte EU-Domstolen det på den måde, at EF-Traktaten har indført en særlig retsorden, der er integreret i medlemsstaternes retssystemer, og som skal anvendes af deres retsinstanser.

I Les Verts⁵ dommen fra 1986, der handlede om EU-Domstolens kompetence til at påkende annullationssøgsmål vedrørende retsakter udstedt af Europa-Parlamentet, betegnede EU-Domstolen for første gang EF-Traktaten som Fællesskabets forfatning, dvs som dets grundlov, og denne karakteristik gentog den i en udtalelse fra 1991 om det første udkast til EØS aftale.⁶ Det er i forlængelse heraf i løbet af de sidste 10-15 år blevet sædvanligt i litteraturen at tale om »konstitutionaliseringen« af EU.⁷

2.2. Rangforholdet mellem EU ret og folkeret

Art 307 EF bestemmer, at de rettigheder og forpligtelser, der følger af folkeretlige traktater indgået før EF-Traktatens ikrafttræden 1.1.1958, eller før medlemskab af Fællesskabet, det vil for Danmarks vedkommende sige 1.1.1973, ikke berøres af EF-Traktaten. Udgangspunktet er således efter EF-Traktatens tekst, at ældre folkeret har forrang for EU-retten.

Dette udgangspunkt har EU-Domstolen fulgt i Stoeckel-sagen,⁸ Levy-sagen,⁹ Minne-sagen¹⁰ og en traktatbrudssag mod Frankrig¹¹ hvor den tog stilling til natarbejdsforbud for kvinder. Et sådant er uforeneligt med ligebehandlingsdirektivet,¹² men nogle EU-lande har fra gammel tid ratificeret ILO¹³ konventioner, der foreskriver natarbejdsforbud for kvinder. Efter art 307 EF accepterede EU-Domstolen, at disse folkeretlige pligter fra før EU-medlemskabet, der forpligter visse EU-lande i forhold til tredjelande, går forud for

3. Sag 26/62, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mod Administration fiscale néerlandaise, den danske udgave af Samlingen 1954-64 s 375. I den danske formulering siges, at EØF-Traktaten udgør mere end en aftale, som blot skaber forpligtelser for de kontraherende stater.

4. Sag 6/64, Flaminio Costa mod ENEL, den danske udgave af Samlingen 1954-64 s 531.

5. Sag 294/83, Miljøpartiet "Les Verts" mod Europa-parlamentet, Saml 1986 s 1339.

6. Udtalelse 1/91, Saml 1991 I-6079.

7. Se fx Lasok, D og J W Bridge: Law and Institutions of the European Union, London 1994 s 373. Se nærmere Nielsen, Ruth: EU Ret, Kbhvn 1999 kap III og IV.

8. Sag C-345/89, Straffesag mod Alfred Stoeckel, Saml I-4047.

9. Sag C-158/91 Ministère Public et Direction du Travail et de l'Emploi mod Jean-Claude Levy, Saml 1993 I-4287.

10. Sag C-13/93 Office National de L'Emploi mod Madeleine Minne, Saml 1994 I-371.

11. Sag C-197/96, Kommissionen mod Frankrig, Saml 1997 I-1489.

12. 76/207/EF.

13. International Labour Organisation, der er et FN-organ og har medlemmer fra hele verden.

Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten

fællesskabsretten, dog med pligt til at søge modstriden afviklet ved i den udstrækning det er muligt at opsig de folkeretlige forpligtelser.

EU-Domstolen har fortolket art 307 EF derhen, at princippet om folkerettens forrang for EU ret kun gælder til beskyttelse af tredjelandes rettigheder. I en traktatbrudssag mod Italien fra 1961¹⁴ fastslog EU-Domstolen således:

En medlemsstat, som i kraft af EØF-Traktatens ikrafttrædelse påtager sig nye forpligtelser, der strider mod de rettigheder, som er tillagt dem ved en tidligere overenskomst, afstår i overensstemmelse med folkerettens principper ipso facto fra at udøve disse rettigheder, i det omfang det er nødvendigt for at opfylde dens nye forpligtelser. EØFT art 234 [nu art 307 EF] indskrænker sig til at garantere tredjelandenes rettigheder i henhold til tidligere overenskomster.

Princippet om ældre folkerets forrang gælder således ikke vedrørende bilaterale (dobbel)beskatningsoverenskomster, EU-landene har indgået med hinanden, selv om disse måtte være af ældre dato.

EU-Domstolen antog på linie hermed i Matteucci-sagen,¹⁵ at det følger af EF-Traktatens art 10 EF [ex art 5], at enhver medlemsstat, der er part i en bilateral folkeretlig traktat med en anden medlemsstat, som står i vejen for opfyldelsen af en fællesskabsretlig regel,¹⁶ er forpligtet til at hjælpe sin folkeretlige modpart med at opfylde den fællesskabsretlige regel, selv om den folkeretlige traktat er indgået før EF's oprettelse og vedrører et emne, der falder uden for EF-traktatens anvendelsesområde. Den fastslog videre,¹⁷ at det er:

fast praksis ..., at EØF-Traktaten på de områder, den regulerer, har forrang for konventioner, der er indgået mellem medlemsstaterne før dens ikrafttræden.

Internt i EU har EU retten således efter EU-Domstolens praksis, uanset ordlyden af art 307 EF, forrang også for ældre folkeret.

2.3. Hvem har traktatkompetence i EU?

2.3.1. Generelt¹⁸

Ifølge art 281 EF har Det europæiske Fællesskab status som juridisk person. Enkelte bestemmelser i EF-Traktaten giver eksplicit Det europæiske Fællesskab traktatkompetence. Det gælder art 133 EF (om handelspolitik) og art 310 EF

14. Sag 10/61, Kommissionen mod Italien, Saml 1954-64 s 287

15. Sag 235/87, Matteucci mod Communauté Française de Belgique, Saml 1988 s 5589.

16. I Matteucci-sagen forordningen om arbejdskraftens frie bevægelighed.

17. I præmis 22.

18. Se nærmere Nielsen, Ruth: EU Ret, Kbhvn 1999 s 141 f.

Ruth Nielsen

(om associeringsaftaler) samt art 170 EF (om forskning) og art 174 EF (om miljø).

EU-Domstolen har ud fra implied powers doktrinen antaget, at Fællesskabet har en langt mere omfattende traktatkompetence, idet det kan indgå traktater med tredjelande på alle de områder, hvor det er kompetent til at udstede interne fællesskabsretlige regler, forudsat at det er nødvendigt for at gennemføre et af Fællesskabets mål.¹⁹

Fællesskabets og EU's traktatkompetence begrænser medlemslandenes kompetence, således at traktater indgået af disse på områder, hvor Fællesskabet eller EU har kompetencen, vil være ugyldige, ligesom det vil være en krænkelse af medlemslandenes forpligtelser over for EU at indgå sådanne traktater.

Før medlemskab af EF/EU var det klart, at en medlemsstat som et suverænt folkeretssubjekt havde enekompetence til at indgå traktater. Efter EU-medlemskabet kan man tænke sig forskellige løsninger:

- medlemsstaterne har stadig enekompetence
- Fællesskabet eller EU har fået enekompetence
- Fællesskabet eller EU og medlemslandene deler kompetencen, som de er forpligtede til at udøve i samarbejde.²⁰

Retsudviklingen vedrørende fordeling af traktatkompetence mellem Fællesskabet og medlemslandene har været omstridt og er ikke helt afsluttet, således at en del spørgsmål er behæftet med usikkerhed. På visse områder udelukker selve eksistensen af Fællesskabets kompetence (hvad enten den er udnyttet eller ej) medlemslandenes. I disse tilfælde har Fællesskabet enekompetence. Traktater indgået af EU-lande på områder, hvor Fællesskabet har enekompetence, vil være ugyldige.

I sin udtalelse fra 1975²¹ om en ordning udarbejdet inden for OECD antog EU-Domstolen, at Fællesskabet har enekompetence vedrørende handelspolitikken. På andre områder udelukker Fællesskabets abstrakte kompetence ikke uden videre medlemslandene fra at indgå traktater. Men hvis Fællesskabet har benyttet sin kompetence enten til intern regelfastsættelse inden for EU eller til at indgå traktater med tredjelande, medfører dette efter AETR-dommen, at medlemslandene ikke (længere) har kompetence til at indgå traktater, der

19. Sag 22/70, Kommissionen mod Rådet, Samling 1971 s 41.

20. Se nærmere Nielsen, Ruth: EU Ret, Kbhvn 1999, kap III.

21. Udtalelse 1/75, Saml 1975 s 1355. Efter art 133 EF (dengang art 113) og den daværende art 114 i EF-Traktaten, der blev ophævet ved Amsterdam-Traktaten.

Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten

berører regler, der er udstedt af Fællesskabet. I AETR-sagen²² udtalte EU-Domstolen (min kursivering):²³

navnlig har medlemsstaterne, når Fællesskabet for at gennemføre en fælles politik, der er omhandlet i traktaten, har vedtaget bestemmelser, der under en eller anden form indfører fælles regler, ikke længere ret til individuelt eller kollektivt at indgå forpligtelser med tredjelande, der berører disse regler;

efterhånden som sådanne fælles regler vedtages, overtager Fællesskabet nemlig alene beføjelsen til – med virkning for hele anvendelsesområdet for Fællesskabets retsorden – at anerkende og opfylde forpligtelser over for tredjelande;

Begrebet berører (på fransk affecter) i AETR-dommen er ikke helt klart.²⁴ Det er oplagt, og følger også af princippet om EU-rettens forrang, at medlemslandene ikke har kompetence til at indgå traktater, der strider mod intern eller ekstern EU-regulering. Men kompetencebegrænsningen må antages at gå væsentligt videre. Som det siges i AETR-dommen:²⁵ efterhånden som fælles regler vedtages, overtager Fællesskabet alene beføjelsen til – med virkning for hele anvendelsesområdet for Fællesskabets retsorden – at anerkende og opfylde forpligtelser over for tredjelande.

2.3.2. Specielt på det skatteretlige område

Der er ikke eksplicit i EF-Traktaten taget stilling til fordeling af traktatkompetencen mellem Fællesskabet og medlemslandene på det skatteretlige område. Art 293 EF bestemmer

Medlemsstaterne indleder i det omfang, det er nødvendigt, indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre:

- ...
- afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet

Der er kun i begrænset omfang sket harmonisering af skattereglerne. Som EU-Domstolen anførte i Gilly-sagen,²⁶ er der, selv om afskaffelse af dobbeltbeskat-

22. Sag 22/70, Kommissionen mod Rådet, Samling 1971 s 41.

23. I præmis 17 og 18.

24. Se om fortolkningen Gulmann, Claus og Karsten Hagel-Sørensen: EU-ret, Kbhvn 1995 s 219.

25. Sag 22/70, Kommissionen mod Rådet, Samling 1971 s 41, præmis 18.

26. Sag C-336/96, Ægtefællerne Gilly mod Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, Saml 1998 I-2793. Se for en kommentar til dommen F. Vanistendael Case C-336/96, Mr and Mrs Robert Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas Rhin, Common Market Law Review 2000 p 167.

Ruth Nielsen

ning inden for Fællesskabet er et af EF-Traktatens mål efter art 293 EF, hidtil næsten ikke på fællesskabsplan truffet foranstaltninger med henblik på forening eller harmonisering af bestemmelserne om afskaffelse af dobbeltbeskatning, og medlemsstaterne har ikke i medfør af art 293 EF indgået nogen multilateral traktat herom.

Medlemsstaterne har indgået en række bilaterale overenskomster, der navnlig bygger på de modelkonventioner vedrørende indkomst- og formuebeskatning, som er udarbejdet af OECD.

Specielt i forhold til arbejdstagere bestemmer art 7 i forordningen om arbejdskraftens frie bevægelighed,²⁷ at vandrende arbejdstagere nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.

Ud fra de generelle synspunkter, der er fremdraget foran, må det antages, at traktatkompetencen på det skatteretlige område stadig er undergivet medlemsstaternes enekompetence i forhold til Fællesskabet/EU.

Denne fortolkning er på linie med generaladvokatens opfattelse i Gilly-sagen, hvor han i forbindelse med spørgsmålet om EU-Domstolens kompetence vedrørende fortolkning af folkeretlige regler udtalte (min kursivering):

Når der desuden er tale om en bilateral overenskomst på området for direkte beskatning, *hvor Fællesskabet mangler kompetence, og alene medlemsstaterne har regeludstedningskompetencen*, kan Domstolen ikke engang indlade sig på at give en fortolkning.

3. Direkte virkning

I sin oprindelige praksis om direkte anvendelighed krævede EU-Domstolen, at en traktatbestemmelse for at være direkte anvendelig skulle pålægge medlemsstaterne en pligt, der er klar, ubetinget og ikke knyttet til noget forbehold, og som ikke til sin gennemførelse kræver yderligere forholdsregler. Desuden måtte bestemmelsen ikke overlade de nationale myndigheder nogen valgmuligheder eller skøn.²⁸

I senere praksis er de opstillede krav blevet lempet, således at man i dag kan sige, at en traktatbestemmelse er umiddelbart anvendelig, blot den er præcis og ubetinget. Der er en formodning for, at regler i EF-traktaten vil blive anset for direkte anvendelige.²⁹

27. 1612/68/EØF.

28. Se nærmere Nielsen, Ruth: EU Ret, Kbhvn 1999 s 152 ff.

29. Sml Pescatore, Pierre: The Doctrine of 'Direct Effect': An infant Disease of Community Law, i European Law Review 1983 s 155 ff.

Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten

Art 293 EF bestemmer som nævnt, at medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, skal indlede indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre (bla) afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet. I Gilly-sagen rejste den nationale ret spørgsmålet, om denne bestemmelse er umiddelbart anvendelig, idet den spurgte:

Må traktatens artikel 220 [nu art 293 EF], der opstiller det mål at afskaffe dobbeltbeskatning, i betragtning af de frister, medlemsstaterne har haft til at nå det, antages nu at være en umiddelbart anvendelig bestemmelse, hvorefter der ikke længere må forekomme dobbeltbeskatning, og tilsidesættes det formål at afskaffe dobbeltbeskatning, som det ved artikel 220 [nu art 293 EF] er blevet pålagt medlemsstaterne at realisere, ved en beskatningsoverenskomst, hvorefter den beskatningsordning, der finder anvendelse på grænsearbejdere fra stater, der deltager i overenskomsten, har et indhold, der afhænger af grænsearbejdernes nationalitet og deres ansættelses offentlige eller private karakter, og er endelig en ordning om skattegodtgørelse, der finder anvendelse på et ægtepar med bopæl i en medlemsstat, og hvorved der ikke tages hensyn til det beløb, der helt nøjagtigt er betalt skat af i en anden medlemsstat, men kun til en skattegodtgørelse, der kan andrage et lavere beløb, i overensstemmelse med den pligt, der er blevet pålagt medlemsstaterne til at afskaffe dobbeltbeskatning?

Generaladvokaten henviste til, at det følger af selve ordlyden af bestemmelsen, at den ikke er tilstrækkeligt præcis og ubetinget til, at man kan tillægge den direkte virkning, og at den af denne grund ikke kan skabe rettigheder for borgerne, som de nationale retter er forpligtet til at beskytte. Han var enig med Europa Kommissionen i, at art 293, andet led EF, pålægger medlemsstaterne en forpligtelse med hensyn til midler, men ikke en forpligtelse til at opnå et bestemt resultat, hvilken forpligtelse går ud på i det omfang, det er nødvendigt, at indlede forhandlinger. Efter hans mening må man ved fortolkningen af art 293, andet led, anvende den praksis, EU-Domstolen har udviklet vedrørende artiklens første led, hvorefter medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, skal indlede forhandlinger for at sikre, at deres egne statsborgere opnår de personlige garantier og den nødvendige beskyttelse for at kunne udnytte deres rettigheder på de vilkår, som hver stat giver sine egne statsborgere. EU-Domstolen har i den forbindelse udtalt, at art 293 EF ikke har til formål at opstille en retsregel, der er virksom som sådan, men kun angiver rammerne for de indbyrdes forhandlinger, som medlemsstaterne skal indlede i det omfang, det er nødvendigt. Som bestemmelsen er formuleret, angiver den desuden ikke nogen absolut forpligtelse, men giver medlemsstaterne et vidt skøn ved afgørelsen af, om det er nødvendigt at indlede forhandlinger. Generaladvokaten benytter således i Gilly-sagen, der blev afgjort i 1998, et ordvalg, der minder om den oprindelige, noget restriktive praksis vedrørende direkte virkning. EU-Domstolen henviste i Gilly-sagen dels til sin egen tidligere praksis, dels til ordlyden af art 293 [ex art 220]:

Ruth Nielsen

Det er i Domstolens praksis (dom af 11.7.1985, sag 137/84, Mutsch, Sml. s. 2682, præmis 11) fastslået, at artikel 220 [nu art 293 EF] ikke har til formål at opstille en retsregel, der er virksom som sådan, men kun angiver rammerne for de indbyrdes forhandlinger, som medlemsstaterne skal indlede »i det omfang, det er nødvendigt«. I artiklens andet led angives det blot, at formålet med sådanne forhandlinger skal være afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

16. Selv om afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet således er et af traktatens mål, følger det af ordlyden af denne bestemmelse, at den ikke som sådan kan give private borgere rettigheder, der kan påberåbes ved de nationale retter.

17. Det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 220, andet led, ikke har direkte gyldighed.

Retsstillingen er således, uanset at man i dag normalt siger, at der er formodning for, at bestemmelser i EF-Traktaten er direkte anvendelige, at dette ikke gælder art 293 EF. Der findes således ikke direkte anvendelige traktatbestemmelser specifikt vedrørende skatteret.

4. EU-Domstolens kompetence inden for rammerne af art 234 EF vedr dobbeltbeskatningsoverenskomsters overensstemmelse med fællesskabsretten

I Gilly-sagen blev EU-Domstolen spurgt i henhold til art 234 EF, om princippet om arbejdstageres frie bevægelighed i EF-Traktaten og retsakterne til gennemførelse heraf tilsidesættes ved en beskatningsordning for grænsearbejdere som den, der var fastlagt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Tyskland og Frankrig.

Generaladvokaten tog indledningsvis stilling til, om EU-Domstolen overhovedet kan udtale sig om fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Tyskland og Frankrig. Han udtalte som sin opfattelse, at EU-Domstolen ikke under en forelæggelse af et præjudicielt spørgsmål efter art 234 EF kan tage stilling til lovligheden efter fællesskabsretten af bestemmelser i en international overenskomst, der er afsluttet mellem to EU-lande med det formål at undgå dobbeltbeskatning.

Bestemmelser, der regulerer fri bevægelighed for arbejdstagerne, henhører imidlertid under fællesskabsretten, og tvisten i Gilly-sagen stod mellem skattevæsenet i Frankrig og en fællesskabsborger (Anette Gilly), der havde udnyttet sin ret til fri bevægelighed og mente, at hun derved var blevet udsat for forskelsbehandling ved anvendelsen af bestemmelserne i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst. På baggrund heraf mente generaladvokaten, at EU-Domstolen fuldt ud kan give den nationale ret alle de fortolkningsoplysninger vedrørende fællesskabsrettens anvendelsesområde, som kan sætte denne i stand

Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten

til at afgøre hovedsagen. Generaladvokaten foreslog derfor EU-Domstolen at omformulere de forelagte spørgsmål, så de kom til at handle om fortolkning af fællesskabsretten og ikke af folkeretten (dobbeltskatningsoverenskomsten).

5. Betydningen af international skatteret ved fortolkning af reglerne i EF-Traktaten om fri bevægelighed

I Christini-sagen³⁰ udtalte EU-Domstolen, at art 7, stk. 2 i forordningen om vandrende arbejdskraft³¹ skal fortolkes således, at den omhandler alle sociale og skattemæssige fordele. Uanset dette udgangspunkt er national skattelovgivning, der direkte eller indirekte knytter an til nationalitet og derfor måske kan hæmme arbejdskraftens frie bevægelighed i et vist omfang blevet accepteret af EU-Domstolen. Til sammenligning kan nævnes, at der i forhold til restriktionsforbudet vedrørende kapitalbevægelser og betalinger i art 56 EF eksplicit i art 58 EF er gjort undtagelse for national skattelovgivning, der i forhold til princippet om kapitalens frie bevægelighed gerne må sondre mellem skatteydere med hensyn til bopæl, hvor de har investeret kapital, og lignende.

I Gilly-sagen³² blev der forelagt EU-Domstolen spørgsmål om fortolkning af art 12 EF, art 39 EF og art 293 EF i forbindelse med anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Frankrig og Tyskland. Ægteparret Gilly boede i Frankrig i nærheden af den tyske grænse. Robert Gilly, der var fransk statsborger, var offentligt ansat lærer i Frankrig. Anette Gilly, der var tysk statsborger, og som ved sit ægteskab tillige havde fået fransk statsborgerskab, var ansat i en offentlig skole i grænseområdet i Tyskland. Den løn, Anette Gilly modtog fra det offentlige i 1989, 1990, 1991, 1992 og 1993, blev i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten beskattet i Tyskland, idet Anette Gilly var tysk statsborger. Den blev også beskattet i Frankrig i henhold til overenskomsten. Dog blev der opnået ret til et skatnedslag med et beløb svarende til den franske skat af disse indtægter. Den tyske skat var imidlertid højere end den franske, således at Anette Gilly kom til at betale mere, end hun skulle have gjort, hvis hun alene havde været fransk statsborger. Ægtefællerne Gilly mente, at de blev udsat for en ugrundet ekstra beskatning, der er udtryk for forskelsbehandling og derfor i strid med art 12 EF, art 39 EF og art 293 EF.

30. Sag 32/75, Anita Christini mod Société Nationale des Chemins de Fer Français, Saml 1975 s 1085.

31. 68/1612/EØF.

32. Sag C-336/96, Ægtefællerne Gilly mod Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, Saml 1998 I-2793.

Ruth Nielsen

EU-Domstolen fandt det uforholdsmæssigt at tage stilling til fortolkningen af traktatens art 12 EF, der inden for EF-Traktatens område og med forbehold af dennes særlige bestemmelser generelt forbyder diskrimination pga nationalitet. Gilly-sagen angik beskatning af en vandrende arbejdstager. Evt nationalitetsdiskrimination af vandrende arbejdstagere er omfattet af en af EF-Traktatens særlige bestemmelser, nemlig art 39 EF. EU-Domstolen henviste til, at art 12 EF efter fast praksis kun kan benyttes, hvis der ikke er en mere specifik regel, der omfatter problemet. Det er der, når det handler om arbejdskraftens frie bevægelighed. Sager herom skal derfor afgøres ved fortolkning af art 39 EF og kan ikke afgøres efter den generelle bestemmelse i art 12 EF.

Vedrørende spørgsmålet, om dobbeltbeskatningsoverenskomsten stred mod art 39 EF, anførte EU-Domstolen indledningsvis, at selv om afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet er et af EF-Traktatens mål, må det fastslås, at der hidtil næsten ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på forening eller harmonisering af bestemmelserne om afskaffelse af dobbeltbeskatning, og at medlemsstaterne ikke i medfør af art 293 EF har indgået nogen multilateral traktat herom. Medlemsstaterne har derimod indgået en række bilaterale overenskomster, der navnlig bygger på de modelkonventioner vedrørende indkomst- og formuebeskatning, som er udarbejdet af OECD.

Et af de elementer i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, ægtefællerne Gilly var utilfreds med, var, at den benyttede udbetalingsstatsprincippet, der også findes i OECD's modeloverenskomst. EU-Domstolen konkluderede, at selv om nationalitet udgør kriteriet for fordelingen af den skattemæssige kompetence, kan sådanne sondringer ikke anses for at udgøre en forskelsbehandling, der er forbudt i art 39 EF. De er nemlig, da der ikke og navnlig ikke i medfør af art 293 EF på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at forene eller harmonisere reglerne, et udtryk for de kontraherende parter kompetence til med henblik på at undgå dobbeltbeskatning at fastlægge kriterierne for deres respektive beskatningsbeføjelser. EU-Domstolen udtalte i den forbindelse:

Medlemsstaterne kan hensigtsmæssigt med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen støtte sig på international praksis og på den af OECD udarbejdede modelkonvention, der netop i artikel 19, stk. 1, litra a), i 1994-udgaven bygger på udbetalersstatsprincippet. Ifølge bemærkningerne til denne artikel er dette princip begrundet i »reglerne for korrekt adfærd i mellemløselige forhold og gensidig respekt i forholdet mellem suveræne stater« og princippet »forekommer i så mange mellem OECD's medlemslande gældende overenskomster, at det nu kan siges at være internationalt anerkendt«.

OECD's modelkonventioner er ikke traktater, men har karakter af folkeretlig soft law. Som det ses, tillægger EU-Domstolen i Gilly-sagen denne retskilde stor betydning ved fortolkning af et af EU-rettens grundlæggende principper,

Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten

nemlig princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed. Det gælder også selv om der herved sker en vis begrænsning af princippet om fri bevægelighed. Dommen bekræfter herved tendensen til, at EU-Domstolen accepterer, at hensynet til medlemslandenes kompetence til at vælge forskellig skatteretlig regulering, herunder forskellige skattesatser, kan medføre visse indskrænkninger i bla arbejdskraftens frie bevægelighed.

På andre områder er EU-Domstolen meget streng ved fortolkningen af fri bevægelighedsprincippet og tolerer ikke indskrænkninger. I Kommissionen mod Frankrig,³³ der vedrørte en afgift til finansiering af social sikring, udtalte EU-Domstolen således (min kursivering):

46. Hvad angår den franske regerings argumentation, hvorefter CRDS under alle omstændigheder på grund af de *bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster*, som Den Franske Republik har indgået, kun har virkning for et begrænset antal af de arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, som er berørt af den foreliggende sag, og hvorefter satsen for det omtvistede bidrag er ringe, er det tilstrækkeligt at fremhæve, at traktatens artikler om den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital efter Domstolens faste praksis udgør bestemmelser, der er grundlæggende for Fællesskabet, og at *selv den mindste begrænsning af disse friheder er retsstridig* (jf. bl.a. dom af 13.12.1989, sag C-49/89, Corsica Ferries France, Sml. s. 4441, præmis 8).

Her anses selv den mindste begrænsning af den fri bevægelighed for retsstridig, også selv om begrænsningen mildnes pga dobbeltbeskatningsoverenskomster.

33. Sag C-34/98, Kommissionen mod Frankrig, Samling 2000 xx (endnu ikke trykt).

EG-rättens lojalitetsprincip och rätten till fri etablering i artikel 43 EG – några inkomstskatterättsliga synpunkter

Av professor, jur.dr. Sture Bergström

Lunds Universitet

1. Inledning

Aage Michelsen har skrivit mycket inom den internationella skatterätten och då givetvis även om EG-skatterätten, t ex om diskriminering på grund av främmande nationalitet.¹ Det är därför naturligt att i denna festskriftsartikel istället behandla en närliggande fråga, nämligen förbudet mot restriktioner som hindrar uppnåendet av den fria marknaden.²

Av artikel 2 EG framgår att ett av gemenskapens syften är att upprätta en gemensam marknad. För att uppnå detta mål skall bland annat gemenskapens verksamhet innefatta en inre marknad som kännetecknas av att hindren för rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna, i den takt och på de villkor som anges i fördraget, se artiklarna 5 och 6 EG. En annan viktig princip är rätten till fri etablering inom EU. Medlemsstaterna har enligt artikel 10 2 st EG en skyldighet att fullfölja detta.

Av artikel 10 2 st EG framgår att medlemsstaterna skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås. Detta anses vara ett stöd för

1. Se t ex Internationell skatteret, andra upplagan 1997 s 358 ff och Liber Amicorum Leif Mutén, International Studies in Taxation: Law and Economics 1999 s 283.
2. Jag tackar docent Carl Michael Quitzow för värdefulla synpunkter och David Boberg, vars examensarbete på juristprogrammet vårterminen 2000, The principle of Community loyalty and its impact on non-harmonised direct taxation (i fortsättningen citerat Boberg), har varit till mycket stor hjälp när jag skrev denna artikel.

Sture Bergström

förbudet för medlemsstaterna att uppställa hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital samt att hindra fri etablering inom gemenskapen. Det brukar kallas för EG-rättens restriktionsförbud.

Enligt artikel 12 EG är det förbjudet för medlemsstaterna att diskriminera någon på grund av främmande nationalitet. Denna artikel har sällan tillämpats på grund av att den endast gäller subsidiärt om situationen inte är reglerad på annat ställe i EG-rätten, vilket i allmänhet är fallet.

Diskrimineringsförbud, dvs förbudet att försvåra eller ställa upp hinder för utländska subjekt från andra EU-stater, är en delmängd av restriktionsförbudet, som ju inte förutsätter att hindret enbart drabbar utländska subjekt. Beträffande t ex den fria rörligheten för personer har detta uttryckts på följande sätt i Terhoeve-målet.³

Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet (dom av den 7 mars 1991 i mål C-10/90, Masgio, REG 1991, s I-1119, punkterna 18 och 19, och domen i det ovan nämnda målet Bosman, punkt 96).

Syftet med denna artikel är som sagt att undersöka i vad mån i första hand restriktionsförbudet förbjuder regler som hindrar eller försvårar för egen företagare bolag i en medlemsstat att etablera sig i en annan medlemsstat. Jag behandlar i första hand direkta skatter. Det saknas i princip särskilda bestämmelser i EG-fördraget som reglerar direkta skatter, men enligt fast praxis från EG-domstolen måste länderna respektera gemenskapsrätten och t ex dess restriktions- och diskrimineringsförbud. Dessa principer har i stor utsträckning fått sitt innehåll från andra EG-rättsliga områden och denna begreppsbildning har enligt EG-rätten ofta betydelse även inom skatterätten.

Artikeln är fortsättningsvis upplagd på följande sätt. Först behandlas restriktionsförbudets tillämpning med exempel som gäller den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital. Därefter behandlas hinder för den fria etableringen för egen företagare bolag genom inkomstbeskattning. Sedan diskuterar jag kortfattat i vad mån hinder genom direkt beskattning kan vara tillåten, objektivt rättfärdigad, enligt EG-domstolens praxis. Artikeln avslutas med en utvärdering.

3. Dom den 26/1 1999 i mål C-18/95 punkt 39.

2. Restriktionsförbud för varor, personer, tjänster och kapital.⁴

Quitow anser att förbud mot hinder för den fria rörligheten för varor numera är ett restriktionsförbud.⁵

Den fria rörligheten för personer i artikel 39 EG (tidigare 48 EG-fördraget) har bland annat i *Bosman*-domen⁶ tillämpats som ett restriktionsförbud. *Bosman* var en belgisk fotbollsspelare, vars övergång till en fransk klubb försvårades genom regler från det belgiska fotbollsförbundet.

Den fria rörligheten för tjänster i artikel 49 EG (tidigare 59 EG-fördraget) har i EG-domstolens praxis ansetts vara både ett diskriminerings- och restriktionsförbud.⁷ Dessa principer uttrycks t ex i *Eurowing Luftverkehrs AG* på följande sätt.⁸

Eftersom hyresavtal utgör en tjänst i den mening som avses i artikel 60 i EG-fördraget (nu artikel 50 EG), skall det vidare erinras om att, enligt domstolens fasta rättspraxis, artikel 59 i fördraget inte bara kräver avskaffande av diskriminering på grund av nationalitet av den som tillhandahåller tjänster, utan även avskaffande av alla inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster som grundas på det förhållandet att han är etablerad i en annan medlemsstat än den i vilken tjänsten skall tillhandahållas (dom den 4 december 1986 i mål 205/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1986, s 3755, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 8 s 741, och av den 26 februari 1991 i mål C-180/89, kommissionen mot Italien, REG 1991, s I-709, punkt 15).

Det framgår vidare av fast rättspraxis att de rättigheter som följer av artikel 59 i fördraget inte endast gäller den som tillhandahåller tjänster utan även mottagaren av dessa tjänster (se bland annat dom av den 31 januari i de förenade målen 268/82, 26/83, *Luisi och Carbone*, REG 1984, s 377, och domen i det ovannämnda målet *Svensson och Gustavsson*). *Eurowings* kan således i egenskap av hyrestagare åberopa de subjektiva rättigheter som det har enligt denna bestämmelse.

Av uttalandena framgår att artikel 50 EG (tidigare artikel 59 EG-fördraget) numera innebär både ett diskriminerings- och ett restriktionsförbud.

Av artikel 56 EG:s ordalydelse (tidigare 73 b EG-fördraget) framgår att alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land, skall vara förbjudna med de undantag som framgår av kapitel 4 EG.

4. Jfr här *Winther-Sørensen*, *Skatteretten* 3, tredje upplagan, 2000, s 422 ff (i fortsättningen citerad *Winther-Sørensen*) och *Terra och Wattel*, *European Tax Law*, andra upplagan 1997 s 30 f.

5. Se *Quitow*, (senast) *Fria varurörelser och statliga handelsmonopol i Publica EU* 7:4.

6. Mål C-415/93 REG 1995 s I-4921.

7. Se *Winther-Sørensen* s 474 f.

8. Dom den 26/10 1999 i mål C-294/97 punkterna 33 och 34. Se även dom den 28/10 1999 i mål C-55/98, *Vestergaard*.

Sture Bergström

I praxis ansågs en stämpelskatt i Österrike i visst fall utgöra en otillåten restriktion.⁹

De flesta mål som rört begränsningar i den fria rörligheten inom gemenskapen genom direkta skatter har varit fråga om diskriminering på grund av nationalitet. Under senare tid finns det dock ett antal fall där EG-rättens restriktionsförbud tillämpats. I vad mån alla restriktioner för de fyra friheterna är otillåtna är inte möjligt att säga idag på grund av att dessa inte prövats fullt ut i EG-domstolens praxis.

3. Den fria etableringen inom EU

Jag begränsar mig här till att behandla EG-rättens betydelse för fri etablering för en medlemsstats bolag och egenföretagare i andra EU-länder ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv. Utgångspunkten för inkomstskatterättslig praxis är dock ett bolagsrättsligt mål, *Daily Mail and General Trust*.¹⁰

Daily Mail var ett brittiskt holdingbolag som ville flytta sitt huvudkontor till Nederländerna och samtidigt behålla sin status som juridisk person i Storbritannien. En sådan förflyttning krävde tillstånd av brittisk myndighet, som vägrade bolaget detta. Bolaget ansåg att detta stred mot den fria etableringen i nuvarande artikel 43 (och 48) EG (tidigare 52 och 58 EG-fördraget). Artikel 43 har följande lydelse.

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Av artikel 48 EG framgår att artikel 43 EG även gäller för bolag, som närmare definieras i artikel 48 2 st EG.

EG-domstolen uttalade följande om hur dessa artiklar skall förstås i punkt 16 i *Daily Mail*.

Even though those provisions are directed mainly to ensuring that foreign nationals and companies are treated in the host Member State in the same way as nationals of that State,

9. Dom den 14/10 1999 i *Sandoz GmbH*, mål C-439/97.

10. REG 1988 s 5483, målnummer C-81/87. I fortsättningen kallat *Daily Mail*.

EG-rättens lojalitetsprincip och rätten till fri etablering i artikel 43 EG

they also prohibit the Member State of origin from hindering the establishment in another Member State of one of its nationals or of a company incorporated under its legislation which comes within the definition contained in Article 58. As the Commission rightly observed, the rights guaranteed by Article 52 *et seq* would be rendered meaningless if the Member State of origin could prohibit undertakings from leaving in order to establish themselves in another Member State. In regard to natural persons, the right to leave their territory for that purpose is expressly provided in Directive 73/148, which is the subject of the second question referred to the Court.

Av uttalandet framgår att artikel 43 EG omfattar såväl att medlemsstaten genom diskriminering hindrar utländska bolag att etablera sig i medlemsstaten, som att medlemsstaten hindrar eller försvårar för bolag i medlemsstaten att etablera sig i andra medlemsstater.

Detta uttalande åberopas sedan i de inkomstskattemål som fortsättningsvis skall behandlas i detta kapitel, nämligen ICI¹¹ och X AB och Y AB.¹² Det brittiska bolaget ICI vägrades ett förlustavdrag enligt brittisk skattelag på grund av att majoriteten av dotterbolagen till ett holdingbolag (fortsättningsvis kallat Holding), där ICI ägde 49 %, var etablerade i tredje land eller i andra medlemsstater.

I X och Y AB vägrades det svenska moderbolaget X avdrag för koncernbidrag till sitt svenska dotterbolag Y på grund av att detta till 42% var ägt av andra utländska helägda dotterbolag.

I båda dessa fall ansågs artikel 43 EG tillämplig. Fortsättningsvis skall båda dessa mål behandlas.

ICI vägrades som sagt avdrag för förluster som ett "dotterdotterbolag", oinskränkt skattskyldigt i Storbritannien lidit. Avdragsrätten var beroende av att Holdings dotterbolag, uteslutande, eller i huvudsak hade sina säten inom Storbritannien. EG-domstolen uttalade att detta villkor stod i strid med den fria etableringsrätten. Denna innebar inte bara en rätt för utländska bolag att etablera sig i medlemsstaten utan även en rätt för inhemska bolag att etablera sig utanför medlemsstaten. EG-domstolen hänvisade här till det uttalande domstolen gjorde i Daily Mail punkt 16, som refererats ovan.¹³

Domstolen diskuterade sedan om det fanns några skäl som kunde objektivt rättfärdiga denna inskränkning i etableringsfriheten.

Storbritannien hade invänt, att den aktuella regeln var motiverad med hänsyn till risken för kringgående av skattelag. Konsortiet skulle kunna hänföra av-

11. Mål C-264/96 REG 1998, s I-4695 punkt 21.

12. Dom den 18/11 1999 i mål C-200/98 punkt 26.

13. Se ICI-målet punkt 21.

Sture Bergström

dragsgilla förluster till Storbritannien, och samtidigt låta vinster i dotterbolag beskattas i lågskatteländer utanför Storbritannien.

EG-domstolen uttalade att den vägrade avdragsrätten inte kunde anses utgöra ett allmänintresse som enligt artikel 46 EG (tidigare 56 EG-fördraget) berättigade Storbritannien att behandla ICI på detta sätt.

I Bachmann-målet ansågs ett krav i belgisk inkomstskattelag, som innebar att försäkringspremie fick dras av endast om det var sannolikt att utfallande belopp skulle beskattas i Belgien, vara objektivt rättfärdigat med hänvisning till skattesystemets enhetlighet eller inre sammanhang, koherens, i den meningen att avdragsrätt förutsatte att utfallande belopp beskattades i Belgien.

EG-domstolen prövade denna grund och uttalade följande.¹⁴

Domstolen har visserligen ansett att behovet av att säkerställa ett enhetligt skattesystem under vissa omständigheter har kunnat berättiga bestämmelser som kan begränsa de grundläggande friheterna (se i detta avseende domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s I-249, svensk specialutgåva, häfte 12, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s I-305). I de ovannämnda målen förelåg det emellertid ett direkt samband mellan möjligheten att dra av avgifter, å ena sidan, och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av försäkringskontrakten vid ålderdom och dödsfall, å andra sidan. Detta samband skulle bevaras för att värna om enhetligheten inom ifrågakvarande skattesystem. I det förevarande fallet föreligger inget direkt samband av denna art mellan konsortiebolagets avdrag för förluster som har uppkommit i ett av dess dotterbolag med säte i Förenade kungariket, å ena sidan, och beskattningen av vinsterna i dotterbolag som har sitt säte utanför Förenade kungariket, å andra sidan.

EG-domstolen påpekade att skattesystemets enhetlighet kan tala för objektivt rättfärdigade inskränkningar i etableringsfriheten, med det förutsatte att det förelåg ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt. I ICI-målet var detta samband endast indirekt och detta var inte tillräckligt.

Sammanfattningsvis kan sägas att ICI-målet visar att det inte är tillåtet att ha regler i medlemsstater som försvårar för bolag i medlemsstaten att ha bolag eller etablera sig i andra stater. Inskränkningar i etableringsfriheten är inte objektivt rättfärdigade med hänsyn till skattesystemets enhetlighet, såvida det inte föreligger ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt.

De svenska koncernbidragsreglerna syftar till inkomstutjämning inom i stort sett helägda koncerner. I X AB och Y AB vägrades svenskt moderbolag avdrag för koncernbidrag till svenskt dotterbolag, när detta ägdes såväl av det svenska moderbolaget som av holländska och tyska dotterbolag. I motsvarande situation hade avdrag för koncernbidrag medgetts om dotterbolaget endast ägts av sven-

14. Punkt 29.

EG-rättens lojalitetsprincip och rätten till fri etablering i artikel 43 EG

ska bolag. Målet innehåller ett antal andra intressanta frågor som dock inte behandlas här.

EG-domstolen uttalade först under punkt 26 med hänvisning till såväl Daily Mail-målet som till ICI-målet, att numera artikel 43 EG (tidigare 52 EG-fördraget) bland annat innehåller ett förbud för medlemsstaten att hindra ett inhemskt bolag att etablera sig i annan medlemsstat. EG-domstolen konstaterade sedan att en sådan lagstiftning strider, i avsaknad av motivering, mot bestämmelserna om etableringsfrihet i EG-fördraget.¹⁵ Med hänsyn till att den svenska regeringen inte försökt motivera denna särbehandling utan tvärtom uttryckligen medgett att lagstiftningen stred mot numera artikel 43 EG (tidigare artikel 52), ansåg EG-domstolen att de svenska reglerna stred mot den fria etableringsfriheten och att det därför inte var nödvändigt att undersöka om bestämmelserna i fördraget stred mot den fria rörligheten för kapital.

Liksom i ICI-målet uttalade EG-domstolen att etableringsfriheten innebär att man inte får hindra eller försvåra för inhemska bolag att äga utländska bolag genom att vägra dessa inhemska bolag skatteavdrag som tillkommer bolag inom koncern som enbart består av inhemska bolag.

Genom att EG-domstolen inte ansåg det nödvändigt att besvara frågan om det förelåg restriktioner för den fria rörligheten, blev denna intressanta fråga obesvarad. EG-domstolens dom skulle möjligen kunna antyda att, om ett hinder för den fria etableringen föreligger, det inte spelar någon roll om det inte föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital. Det måste dock sättas ett frågetecken för denna slutsats med hänsyn till att de fyra friheterna enligt EG-fördraget har samma status eller tyngd. Denna fråga är som sagt ännu inte, i brist på klar praxis, besvarad och det finns olika meningar i frågan i litteraturen.¹⁶

En intressant fråga av stor praktisk betydelse är om svenska bolag kan med avdragsrätt ge koncernbidrag till utländska dotterbolag (eller moderbolag). De svenska koncernbidragsreglerna hindrar detta på grund av att bolagen i koncernen måste vara svenska. Detta skulle möjligen följa av målet X AB och Y AB, att vägrad avdragsrätt för ett lämnat koncernbidrag där mottagaren är en utländskt bolag, skulle kunna strida mot den fria etableringsrätten. Frågan är då om denna restriktion kan vara rättfärdigad på annan grund.

15. Punkt 28.

16. Se även Safir-målet, mål C-118/96, REG 1998 s I-1897 beträffande motsvarande fråga om den fria rörligheten för tjänster. Konflikten mellan artiklarna om fri etablering och den fria rörligheten har bland annat diskuterats av Boberg s 38 ff, Daniel, The freedom of establishment: some comments on the ICI decision. EC Tax Review 1999/1 s 39 ff och van den Hurk, The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired of The Gilly and ICI cases). EC Tax Review 1999/4 s 211 ff.

Sture Bergström

Artikel 46 EG (tidigare 56) som tillåter restriktioner som grundas på allmän ordning, säkerhet eller hälsa är uppenbarligen inte tillämplig på koncernbidragsregler.

I EG-domstolens praxis har restriktioner (och diskriminering på grund av nationalitet) accepterats om de grundats på ett starkt behov av skattekontroll även om praxis är mager.¹⁷ I Sandoz GmbH¹⁸ ansågs en stämpelskatteregel, som behandlade de skattskyldiga lika och som hindrade de skattskyldiga från att utnyttja den fria rörligheten för kapital för att undandra sig de förpliktelser som följer av nationell skattelagstiftning, som en tillåten restriktion.¹⁹ En annan regel där denna likabehandling inte förelåg ansågs däremot strida mot den fria rörligheten för kapital.²⁰

Ett hinder i den fria etableringen kan enligt EG-domstolens praxis accepteras om skattesystemets enhetlighet kräver detta, dvs för att hålla ihop systemet i enlighet med Bachmann-målet som behandlats ovan.

Antag att ett svenskt moderbolag har en nettointäkt som uppgår till 100 och ger ett avdragsgillt koncernbidrag till sitt svenska dotterbolag som har ett underskott på 100. Slutresultatet blir då att moderbolagets och dotterbolagets resultat blir noll. Ges koncernbidraget på oförändrade villkor till ett dotterbolag i en annan medlemsstat inom EU, beskattas förmodligen inte detta bidrag i denna stat. Koncernens resultat blir i detta fall klart annorlunda än för en motsvarande helt svensk koncern. Koncernbidragsreglernas syfte är att utjämna vinster och förluster inom en koncern som beskattas i Sverige. Skatteutfallet skall i princip bli detsamma om verksamheten bedrivs i ett eller flera bolag. Ges koncernbidrag till ett bolag som inte är oinskränkt skattskyldig i Sverige fungerar inte beskattningen som det är tänkt. Skattebaser kan då överflyttas till andra EU-stater i strid med koncernbidragsreglernas syfte, och detta förhållande kan strida mot den EG-rättsliga likabehandlingsprincipen.²¹ Detta talar för att en sådan restriktion skulle kunna accepteras av EG-domstolen om den fick tillfälle att pröva denna fråga.

17. Futura och Singer, mål C-250-95, REG 1997 I-2471 och Sandoz GmbH, dom den 14/19 1999 i mål C-439/97, där en stämpelskatteregel som främjade skattekontroll ansågs objektivt rättfärdiga ett intrång i den fria rörligheten för kapital.

18. Dom den 14/10 1999 i mål C-439/97.

19. Se punkt 24 i domen.

20. Se punkterna 33-35 i domen.

21. Jfr här Safir-målet, mål C-118/97, REG 1998 s I:1897.

4. Slutsatser

Framställningen visar att EG-domstolen anser att den fria etableringen inom EU anses som ett skyddsvärt intresse av mycket hög dignitet. Både diskriminering av utländska egenföretagane och bolags etablering i medlemsstaten och hinder för medlemsstatens egna egenföretagane och bolags etablering i andra medlemsstater, skyddas i EG-domstolens praxis. Undantag kan möjligen tillåtas för att underlätta en effektiv skattekontroll, förutsatt att reglerna är proportionella mot de mål staten vill uppnå och behandlar skattskyldiga lika. Även skattesystemets enhetlighet eller inre sammanhang i enlighet med Bachmann-målet skulle i undantagsfall kunna tillåta att stater ställer upp regler som utgör hinder för den fria etableringen inom EU.

Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter – materielt, processuelt og erstatningsretligt

Af professor, dr.jur. Erik Werlauff

Aalborg Universitet

Professor *Aage Michelsen* har i sit forfatterskab beskæftiget sig indgående med internationale skatteforhold.

Denne artikel tager derfor sit udgangspunkt i en udenlandsk skat af grænseoverskridende betydning, nemlig i de tyske regler, der i 1999 foreskrev deponering af 25% af entrepriserummer m.v., når en ikke-tysk virksomhed udførte arbejde for en tysk virksomhed. Reglerne indførtes 1. april 1999, men ophævedes atter med tilbagevirkende kraft.

Der gives en samlet redegørelse for (a) kriterierne for den materielle bedømmelse, (b) privates mulighed for foreløbige retsmidler mod diskriminerende nationale foranstaltninger, (c) den fortsatte retlige interesse i gennemførelse af traktatbrudssøgsmål og (d) kriterierne for statens efterfølgende erstatningspligt.

1. Fremstillingens eksemplificerende afsæt: Diskriminerende tyske afgiftsregler

Alle gode romerretlige fremstillinger af juraen tog udgangspunkt i et helt konkret retstilfælde, som derefter anvendtes til udvikling af retstilstanden. Denne artikel anvender samme fremgangsmåde. Med virkning som hovedregel fra 1. april 1999 indførte forbundsrepublikken Tyskland i *Einkommensteuergesetz (EstG)* § 50 a, stk. 7, en regel om, at der ved udbetaling af vederlag til en ikke-tysk virksomhed fra en tysk ordregiver for fremstilling af produktion m.v. i Tyskland (*Herstellung eines Werks*) som hovedregel skulle ske indeholdelse af en kildeskat på 25% med tillæg af 5,5% »solidaritetsbidrag« (genforenings-skatten), alt til afregning inden 8 dage over for skattemyndighederne, og således at hel eller delvis tilbagebetaling først kunne ske til den ikke-tyske virksomhed efter indkomstårets udløb.

Erik Werlauff

Efter massivt pres fra andre staters myndigheder og først og fremmest fra EU-Kommissionen meddelte det tyske finansministerium i juli 1999, at reglen ville blive trukket tilbage, og at dette ville ske med tilbagevirkende kraft fra dens ikrafttræden, 1. april 1999. Tyskland begrundede ophævelsen af reglen med, at den ikke var »egnet til at opfylde sit formål« m.v., hvorimod Tyskland ikke samtidig erkendte, at reglen var i strid med fællesskabsrettens grundlæggende krav om ligebehandling af inden- og udenlandske virksomheder, både i relation til etablering og til præstation af tjenesteydelser m.v. Hertil kom, at flere delstaters skattemyndigheder også efter meddelelsen om ophævelsen faktisk administrerede reglerne, som om de fortsat eksisterede. Der kan derfor meget vel være tilføjet udenlandske entreprenører betydelige økonomiske tab.

2. Materiel bedømmelse i relation til fællesskabsrettens diskriminationsforbud

Den tyske regel, som nåede at gælde i ca. 4 måneder, var efter alt at dømme i strid med fællesskabsretten, idet den var diskriminatorisk over for udenlandske selskaber og andre udenlandske virksomheder, der udførte ordrer i Tyskland, fx i form af entrepriser.

Det er helt legitimt, at en stat ønsker at beskytte sig mod tab af skatteprovenu, og dette kan ske på forskellig måde, fx i form af opkrævning af en acontoskat. Således opkræver Danmark som bekendt acontoskat af både danske selskaber m.v., som er ubegrænset skattepligtige i Danmark efter SEL § 1, og tillige af udenlandske selskaber m.v., der er begrænset skattepligtige her i landet efter SEL § 2. Sådanne acontoskatter opkræves på nationalitetsneutral måde og ud fra et skøn over, hvilken selskabsskat det pågældende selskab vil skulle betale efter den endelige skatteopgørelse.

Noget ganske andet er at foretage en skattebelastning af et udenlandsk selskab, blot fordi det udfører en tjenesteydelse m.v. i forhold til en tysk ordregiver, og med den hovedbegrundelse, at den pågældende tjenesteyder er ikke-tysk. Lakmusprøven på, om der foreligger nationalitetsrelateret diskrimination, er, om den udenlandske tjenesteyder ville kunne undgå den pågældende skat ved at stifte et tysk hjemmehørende (datter)selskab og udføre tjenesteydelsen via dette. Hertil må der i den foreliggende sag svares bekræftende: Hvis fx et dansk entreprenørfirma ønskede at udføre en entreprise i Tyskland uden at skulle belastes med 25% acontoskatten, kunne det danske selskab oprette et tysk datterselskab i form af et *Aktiengesellschaft, AG*, eller et *Gesellschaft mit beschränkter Haftung, GmbH*. I så fald udførtes den pågældende entreprise m.v. af en tysk tjenesteyder, og i konsekvens heraf ville der ikke blive nogen inde-

Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter

holdelsespligt. Reglen var derfor udformet således, at den diskriminerede udenlandsk hjemmehørende tjenesteydere i forhold til tysk hjemmehørende tjenesteydere, og herved kom reglen i strid med fællesskabsretten, nemlig med art. 12 EF (det generelle forbud mod nationalitetsrelateret diskrimination), art. 43 og 48 (forbud mod at forhindre fri etablering samt frit valg af etableringsformen: datterselskab, filial, agentur m.v.) og art. 49 (retten til grænsoverskridende at præstere tjenesteydelser).

Som nævnt ville Tyskland have fuld ret til at beskytte sig mod skattetab, men en sådan beskyttelse kunne ske med langt mindre indgribende midler end en 25% bruttoskat. Proportionalitetsprincippet tilsiger således, at kun udenlandske selskaber m.v., der forventes at blive skattepligtige i Tyskland, kan afkræves acontoskat, og da efter et konkret skøn over omfanget af deres sandsynlige skattepligt samt på lige fod med tysk hjemmehørende selskaber.

EF-domstolen har knæsat en meget fast og konsekvent praksis, når det drejer sig om at anvende skatte- og afgiftsregler som diskriminations- eller protektionsinstrument. Det gør herved ingen forskel, at skatteretten kun i meget begrænset omfang er harmoniseret. Hverken skat eller andre endnu uharmoniserede instrumenter må anvendes i diskriminatorisk øjemed. En forskelsbehandling skal kunne retfærdiggøres af saglige grunde, hvilket ikke ses at kunne ske i nærværende sag. Skattesystemet må fortsat behandle selskaber forskelligt, alt efter om de har domicil i eller uden for landet (nemlig gennem forskellen på hhv. global- og territorialbeskatningsprincippet). Art. 58 ff EF (ex 73 D ff) tillader fortsat staterne at sondre efter domicil m.v. Men hvis skattesystemet på diskriminerende måde i strid med de forskellige valgmuligheder i art. 43 og 48 EF tvinger udenlandske selskaber til at etablere sig i en bestemt retsform, vil dette normalt være udtryk for diskrimination, hvilket netop er tilfældet her.

I sagen *Kommissionen mod Frankrig*, dom af 28. januar 1986, sag 270/83 (*avoir fiscal* dommen), havde Frankrig opretholdt skatteregler, som gav ret til en vis skattegodtgørelse (*avoir fiscal*), når man var aktionær i et fransk selskab (til delvis afparering af dobbeltbeskatningen af selskabsindkomst). Der blev imidlertid gjort forskel på, om aktionæren var et udenlandsk selskab eller et fransk selskab, idet et udenlandsk selskab med fransk filial ikke kunne få skattegodtgørelsen. Domstolen godtog ikke Frankrigs argument om, at det udenlandske selskab blot kunne oprette fransk datterselskab, eller om, at når skattesystemet ikke er harmoniseret, kan Domstolen ikke gribe ind.

I sagen *Commerzbank*, dom af 13. juli 1993, sag C-330/91, havde den tyske Commerzbank AG indbetalt acontoskat for sin filial i Storbritannien, men da filialens indtægter (renter fra USA) var skattefri i Storbritannien, skulle bankfilialen nu have acontoskatten tilbagebetalt. Ved tilbagebetaling af acontoskat blev der givet et rentetillæg til selskaber, der havde hjemsted i Storbritannien,

Erik Werlauff

mens et tilsvarende tillæg blev nægtet selskaber, der havde hjemsted i en anden stat. Dette var, fastslog Domstolen uden vaklen, i strid med art. 12, 43 og 48, og den omstændighed, at de udenlandsk hjemmehørende selskaber ikke ville have været fritaget for den skat, som det hele drejede sig om, såfremt de havde haft hjemsted i Storbritannien, var herved uden betydning. De britiske skattemyndigheder måtte efter dommen foretage efterbetalinger for en årrække til tusinder af udenlandske selskaber, der således var blevet diskrimineret gennem skattereglerne.

Ved dom af 8. juli 1999 i sag C-254/97, *Baxter m.fl.*, fastslog Domstolen, at fransk afgiftslovgivning var i strid med art. 43 og 48 EF (dengang art. 53 og 58), når lovgivningen i forbindelse med en særlig afgift på fransk etablerede medicinalfirmaers omsætning kun tillod fradrag for udgifter til forskning udført i Frankrig. Herved blev udenlandsk hjemmehørende selskaber, der kun havde oprettet filial i Frankrig, indirekte diskrimineret i forhold til selskaber med hjemsted i Frankrig, eftersom tyngden i et medicinalfirmas forskning oftest ligger i det land, hvor selskabet har sit hjemsted.

I en ganske vidtgående dom af 21. september 1999 i sagen *Saint-Gobain, C-307/97*, fastslog Domstolen, at et udenlandsk selskabs filial (faste driftssted) generelt skal nyde de samme skattemæssige fordele i filialstaten, som et dér etableret selskab ville have, også selv om filialstatens dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er) med andre lande alene hjemler rettigheder for selskaber og således ikke nævner en filial som DBO-rettighedssubjekt. Konkret var der tale om, at et fransk selskabs filial i Tyskland var nægtet tre skattemæssige fordele for sine aktiebesiddelser i tredjelande, nemlig (1-2) exemption- og creditlempelse for udbytte i henhold til DBO'er (3) fritagelse for tysk formueskat for sine aktier i selskaber i tredjelande. Det følger af dommen meget konsekvent, at de rettigheder, der tilkommer et indenlandsk hjemmehørende selskab, også skal gives til et udenlandsk hjemmehørende, uanset at rettighederne normalt vil blive opfattet som rettigheder, der tilkommer »et selskab« som sådant, enten efter intern skatteret eller efter en DBO. Det følger endvidere, at et »datterselskab« begrebsmæssigt ikke nødvendigvis behøver at være datterselskab direkte under sit hovedselskab, men også kan være datterselskab – med hertil knyttede rettigheder – af selskabets filial i et andet EU- eller EØS-land.

Disse sager er således udtryk for, at en stat ikke gennem sit skattesystem – uanset at dette ikke i øvrigt er gjort til genstand for harmonisering – må tvinge et udenlandsk selskab til at vælge en bestemt etableringsform, således som det vil være tilfældet, når det gøres skattemæssigt gunstigere at anvende datterselskabsformen frem for filialformen. Commerzbank-dommen er videregående end *avoir fiscal* dommen, eftersom det samlede resultat for Commerzbank som følge af UK/USA-dobbeltbeskatningstraktaten var en lempeligere beskatning,

Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter

end hvis banken have etableret datterselskab i UK; alligevel var den isolerede diskrimination, som den manglende rentegodtgørelse var udtryk for, nok til at statuere diskrimination.

Der må heller ikke på anden måde – hverken direkte eller indirekte – gennem skattesystemet ske diskrimination af selskaber fra andre EU- eller EØS-stater, uanset om der i formen blot er tale om at beskatte eller afgiftsbelægge et indenlandsk selskab.

Ved dom af 16. juli 1998 i sagen C-264/96, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, fastslog Domstolen endvidere, at det var i strid med art. 43 EF, når de britiske regler om et selskabs fradrag for underskud i et »fælles datterselskab« (konsortialbeskatning, konsortialfradrag) gjorde fradragsretten afhængig af, om det pågældende fælles datterselskab i sin egenskab af holdingselskab overvejende ejede selskaber med hjemsted i Storbritannien, eller om det overvejende ejede selskaber med hjemsted uden for Storbritannien. Skattefradraget (konsortialfradraget) kunne kun opnås, såfremt holdingselskabets virksomhed udelukkende eller hovedsageligt bestod i at eje aktier i datterselskaber med hjemsted i Storbritannien, og dette var i strid med art. 43 EF. Hensynet til beskyttelse mod tab af skatteindtægter var ikke et tvingende hensyn af almen interesse, der i medfør af art. 46 kunne påberåbes som begrundelse for en forskelsbehandling, der principielt strider mod art. 43.

Ved Domstolens dom af 8. november 1999 i sag C-200/98, *X og Y AB mod Riksskatteverket*, kendte Domstolen de svenske skatteregler om koncernbidrag (omtrent svarende til dansk sambeskatning) stridende mod art. 43 EF (ex 52), fordi skattereglerne gav et svensk selskab fradragsret for koncernbidrag til et modtagende svensk selskab, når (A) det modtagende selskab var 100% direkte ejet af det betalende selskab, og også når (B) det modtagende selskab ejedes 100% via ét eller flere selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, men ikke når (C) det modtagende selskab ejedes 100% via selskaber i flere medlemsstater. Både i situation (B) og (C) var der tale om medlemsstater, med hvilke Sverige havde dobbeltbeskatningstraktat indeholdende ikke-diskrimineringsklausul, men dette forhold ses ikke at gøre forskel for resultatet, som støttes direkte på fællesskabsrettens krav om ligebehandling af udenlandske selskaber, hvis der ikke er sagligt grundlag for forskellig behandling.

Det siger sig selv, at den indirekte diskrimination, der kan blive en følge af et skatte- eller afgiftssystem, langt fra altid fremstår som en klokkeklar forskelsbehandling. Som et eksempel på de mange lag, der ofte må afdækkes, før man når ned til »diskriminationspunktet«, kan nævnes Domstolens dom af 26. oktober 1999 i sag C-294/97, *Eurowings*. Et tysk luftfartsselskab skulle betale den særlige tyske erhvervsskat, *Gewerbesteuer*. Dens kendemærke er, at det indtjeningsgrundlag, der står til rådighed for en erhvervsvirksomhed i Tyskland,

Erik Werlauff

skal beskattes én og kun én gang, uanset om det er egen- eller fremmedkapitalfinansieret, og uanset de formueretlige ejerforhold til erhvervskapitalen. Dette indebærer, at udgifter til fx leje eller leasing af erhvervsaktiver kunne fratrækkes i beskatningsgrundlaget, hvis udlejerens (leasingselskabets) resultater allerede var genstand for tysk beskatning, fx fordi udlejereren havde fast driftssted i Tyskland. Derimod var det ikke afgørende, om udlejereren faktisk kom til at betale erhvervsskat af sine resultater. Nogle tyske udlejere ville være helt eller delvis fritaget herfor, fx pga. den kommune de var etableret i. Eurowings leasede nogle af sine fly hos et irsk leasingselskab, og da dette ikke var etableret i Tyskland, kunne der ikke ske fradrag hos Eurowings for disse leasingudgifter. Domstolen fandt – efter en indgående analyse af de komplekse tyske skatteregler om Gewerbsteuer – dette i strid med art. 49 EF (ex 59) om retten til at præstere grænseoverskridende tjenesteydelser. At den irske udlejer var undergivet en lempeligere selskabsskat i Irland (10% selskabsskat), kunne ikke begrunde, at tjenesteydelsen blev udsat for en mindre fordelagtig behandling end en tjenesteydelse, der blev præsteret af en i Tyskland skattepligtig udlejer. Den tyske Gewerbsteuer er imidlertid så kompleks, at Domstolen afstod fra at beskrive skatten og diskriminationen i abstrakte vendinger i sin dom. Her står blot i konklusionen, at »art. 59 er til hinder for en nationallovgivning om erhvervsskat («Gewerbsteuer») som den, hovedsagen drejer sig om«.

Fællesskabsretten tvinger os heller ikke – endnu – til at vælge en bestemt beskatningsform for en filial m.v. af et udenlandsk selskab. Der kan således gennem statens eget skattesystem vælges mellem den direkte metode (skat af nettoresultatet af denne filials drift) og den indirekte metode (skat af en forholdsmæssig andel af hovedselskabets globalresultat). Men metodevalget og de praktiske ligningsmæssige konsekvenser heraf må ikke indrettes, så de gennem urimelig belastning diskriminerer et udenlandsk selskab. I sagen *Singer*, dom af 15. maj 1997, sag C-250/95, var der således tale om, at udenlandsk selskab med filial i Luxembourg beskattedes efter den indirekte metode (dvs. skattepligt i Luxembourg af en pro rata del af globalresultatet), men når resultatet udviste underskud, som ønskedes fremført til fradrag i senere år, skulle der fremlægges fuldstændigt filialregnskab. Domstolen fastslog, at dette var for vidtgående; Luxembourg kunne kun kræve, at det med »klarhed og præcision« blev bevist af selskabet, at underskuddet havde relation til virksomheden i Luxembourg.

Ved dom af 29. april 1999 i sag C-311/97, *Royal Bank of Scotland mod de græske skattemyndigheder*, fastslog Domstolen, at Traktatens art. 43 og 48 (ex 52 og 58) var til hinder for græske skatteregler, hvorefter udenlandske bankers filialer i Grækenland beskattes med en højere sats af udbytteindtægter end den skattesats, der påhviler græske banker af tilsvarende indtægter. Metoden for beregning af det skattepligtige beløb var den samme, men skattesatsen var hhv.

Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter

40% og 35%. Domstolen lader principielt muligheden stå åben for, at en (skattemæssig) forskelsbehandling kan være sagligt begrundet, jf. opregningen i art. 46 (ex 56), men Grækenland havde ikke gjort forsøg på at påvise sådanne saglige grunde. Det hedder derfor i domskonklusionen, at situationen for de to kategorier af selskaber (de inden- og de udenlandske) »ikke adskiller sig objektivt på en måde, der berettiger en sådan forskelsbehandling«.

I sagen *Halliburton Services NV* (dom af 12. april 1994 i sagen C-1/93) blev indenlandske selskaber i Holland således behandlet mildere i henseende til betaling af stempelafgift ved overdragelse af fast ejendom i forbindelse med koncerninterne strukturændringer, end det var tilfældet i relation til et udenlandsk selskab. Holland argumenterede, at der under alle omstændigheder var tale om afgiftsbelæggelse af et hollandsk selskab, og at der derfor ikke kunne være tale om diskriminering i strid med fællesskabsretten, men Domstolen lagde vægt på, at udenlandske selskaber indirekte diskrimineredes, når der kunne inddrømmes det hollandske selskab stempelfrihed ved en ejendomshandel med et hollandsk, men ikke ved handel med fx et tysk selskab.

Også et lands regler om socialbidrag, der kan udgøre en anelig udgiftspost for et selskab i tillæg til selskabsskatten, skal indrettes, så den frie grænseoverskridende etableringsret ikke unødigt besværliggøres for et selskab – uanset at man kan indvende, at det er op til staterne gennem overenskomster at regulere muligheden for lempelse i socialbidrag for at undgå dobbeltbelastning. Ved dom af 28. marts 1996 i sagen C-272/94, *Michel Guiot og Climatec SA*, staterede Domstolen således, at det var i strid med retten til fri udveksling af tjenesteydelser efter art. 49 og 50 EF, at Belgien krævede betaling af nogle socialbidrag fra et luxembourgsk firma (Climatec), som midlertidigt udførte arbejde med fire ansatte på en byggeplads i Belgien. Virksomheden betalte allerede lignende arbejdsgiverbidrag for de samme arbejdstagere og for de samme arbejdsperioder i hjemstaten Luxembourg. Den belgiske lovgivning virkede som en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser. Domstolen lagde vægt på den ekstra økonomiske byrde, der blev tale om, og som medførte, at arbejdsgiveren ikke i konkurrencemæssig henseende var ligestillet med arbejdsgivere etableret i værtsstaten. Arbejdstagerne havde den samme eller en i det væsentlige tilsvarende beskyttelse i de arbejdsgiverbidrag, som arbejdsgiveren allerede betalte i den medlemsstat, hvor han er etableret.

Sammenfattende vil det ses, at regler om offentlige ydelser af enhver art, det være sig skatter, afgifter, socialbidrag, acontobeløb m.v., skal indrettes, så de ikke uden saglig grund forskelsbehandler uden- og indenlandske selskaber, og den foran nævnte tyske bruttoskat, der klart diskriminerede mellem inden- og

Erik Werlauff

udenlandske selskaber, og som tvang den udenlandske tjenesteyder til at etablere sig med datterselskab i Tyskland, var derfor i strid med disse regler.

3. Processuelle retsmidler (hasteprocedurer m.v.) mod fællesskabsstridige nationale regler

Når det med rimelig sikkerhed kan lægges til grund, at den pr. 1. april 1999 indførte bruttoskat på 25% efter EstG § 50 a, stk. 7, var nationalitetsdiskriminatorisk og dermed fællesskabsstridig, opstår spørgsmålet om, hvad en udenlandsk tjenesteyder ville have kunnet gøre for at beskytte sine interesser. Efter at Tyskland har ophævet reglen med tilbagevirkende kraft, får dette spørgsmål ingen aktualitet i netop den her omtalte sag, men da diskriminerende »handelshindringer« jævnlige foregår, og da det således næppe er sidste gang, en sag af dette tilsnit opstår, er der grundlag for at beskæftige sig mere principielt med spørgsmålet om, hvorvidt der kan skrides ind gennem en hasteprocedure for at undgå, at en diskriminerende regel forårsager uoprettelig skade på eksportører m.v.

I de tyske regler var der en række undtagelses- og dispensationsmuligheder, men en påberåbelse af disse ville dels være udtryk for en form for accept af, at reglen var der og skulle adlydes, dels udtryk for, at den udenlandske tjenesteyder underkastede sig de tyske myndigheders afgørelse, sagsbehandling m.v. Forholdet er imidlertid det, at fællesskabsrettens overholdelse ikke må gøres »dispansationsafhængig«. Skal det så vare 4-5 år at få fællesskabsretten til at virke, således at mindre kapitalstærke udenlandske tjenesteydere i mellemtiden bliver effektivt skadet til fordel for (a) indenlandske konkurrenter, der ikke rammes af de diskriminatoriske bestemmelser, (b) udenlandske konkurrenter, der vælger at stifte et indenlandsk datterselskab og (c) udenlandske konkurrenter, der har kapitalstyrke til at tåle de diskriminerende foranstaltninger, indtil hovedsagen er afgjort efter en årrækkes forløb?

Svaret er, at fællesskabsretten i rimelig grad er indrettet, så den kan tackle en sådan situation, idet der er indbygget forskellige muligheder for hasteprocedure i fællesskabsretten. Man må nemlig erkende, at *late justice is injustice*. Hvad hjælper det at få ret om 5 år, hvis vinderen er gået konkurs i mellemtiden som følge af de anfægtede regler?

Der er to juridiske *fora*, hvor der kan blive tale om at standse en fællesskabsstridig lovgivning. (2.1) Det ene forum er EF-domstolen, mens (2.2) det andet er nationale domstole. Dette kan uddybes således:

2.1. Hasteprocedure ved EF-domstolen

Det hedder i art. 243 EF (ex 186) kort og fyndigt, at »I sager, der er indbragt for Domstolen, kan den foreskrive de nødvendige foreløbige retsmidler«. Skønt denne bestemmelse efter sit indhold gælder enhver sagstype for Domstolen, har bestemmelsen givetvis sit kerneområde inden for traktatbrudssagerne. Dens baggrund er det nævnte princip om, at *late justice is injustice*, dvs. at øjemedet med en sag nogle gange kan blive forspildt i løbet af ventetiden, også selv om man vinder sagen. I sager, hvor der foreligger *periculum in mora* (= fare ved at vente) må man derfor supplere de almindelige søgsmålsmuligheder med en særligt hurtig, foreløbig behandlingsmåde i form af foreløbige retsmidler.

Da Danmark iværksatte byggeriet af Storebæltsbroen, var der i udbudsmaterialet en klausul, som af tilbudsgiverne krævede, at de i videst muligt omfang anvendte dansk arbejdskraft m.v. Klausulen er siden blevet herostratisk berømt som »køb-dansk klausulen«. Skønt man skulle mene, at det ud fra art. 12 EF og dennes forbud mod diskriminering på grundlag af nationalitet måtte være evident, at en sådan klausul er i strid med fællesskabsretten, blev der på grundlag af udbudsmaterialet valgt entreprenør (dansk, for øvrigt), og arbejdet blev sat igang. Nu fandt en forsmået fransk tilbudsgiver (Bomygu-koncernen), at udbudsforretningen måtte være ugyldig, og Bomygu klagede til Kommissionen. Denne var enig med klagerne, og efter iagttagelse af hørings- og kontradiktionsfasen i art. 226 anlagde Kommissionen herefter traktatbrudssøgsmål mod Danmark ved Domstolen.

Hvis nu Kommissionen fik medhold i, at der forelå et traktatbrud, kunne dette tænkes at få erstatningsretlige konsekvenser for Danmark i forhold til denne og andre forsmåede tilbudsgivere, men hvis byggeriet allerede var godt i gang, ville det ikke længere være muligt at få hele tilbudssagen omgjort. Med andre ord: I hvert fald en del af øjemedet med traktatbrudssagen ville blive forspildt (*periculum in mora*), hvis man ikke kunne standse selve byggeriet, mens sagen verserede. Af disse årsager indgav Kommissionen en anmodning til Domstolen om, at Domstolen nedlagde forbud mod byggeriets fortsættelse, indtil traktatbrudssagen var gennemført.

Hvis en begæring om foreløbige retsmidler skal have fornuftig mening, må den nødvendigvis behandles meget tidligt i sagsforløbet; man kan ikke vente på selve domsforhandlingen i sagen. Følgelig må der, snarest efter Domstolens modtagelse af begæringen om foreløbige retsmidler, finde særskilt behandling sted af dette spørgsmål. Netop fordi spørgsmålet haster, kan EF-domstolens præsident på egen hånd træffe beslutningen om foreløbige retsmidler, men da retspræsidenten i 1989, hvor Storebæltssagen verserede, var danskeren *Ole Due*, fandt præsidenten rimeligvis, at han ikke på egen hånd burde afgøre en sag mod Danmark, og derfor blev der berammet et retsmøde med deltagelse af et

større antal dommere. Sagen nåede aldrig frem til endelig afgørelse af spørgsmålet om foreløbige retsmidler, idet der i retsmødet (september 1989), som jeg overværede med stor interesse, blev indgået et forlig mellem Danmark og Kommissionen. Forliget gik ud på, at Danmark erkendte traktatbrudet og forpligtede sig til at give erstatning til forsmåede tilbudsgivere, og som et led i dette forlig hævdede Kommissionen sagen om foreløbige retsmidler. Hovedsagen om traktatbruddet fortsatte, og ved denne hovedsag blev Danmark dømt, jf. dom 22. juni 1993 i sag C-243/89, *Kommissionen mod Danmark*.

Når Domstolen i hovedsagen (traktatbrudssagen) fandt, at der forelå et traktatbrud, var Domstolens eneste kompetence i denne forbindelse at konstatere traktatbruddet (efterfølgende er der dog indført hjemmel til bøder). Domstolen havde – og har fortsat – ingen kompetence til at påbyde standsning af arbejderne på Storebælt. Under en sag om foreløbige retsmidler har Domstolen imidlertid kompetence til at foreskrive »de nødvendige forholdsregler«, og i begrebet »nødvendige forholdsregler« er der principielt ingen begrænsning med hensyn til, hvad afgørelsen kan lyde på. Dette indebærer, at Domstolen i en sådan foreløbig afgørelse kan gøre, hvad den ikke ville kunne gøre i den endelige dom – nemlig foreskrive arbejdets standsning. For at øjemedet med det iværksatte traktatbrudssøgsmål ikke skal blive forspildt, kan Domstolen faktisk træffe de beslutninger, som den finder »nødvendige«, også selv om sådanne tiltag ikke ville kunne foreskrives i den endelige traktatbrudsdom.

At det faktisk forholder sig således, fremgår meget klart af sagen om de tyske motorvejsafgifter. Tyskland fandt på et tidspunkt i begyndelsen af 1990'erne, at dets motorvejsnet blev stærkt belastet af udenlandske køretøjer, og som bekendt opkræver Tyskland ikke betaling for brugen af motorvejene, modsat fx Italien og Spanien. For at råde bod herpå vedtog *Bundestag* en lov, hvorefter der fremtidigt skulle betales afgift for brugen af tyske motorveje (ikke ved indkørslen til disse, men som en årsafgift, hvis betaling kunne kontrolleres via mærkater på bilerne). Afgiften skulle betales af de tunge lastbiler og andre erhvervskøretøjer, der i særlig grad belaster motorvejsstrukturen. For at dette forhold imidlertid ikke skulle belaste det tyske erhvervsliv, blev der imidlertid parallelt hermed til de tyske vognmandsfirmaer givet afgiftslettelser, som fuldstændig kompenserede for den økonomiske byrde, de ville få via motorvejsafgifterne. Således fremstod motorvejsafgifterne som på papiret neutrale i henseende til byrden for inden- og udenlandsk erhvervsliv, men nettovirkningen var, at motorvejsafgifterne alene ramte udenlandske vognmandsfirmaer.

Kommissionen fandt forståeligt nok, at handlemåden var fællesskabsstridig, og anlagde traktatbrudssag herom. Da den tyske lovgivning imidlertid skulle til at træde i kraft, og da traktatbrudssagen kunne vare et godt stykke tid, før der faldt dom, anmodede Kommissionen om, at Domstolen traf en afgørelse om

Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter

foreløbige retsmidler. Efter en intens og koncentreret sagsbehandling traf Domstolens præsident herefter beslutning om, at den tyske forbundslovgivning om motorvejsafgifterne ikke måtte træde i kraft, før hovedsagen (traktatbruds-sagen) var afgjort, jf. afgørelse af 12. juli 1990 i sag C-195/90R, *Kommissionen mod Tyskland*. Retspræsident *Ole Dues* kendelse forelå, dagen før den tyske forbundslov skulle være trådt i kraft.

Kendelsen er således endnu et eksempel på, at der gennem foreløbige retsmidler kan træffes beslutninger, som ikke ville kunne udgøre en bestanddel af en traktatbrudsdom. Tyskland blev i øvrigt dømt for traktatbrud i hovedsagen, jf. dom af 19. maj 1992 i sag: C-195/90, *Kommissionen mod Tyskland*. Grundlæggende betingelser er, at der foreligger *fumus boni juris*: egentlig »røgen af god ret«, dvs. at det skal forekomme temmelig klart, at der foreligger et retsbrud, ligesom der skal foreligge *periculum in mora*: egentlig »fare ved at tøve«, dvs. uopsættelighed.

2.2. Hasteprocedure ved nationale domstole

Her kommer så forbudsmuligheden ved nationale domstole ind i billedet. Forholdet er nemlig det, at private personer og virksomheder ikke kan stævne en stat ved Domstolen med påstand om traktatbrud og med krav om foreløbige retsmidler. Der er i sådanne tilfælde ingen direkte søgsmålsbeføjelse for Domstolen. Derfor må en sag om et sådant spørgsmål anlægges ved nationale domstole, og hvis sagen haster, må sagsanlægget have en treleddet karakter: (1) Der nedlægges påstand i hovedsagen, fx om at staten ikke er berettiget til en bestemt handlemåde. (2) Den nationale dommer anmodes om præjudiciel forelæggelse for EF-domstolen (men dette kan parterne dog ikke tvinge ham til). (3) Den nationale dommer anmodes om at udstede et foreløbigt forbud mod de pågældende reglers håndhævelse, mens hovedsagen verserer.

Det vil antagelig være mest hensigtsmæssigt at indlede gennemgangen af denne problemstilling med et eksempel. Som bekendt har EU en intens regulering af fiskerierhvervet gennem blandt andet fiskekvoter til det enkelte land. Kvoterne kan være genstand for handel, men den enkelte kvote er knyttet til fiskerivirksomhed med udgangspunkt i det land, der har fået tildelt kvoten. Spanske fiskere, som har udviklet fiskeri til en hel industri, ønskede nu at fiske under anvendelse af britiske kvoter, og i den anledning stiftede de fiskeriselskaber med hjemsted i Storbritannien. For at efterkomme den offentlige stemning mod sådan kvoteudnyttelse indførte det britiske parlament love, som opstillede krav til fiskeriselskaber med hjemsted i Storbritannien; en betydelig del af aktiekapital skulle ejes af briter, bestyrelsen skulle være britisk etc.

De spanske fiskere fandt, at lovene var vendt mod dem, og der blev anlagt sag herom ved EF-domstolen. For at lovene imidlertid ikke skulle nå at gøre

faktisk skade, mens EF-sagen verserede, anmodede de spanske fiskere de britiske domstole om at nedlægge forbud mod, at de britiske love overhovedet trådte i kraft. EF-domstolen fik derfor af det britiske overhus (som er landets øverste domstol) forelagt præjudicielle spørgsmål om et sådant forbud, *injunction*. Britisk ret har en århundredgammel tradition for, at der ikke af nogen dommer kan nedlægges forbud mod staten. Dette hænger nøje sammen med magtbalancen mellem på den ene side parlamentet og på den anden side kongen og hans dommere. EF-domstolen svarede, at hvis det eneste, der afholder en domstol fra at nedlægge foreløbigt forbud mod ikrafttrædelsen af formodet fællesskabsstridige love, er, at landet har en regel om, at et sådant forbud ikke kan nedlægges mod staten, så skal dommeren undlade at anvende denne regel. Med andre ord: Så skal forbud kunne nedlægges, jf. Domstolens afgørelse af 19. juni 1990, sag C-213/89, *Factortame I*, jf. *Lesley Jane Smith* i EuZW 1992.308 ff og *Brita Sundberg-Weitmann* i SvJT 1992.424 ff.

Nationale regler om, at forbud ikke kan nedlægges mod det offentlige som regelgiver (modsat det offentlige som part i en kontrakt), findes ikke blot i Storbritannien, men i adskillige andre lande. Også fx Danmark har en sådan forskrift, jf. retsplejelovens § 641, modsætningsvis. Efter *Factortame I* må sådanne forskrifter imidlertid bortfortolkes i det omfang, det er nødvendigt for at få fællesskabsretten til at virke effektivt.

Ved *Factortame II* fastslog Domstolen materielt, at de anfægtede britiske love var i strid med fællesskabsretten, jf. dom af 25. juli 1991 i sag C-221/1989, og ved *Factortame III* fastslog den, hvad der skal til, for at staten kan blive erstatningspligtig for den fællesskabsstridige lovgivning (som faktisk nåede at virke et stykke tid over for de spanske fiskere), jf. dom af 5. marts 1996 i de forenede sager C-46/93 og C-48/93, *Factortame III* og *Brasserie du pêcheur*.

Under hvilke betingelser den nationale dommer helt konkret kan nedlægge forbud, er udviklet i yderligere praksis fra Domstolen som overbygning på *Factortame I*. Denne praksis har dels drejet sig om nationale foranstaltninger, der var i strid med fællesskabsretten, dels om national håndhævelse af sekundære fællesskabsretsakter, der var i strid med primær fællesskabsret, men principperne for anvendelse af foreløbige retsmidler er de samme. Der kan særligt henvises til sagerne *Zuckerfabrik, Atlanta Frucht* og *Krüger*, jf. Domstolens afgørelse af 17. juli 1997 i sag C-334/95, *Krüger GmbH & Co. KG mod Hauptzollamt Hamburg-Jonas*. Forbudsspørgsmålet kan således opstå både (1) vedrørende formodet fællesskabsstridig national lovgivning og (2) vedrørende den nationale gennemførelse af fællesskabsregler, der menes at være Traktat- eller grundrettighedsstridige. Derimod kan en national dommer begribeligvis ikke nedlægge forbud mod selve ikrafttrædelsen af en forordning eller et direk-

Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter

tiv, kun mod nationale foranstaltninger til gennemførelse af direktivet eller forordningen.

De betingelser, der blev opstillet i *Atlanta Frucht* og i *Krüger*, kan sammenfattes således, jf. *Erik Werlauff* i UfR 1996 B s. 41 ff: (1) Dommeren skal finde, at der er betydelig tvivl om forordningens gyldighed, og hvis spørgsmålet om dens gyldighed ikke allerede er forelagt for Domstolen, skal dommeren selv forelægge Domstolen dette spørgsmål. Denne forelæggelsespligt gælder, også selv om den nationale dommer ikke er sidste instans – med andre ord er der her tale om en tilføjelse til de tilfælde, hvor der er forelæggelsespligt, jf. pkt. 2 i »Orientering om forelæggelse af præjudicielle spørgsmål fra de nationale retter« fra EF-domstolen (december 1996), gengivet i EU-ret & Menneskeret 1996.291 ff. (2) Der skal foreligge uopsættelighed, idet de foreløbige retsmidler skal være nødvendige for at forhindre, at den part, der begærer dem, risikerer et alvorligt og uopretteligt tab. Der skal således være tale om et tab, som ikke efterfølgende kan klares med penge, dvs. gennem erstatningsreglerne. (3) Dommeren skal tage behørigt hensyn til EU's interesse, og (4) ved sin vurdering af, hvorvidt disse betingelser er opfyldt, skal dommeren respektere afgørelser fra Domstolen og fra Retten i første instans, hvorved der er foretaget en prøvelse af forordningens lovlighed, ligesom han skal respektere kendelser, hvorved der er blevet truffet afgørelse om begæringer om tilsvarende foreløbige retsmidler på fællesskabsplan. I *Krüger* tilføjede Domstolen, at disse retningslinier ikke er til hinder for, at dommeren tillader appel af afgørelsen om udsættelse af sagen.

De principper, der er skitseret her, vil i nogen grad kunne finde tilsvarende anvendelse, når det drejer sig om at bremse håndhævelsen af en fællesskabsstridig lovgivning, fx skatteregler.

2.3. Sikkerhedsstillelse?

Sammenfattende vil det ses, at fællesskabsretten rummer hasteprocedurer, som ikke stiller den diskriminerede udenlandske virksomheder i et retsløst tomrum, men som tværtimod muliggør en hurtig, foreløbig stillingtagen til reglens fællesskabsstridighed – og i konsekvens heraf muligheden for et forbud mod reglens håndhævelse, mens der tages endelig stilling til dens fællesskabsstridighed ved EF-domstolen.

Der er ikke i art. 243 EF (ex 186) om foreløbige retsmidler ved EF-domstolen taget stilling til spørgsmålet om eventuel sikkerhedsstillelse fra den sagsøger, der begærer retsmidlet bragt i anvendelse (rekvirenten). Det er indlysende, at den, mod hvem et foreløbigt retsmiddel retter sig – her: en stat – kan lide økonomisk tab, hvis det senere viser sig, at rekvirenten taber hovedsagen. Hvis der var tale om et traditionelt civilprocessuelt retsmiddel i form af forbud eller

arrest, ville rekvirenten efter de fleste staters retsorden kunne drages erstatningsretligt til ansvar i et vist omfang, endog på objektivt grundlag, såfremt kravet slet ikke bestod (jf. i Danmark retsplejelovens § 639, stk. 1, og § 648), og ellers i tilfælde af påviselig culpa hos rekvirenten (jf. i Danmark retsplejelovens § 639, stk. 3, og § 648).

Der er imidlertid ganske gode grunde til, at disse civilprocessuelle principper ikke uden videre kan overføres på sager om retsmidler efter fællesskabsretten, hvor det drejer sig om at bremse en stats lovgivning, praksis m.v. I visse sagstyper også mod en stat kan traditionelle erstatningsprincipper have gode grunde for sig, nemlig hvor forholdet har lighedspunkter med civilretlige forhold. Da EF-domstolen i september 1989 i et retsmøde behandlede Kommissionens anmodning om foreløbige retsmidler mod Danmarks opførelse af Storebæltsbroen på grundlag af den famøse køb-dansk-klausul, spurgte den refererende dommer repræsentanten for Kommissionen, om Kommissionen var indstillet på at betale den danske stat erstatning, såfremt byggeriet blev standset af Domstolen, men Danmark efterfølgende vandt hovedsagen (traktatbrudssagen). Jeg erindrer, at Kommissionens repræsentant i sit svar elegant undlod at besvare spørgsmålet. Det må imidlertid antages, at erstatning i en sag af denne type ikke ville være udelukket.

Anderledes må forholdet være, hvor der er tale om et forbud mod staten i dennes egenskab af regelgiver, herunder som lovgivningsmagt, jf. sagen om den tyske bruttoskat. Hvis man her anvendte de erstatningsprincipper, der kendes fra civilprocessens foreløbige retsmidler, herunder fx et objektivt ansvar for de økonomiske følger af et retsmiddel, der blev foretaget ud fra et »krav« (dvs. en forståelse af fællesskabsretten om, at den nationale foranstaltning var fællesskabsstridig), som efterfølgende viser sig ikke at have bestået, ville den erstatningsretlige procesrisiko ved at anvende foreløbige retsmidler til håndhævelse af fællesskabsretten over for en stat være af så drakonisk omfang, at dette alene ville være prohibitivt for anvendelsen af de foreløbige retsmidler. Der er ingen tvivl om, at en stat, der i en periode forhindres i at håndhæve bestemte regler på fx afgiftsrettens område, efterfølgende vil kunne udmønte dette i et erstatningskrav af gigantiske dimensioner.

Det må følge heraf, at erstatningskrav mod rekvirenten må reserveres for sådanne tilfælde, hvor forholdet har stærke lighedstræk med civilretlige forhold (forbud mod et byggeri, mod markedsføring etc.), hvorimod erstatning normalt bør være ude af betragtning, når det foreløbige retsmiddel har rettet sig mod mere generelle forskrifter af offentligretlig karakter. Her må det juridiske nåleøje, som sagen skal passere ved dommernes bedømmelse af, om der foreligger *fumus boni juris* (egentlig: røgen af god ret; dvs.: det skal lyse langt væk, at man har ret), normalt udgøre en tilstrækkelig beskyttelse af staten. Kravet

Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter

kan også formuleres gennem det udtryk, at der *prima facie* (ved første syn) skal foreligge bevis for rettiigheden. Har man overbevist højt kvalificerede dommere om dette, er det vanskeligt efterfølgende at argumentere for et erstatningsansvar, hvis det ved en finbedømmelse år senere under hovedsagen viser sig, at det alligevel ikke forholdt sig således.

Der må derfor i det hele udvises betydelig tilbageholdenhed med at anvende almindelige erstatningsprincipper analogt på rekvirentens opnåelse af foreløbige retsmidler efter fællesskabsretten. Det forhold, at hovedsagen ikke giver rekvirenten medhold, er ikke i sig selv ensbetydende med, at det foreløbige retsmiddel var uretmæssigt. Ud fra de givne forudsætninger kan det have været retmæssigt, uanset at den *ratio decidendi*, der var det foreløbige retsmiddel, efterfølgende forkastes under en hovedsag.

Hvis dette kan lægges til grund, må det endvidere følge heraf, at sædvanlige principper om sikkerhedsstillelse som betingelse for foreløbige retsmidler ikke kan anvendes på samme måde i de her beskrevne sager, som de kan i traditionelle civilprocessuelle sagstyper. Det kan gøre muligheden for at anvende et på fællesskabsretten grundet foreløbigt retsmiddel illusorisk, hvis der kræves sikkerhedsstillelse som betingelse for at afsige kendelse om anvendelse af det foreløbige retsmiddel, og det er derfor ikke tilfældigt, at art. 243 ikke nævner denne mulighed.

Forholdet er imidlertid det, at de fleste retsordener har regler om sikkerhedsstillelse som en mulig – nogle gange temmelig automatisk – betingelse for at bringe foreløbige retsmidler i anvendelse. Dels af de netop anførte reale grunde, dels for – af hensyn til fællesskabsrettens gennemslagskraft – at tilvejebringe en betydelig parallelitet mellem (a) foreløbige retsmidler mod en stat ved EF-domstolen efter Kommissionens begæring og (b) foreløbige retsmidler mod en stat ved en national domstol efter en privat parts begæring, må det antages, at anvendelsen af foreløbige retsmidler mod en stat ved nationale domstole ikke kan gøres betinget af sikkerhedsstillelse, forudsat de øvrige betingelser (*fumus boni juris + periculum in mora*) er opfyldt. Også på dette punkt må nationale lovregler, fx om et mere automatisk præget krav om sikkerhedsstillelse, derfor vige.

3. Traktatbrudssøgsmål efter den diskriminerende foranstaltnings ophævelse

Som nævnt har Tyskland i nærværende sag med tilbagevirkende kraft ophævet den antageligt fællesskabsstridige nationale lovregel. Dermed er der imidlertid ikke definitivt lukket for et traktatbrudssøgsmål mod Tyskland. Selve det

Erik Werlauff

forhold, at en stat har haft fællesskabsstridige regler, praksis m.v., er tilstrækkeligt til at begrunde en dom for traktatbrud mod staten.

Som bekendt kan traktatbrudssøgsmål anlægges enten af en anden medlemsstat, jf. art. 227 EF (ex 170), eller anlagt af Kommissionen, jf. art. 226 (ex 169). Eftersom traktatbrudssøgsmål anlagt af en anden medlemsstat forekommer meget sjældent, koncentrerer interessen sig om Kommissionens søgsmål.

Det er klart, at der i overensstemmelse med almindelige procesprincipper skal foreligge retlig interesse, for at der kan anlægges traktatbrudssøgsmål, dvs. en konkret og aktuel konflikt med fællesskabsretten. Lige så klart er det, at en stats forberedelsehandlinger, fx fremsættelse af et lovforslag, normalt ikke vil være tilstrækkeligt til at begrunde traktatbrudssøgsmål. Anderledes forholder det sig, hvis en fællesskabsstridig lovregel, administrativ bestemmelse eller praksis er indført, men atter er ophævet hhv. forladt af staten. Her har krænkelsen faktisk fundet sted, og der foreligger derfor fornøden konkret og aktuel retlig interesse i et søgsmål. Man kan sammenligne med en privat virksomheds krænkelse af en anden virksomheds rettigheder, fx immaterialrettigheder m.v. Her ophører den retlige interesse i et sagsanlæg ikke, blot fordi krænkelsen atter er bragt til ophør. Den krænkede har den fornødne retlige interesse i at få fastslået, at en krænkelse overhovedet har fundet sted. Tilsvarende forholder det sig med traktatbrudssøgsmål.

Ud fra et hensigtsmæssigheds- og opportunitetshensyn kan det forholde sig således, at Kommissionen ikke ønsker at forfølge et traktatbrud yderligere, såfremt det er af mindre betydning, og den pågældende stat måske har erkendt krænkelsen, direkte og/eller indirekte. Er krænkelsen derimod af større betydning, kan det være rimeligt at fastholde, at traktatbrudet ønskes fastslået ved dom. Dette kan både have betydning i relation til erstatningsspørgsmål, jf. herom nedenfor, og i relation til selve retsudviklingen af fællesskabsretten, ligesom dommen kan have en præventiv betydning. Da Danmark under det ovenfor omtalte retsmøde vedrørende foreløbige retsmidler mod køb-dansk-klausulen i Storebæltsagen erkendte at ville betale erstatning til krænkede entreprenører, fortsatte Kommissionen alligevel hovedsagen for at få fastslået traktatbrudet.

Også i nærværende sag, hvor den omtvistede tyske regel faktisk har nået at blive håndhævet gennem nogen tid, og hvor Tyskland ikke officielt har erkendt traktatbrudet, kan det være rimeligt at fortsætte sagen, særligt fordi krænkelsen forekommer ganske betydelig. I skrivende stund vides det ikke, om Kommissionen vil fortsætte sagen, men i hvert fald flere tilkendegivelser fra Kommissionen synes at tyde på, at Kommissionen finder traktatbrudet så alvorligt, at der er grundlag for at fortsætte sagen for at få Tyskland dømt efter art. 226.

4. Erstatning til virksomheder, der har lidt tab

Sagen aktualiserer spørgsmålet om tab til virksomheder, der har lidt et økonomisk tab som følge af den periode, hvor en fællesskabsstridig regel håndhævedes. Dette spørgsmål har dels et processuelt aspekt, dels et materielt aspekt.

Hvad det processuelle angår, vil en erstatningssag mod Tyskland skulle anlægges ved nationale domstole. Kun i sager om erstatningskrav mod EU er EF-domstolen kompetent (og enekompetent), jf. art. 235 EF (ex 178). Den nationale dommer har mulighed for præjudiciel forelæggelse for EF-domstolen i medfør af art. 234 (ex 177). Hvis sagen behandles i sidste instans hos det nationale domstolssystem, er der endog pligt til en sådan forelæggelse af fællesskabsretlige tvivlsspørgsmål, medmindre spørgsmålets besvarelse allerede er klart, dvs. er *acte clair*, herunder afklaret gennem forelæggelse for EF-domstolen, dvs. er *acte éclairé*. Den præjudicielle forelæggelse kan fx dreje sig om, hvorvidt den nationale foranstaltning var fællesskabsstridig, men dette kan som nævnt allerede tænkes at være afklaret gennem et traktatbrudsspørgsmål. Endvidere kan forelæggelsen dreje sig om erstatningsbetingelserne, herunder særligt ansvarsgrundlaget.

Hvad det materielle angår, er der ikke i Traktaten bestemmelser om ansvarsgrundlaget ved en stats krænkelse af fællesskabsretten, men i vid udstrækning vil man kunne støtte sig til principperne i art. 288, stk. 2 (ex 215, stk. 2) om ansvarsgrundlaget hos EU i tilfælde af skader forvoldt af EU's institutioner (eller af EU's ansatte under udøvelsen af deres hverv) uden for kontraktforhold. Her afgøres ansvarsgrundlaget »i overensstemmelse med de almindelige retsgrundsætninger, der er fælles for medlemsstaternes retssystemer«.

Der har udviklet sig en betydelig praksis og doktrin herom, og det følger heraf, at der for det første ikke er noget ansvar på objektivt grundlag. Der skal foreligge en krænkelse af fællesskabsretten, som kan tilregnes den pågældende stat. Man bruger jævnligt det udtryk, at der skal foreligge et »kvalificeret« retsbrud, men i dette i sig selv diffuse begreb ligger ikke stort mere, end at det ikke er enhver krænkelse af fællesskabsretten, der udløser erstatning. Det kommer herved i betragtning, at staten i sagens natur virker som lovgiver (i vid forstand), dvs. virker som udsteder af generelle, fremadrettede forskrifter, og at der herved må indrømmes staten en vid skønsmargin, når der skal træffes valg af normativ karakter.

I et vist omfang, men dog ikke fuldt ud, er (a) principperne om fællesskabsrettens direkte virkning, dvs. muligheden for at påberåbe fællesskabsretten direkte for nationale domstole og andre myndigheder, og (b) statens erstatningspligt udtryk for komplementære størrelser. I det omfang fællesskabsretten kan bringes til at virke direkte, vil en modsatrettet national retstilstand ikke få lov

at udfolde sig og dermed virke tabforvoldende, hvorfor behovet for statens erstatningspligt trænges tilsvarende i baggrunden. I det omfang fællesskabsretten ikke kan bringes til at virke direkte, opstår der behov for et erstatningsretligt supplement. Når en stat indfører fællesskabsstridige foranstaltninger som den tyske bruttoskat, der omhandles her, er fællesskabsretten i sagens natur uden »direkte virkning«, i det omfang de nationale foranstaltninger faktisk håndhæves af landets myndigheder. Her opstår der således behov for efterfølgende erstatningsretlige overvejelser. Men i det omfang de foreløbige retsmidler, som jeg omtalte foran, kan bringes i anvendelse, er dette i realiteten udtryk for, at fællesskabsretten trods modsatrettede nationale foranstaltninger får mulighed for at »virke direkte«, omend på et foreløbigt grundlag (og ofte under betydelig økonomisk opofrelse fra den krænkede virksomheds side i forbindelse med gennemførelsen af sagen om foreløbige retsmidler). Denne form for foreløbig »direkte virkning« eliminerer derfor ikke fuldstændig behovet for erstatning som supplement, men kan dog i nogen grad reducere det økonomiske tab, sagen drejer sig om. Groft sagt vil det erstatningsretlige aspekt i flere tilfælde kunne reduceres til alene at dreje sig om sagens omkostninger.

Man kan tage Domstolens udtalelse i *Factortame III* (og *Brasserie du pêcheur*) som et udtryk for retstilstanden på området. For det første udtalte Domstolen, at medlemsstatens erstatningspligt finder anvendelse, når overtrædelsen af fællesskabsretten må tilskrives den nationale lovgiver.

For det andet fastslog Domstolen, at de krænkede borgere (på et område, hvor staten har en vid skønsbeføjelse, når der skal træffes valg af normativ karakter) har ret til erstatning, (1) når den bestemmelse i fællesskabsretten, der er overtrådt, har til formål at tillægge dem rettigheder, (2) når overtrædelsen er tilstrækkeligt kvalificeret, og (3) når der er en direkte årsagsforbindelse mellem overtrædelsen og tabet. Domstolen tilføjede, at erstatningsansvaret gennemføres efter nationale erstatningsregler, men således at betingelserne ikke må være mindre gunstige end de betingelser, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret, ligesom betingelserne ikke må være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller urimeligt vanskeligt at opnå erstatning.

For det tredje udtalte Domstolen, at den nationale retsinstans ikke kan gøre erstatning betinget af, at der foreligger culpa hos det statslige organ, som overtrædelsen må tilregnes; selve den »tilstrækkeligt kvalificerede overtrædelse af fællesskabsretten« skal være tilstrækkeligt til at statuere ansvar. Det følger af disse betragtninger fra Domstolen, at nationale culpanormer ikke finder anvendelse. Af hensyn til fællesskabsrettens enhed må der i stedet anvendes en fælles »culpa«-norm, der for at undgå begrebsforvirring i stedet betegnes som et krav om kvalificeret (eller snarere: klar) overtrædelse af fællesskabsretten. Spørgsmålet er herved, hvornår overtrædelsen er »kvalificeret«. Ved gennemførelsen

Retsmidler mod diskriminerende nationale skatteforskrifter

af direktiver m.v. foreligger der temmelig vide skønsbeføjelser, hvor det ud fra en rimelighedsbetragtning må accepteres, at der kan ske overtrædelse af fællesskabsretten, særligt hvis denne ikke fremtrådte som tilstrækkeligt klar for de nationale myndigheder. Anderledes må det forholde sig ved handelshindrende foranstaltninger, fx den tyske bruttoskat, som gennemføres ud fra en protektionistisk synsvinkel. Her vil begrebet »kvalificeret« uden videre kunne finde anvendelse. Et sted mellem disse yderpunkter – på den ene side et fejlskøn inden for statens skønsmargin ved det loyale forsøg på implementering af fællesskabsretten, på den anden side det protektionistiske forsøg – ligger den forsinkede gennemførelse af direktiver. Denne vil ofte kunne betragtes som »kvalificeret« i nærværende sammenhæng.

For det fjerde udtalte Domstolen, at erstatningen skal stå i et passende forhold til det lidte tab. Kriterierne må ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret, og de må ikke være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller urimeligt vanskeligt at opnå erstatning. Nationale regler, hvorefter den skade, der kan erstattes, generelt begrænses til kun at omfatte skader på bestemte, særligt beskyttede individuelle retsgoder (med udelukkelse af borgernes tabte fortjeneste) er ikke i overensstemmelse med fællesskabsretten. Endvidere skal særlige former for erstatning, såsom *exemplary damages*, dvs. en særlig form for erstatning for forfatningsstridig adfærd i henhold til engelsk ret, også kunne tilkendes under et søgsmål på grundlag af fællesskabsretten, såfremt de kan tilkendes under et tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret.

For det femte og sidste svarede Domstolen, at erstatningspligt ikke kan begrænses til kun at omfatte skader, der er lidt, efter at Domstolen har afsagt en dom, hvori den pågældende overtrædelse er blevet fastslået.

5. Konklusioner

Med udgangspunkt i de tyske regler om brutto-entrepriseskat er der i det foregående foretaget en bedømmelse af diskriminerende foranstaltninger i (a) materiel, (b) processuel, (c) traktatbrudsmæssig og (d) erstatningsretlig henseende.

(a) Materielt konkluderes det, at de tyske regler om bruttoskatten var fællesskabsstridige.

(b) Processuelt konkluderes det, at fællesskabsretten rummer to centrale former for hasteprocedurer, der kan anvendes til at forebygge, at diskriminerende regler håndhæves til skade for udenlandske tjenesteydere m.v., og at nationale regler om, at forbud mod det offentlige som regelgiver ikke kan gennemføres, må vige, ligesom krav om sikkerhedsstillelse må vige.

Erik Werlauff

(c) I relation til traktatbrudsreglerne konkluderes det, at der fortsat er grundlag for en traktatbrudssag, uanset en omtvistet national regels ophævelse.

(d) Erstatningsretligt konkluderes det, at udenlandske virksomheder, der har lidt tab som følge af reglens håndhævelse, er berettiget til erstatning fra den pågældende stat, her Tyskland, idet kriteriet om en »kvalificeret« overtrædelse af fællesskabsretten normalt vil være opfyldt.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

Af professor Karsten Engsig Sørensen, LL.M., ph.d.

Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus

1. Den fjerde dimension

Professor Aage Michelsen har i en række fremstillinger redegjort for de tre dimensioner i den internationale skatteret: 1) intern national skatteret, 2) dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og 3) EU-retten. Ved allerede i 1991 at omtale disse tre dimensioner var professor Aage Michelsen den første til herhjemme at medtage EU-retten (dengang EF-retten) som en af de juridiske discipliner, der indgår i dansk international skatteret.¹ Siden dengang er der dog sket en udvikling, der måske indebærer, at man i dag skal tilføje endnu en dimension: WTO-samarbejdet.

Den nye udvikling er, at der i tvistbilæggesystemet under WTO den 24. februar 2000 er afsagt en afgørelse, der betyder, at de amerikanske skatteregler vedrørende Foreign Sales Corporations er blevet tilsidesat. Denne afgørelse er den første afgørelse, der fastslår, at direkte skatteregler er i strid med WTO-aftalerne. Der er derfor anledning til at undersøge, om afgørelsen har en sådan principiel betydning, at den berettiger, at man taler om en ny dimension i den internationale skatteret. For at forstå afgørelsens rækkevidde er det nødvendigt først at redegøre for strukturen i WTO-samarbejdet.

1. Jf. Aage Michelsen, *International skatteret*, 1991 s. 16.

2. WTO-samarbejdet

WTO (World Trade Organization) blev oprettet i 1995 på baggrund af Uruguay-runden (1986-94).² Med WTO skabte man en ny organisation, der kan siges at være arvtageren til det tidligere GATT-samarbejde. Mens GATT-samarbejdet udviklede sig gennem en række forhandlingsrunder, indebærer WTO-samarbejdet, at der oprettes en egentlig organisation, som er rammerne for (løbende) forhandlinger vedrørende handelspolitiske spørgsmål. Beslutninger i WTO kræver som udgangspunkt énstemmighed blandt alle medlemslande. Selvom der på visse punkter er mulighed for at træffe beslutninger ved kvalificeret flertal, anvender man i praksis ikke denne mulighed.³

Pr. 1. september 1999 var i alt 134 lande, herunder Danmark, medlemmer af WTO. Såvel EU som EU-medlemsstaterne er medlemmer. I praksis er det Kommissionen som forhandler på vegne af EU-medlemsstaterne i WTO-samarbejdet, men de eksisterende kompetenceregler betyder at EU ikke har enekompetence i alle handelspolitiske spørgsmål, hvorfor visse beslutninger kræver EU-medlemsstaternes tilslutning.⁴

2.1. Tvistbilægningssystemet

En af de vigtigste nyskabelser ved etableringen af WTO-samarbejdet var oprettelsen af et tvistbilægningssystem (Dispute Settlement Body, herefter blot DSB), som kan anvendes til at løse tvister mellem de deltagende lande omkring forståelsen af WTO-aftalerne.⁵ I det gamle GATT-samarbejde var det nok muligt at få forelagt konflikter for et panel, men en panelrapport kunne kun vedtages, hvis alle medlemslande, herunder den tabende part, accepterede dette. Med det nye tvistbilægningssystem har man forladt dette konsensusprincip, og systemet er blevet mere domstolslignende.

2. Om baggrunden for WTO og dens struktur se Klaus A. Holm, Ulrik Vestergaard Knudsen & Karsten Vagn Nielsen, *WTO og den nye handelspolitik*, 1999, John H. Jackson, *The World Trade Organization*, 1998 samt Stefan Daya Amarasinha og Ulrik Vestergaard Knudsen i *Juristen* 1998 s. 293ff.
3. Jf. Klaus A. Holm, Ulrik Vestergaard Knudsen & Karsten Vagn Nielsen, *WTO og den nye handelspolitik*, 1999 s. 45.
4. Om Kommissionens kompetence i relation til WTO efter EF-traktatens art. 133 (tidligere art. 113) se nærmere EU-Karnov 1999 s. 1154ff og Nicholas Emiliou i N. Emiliou & D. O'Keefe (ed.): *The European Union and World Trade Law*, 1996 s. 31ff.
5. Om DSB se nærmere Ernst-Ulrich Petersmann, *The GATT/WTO Dispute Settlement System*, 1997 s. 177ff samt Ole Spiermann i *Juristen* 1998 s. 312ff. Sidstnævnte artikel indeholder tillige en oversigt over de afgørelser, der var truffet af appelorganet i perioden 1995-98. Samtlige panelrapporter samt rapporter fra appelorganet er tilgængelige på WTO's hjemmeside (www.wto.org).

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

Reglerne for DSB's struktur og funktion findes i en særlig aftale eller forståelse (Dispute Settlement Understanding), som er tiltrådt af alle WTO medlemslande. Denne forståelse indeholder bl.a. en række tidsfrister, der skal sikre, at en sagsbehandling inkl. appelbehandling normalt højst varer 15 måneder.

En tvist indledes med konsultationer, hvorefter der, hvis konsultationerne ender resultatløst, bliver udpeget et panel, der normalt består af tre eksperter. Dette panel skal efter gennemførelsen af en skriftlig forberedelse og en række høringer udarbejde en panelrapport, hvori der tages stilling til, om WTO-reglerne er overtrådt. Denne panelrapport kan kun afvises af DSB (hvor samtlige WTO-medlemmer er repræsenteret) ved konsensus. Mens man under det gamle GATT-samarbejde skulle vedtage panelrapporter ved konsensus, kræver det således under WTO-samarbejdet konsensus at afvise panelrapporterne, og dermed bliver panelerne i realiteten det organ, der endelig afgør tvisten.

I praksis bliver mange panelrapporter indbragt for appelorganet (Appellate Body), som har mulighed for at efterprøve de juridiske konklusioner (jus) i panelrapporten. Appelorganet er et permanent organ med syv medlemmer, og tre af dets medlemmer deltager i behandlingen af en appelsag.

Når der foreligger en endelig afgørelse, skal den tabende part som udgangspunkt indrette sig i overensstemmelse med afgørelsens konklusioner. Hvis den tabende part undlader at efterkomme afgørelsen inden for en frist på 30 dage (eller evt. en længere frist indrømmet af DSB), skal den tabende part indlede forhandlinger med den sejrende part om at kompensere denne for de ulemper, krænkelsen af WTO-aftalerne har medført. Denne kompensation vil normalt tage form af handelsindrømmelser inden for det område, hvor krænkelsen er sket. Hvis kompensationsforhandlingerne ikke er afsluttet efter 20 dage, kan den sejrende part anmode om DSB's tilladelse til at gennemføre gengældelsesforanstaltninger, typisk i form af strafhold på udvalgte produkter.

De hidtidige erfaringer med DSB tyder på, at dette fungerer tilfredsstillende, idet afgørelserne normalt efterleves. Der er anlagt mere end 100 sager, og til dato er der udarbejdet rapporter i mere end 40 af disse. Nogle af disse sager har givet anledning til megen omtale i medierne (særligt sagen vedrørende EU's bananordning og sagen om EU's forbud mod import af homonbehandlet oksekød). DSB har derfor i høj grad været med til at forme det nye WTO-samarbejde, idet muligheden for på denne måde at håndhæve WTO-aftalerne betyder, at WTO ikke kun er (handels)politik, men også jura.

2.2. Overblik over WTO-aftalerne

WTO-samarbejdet er bygget op omkring en række forskellige aftaler, som er udviklet over tid siden etablering af GATT i 1947.⁶ GATT-aftalen er fortsat central i samarbejdet, idet indholdet af den oprindelige GATT-aftale i dag genfindes i en ny GATT-aftale (GATT 1994), som er en af WTO-aftalerne.

GATT (The General Agreement on Tariffs and Trade) tilsigter at få nedsat den indbyrdes told og fjernet kvantitative handelshindringer. Dette arbejde har stået på siden 1957, hvor man i de forskellige runder har forhandlet lempelser af toldsats, hvilket er konkretiseret i en række bindinger, hvor medlemslandene forpligter sig til ikke at opkræve told, der overstiger det aftalte.⁷ Princippet om mestbegunstigelse (jf. aftalens art. I – Most Favoured Nation principle) betyder, at en gunstig toldsats, som et medlem indrømmer et andet medlemsland, skal udstrækkes til at gælde alle medlemslande. Princippet om nationalbehandling (jf. art. III – National Treatment principle) betyder, at når en vare er toldberigtiget, skal den behandles efter samme regler som indenlandsk producerede varer. Nationalbehandlingsprincippet har været genstand for en række tvister, hvor det bl.a. er fastslået, at man ikke kan opretholde diskriminerende interne afgifter eller andre diskriminerende regler.

Efterhånden som man nedsætter toldsatserne, bliver der mere og mere fokus på ikke-fiskale hindringer for varehandlen. GATT-aftalens art. XI indeholder et forbud mod kvantitative restriktioner, hvilket indebærer, at der ikke må indføres kvota eller importlicensordninger. Der gælder en række undtagelser, bl.a. hvor de er nødvendige af hensyn til den offentlige sundhed mv.⁸ Bestemmelsen suppleres af en række aftaler, herunder aftalen om tekniske handelshindringer, der fastlægger procedurer for vedtagelse og anvendelse af tekniske forskrifter. Endelig findes der særlige aftaler om landbrugsvarer og om tekstiler. For offentlige virksomheder og myndigheder er der yderligere forpligtelser, jf.

6. For en oversigt over WTO-aftalerne se Hans Van Houtte, *The Law of International Trade*, 1995 s. 51ff, Klaus A. Holm, Ulrik Vestergaard Knudsen & Karsten Vagn Nielsen, *WTO og den nye handelspolitik*, 1999 s. 57ff samt Michael J. Trebilcock and Robert Howe, *The Regulation of International Trade*, 1995.
7. En række aftaler muliggør den praktiske gennemførelse af disse toldnedsættelser. Det gælder bl.a. aftalen om, hvordan der sker værdiansættelser til toldberegning samt en aftale, der skal sikre ens regler om, hvordan man bestemmer varers oprindelse.
8. Jf. nærmere GATT-aftalens art. XX, nærmere omtalt i Van Houtte, *The Law of International Trade*, 1995 s. 84ff, samt den af WTO udgivne publikation: *Guide to GATT law and practice*, 1995, Vol. 1. s. 562ff.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

hertil dels GATT art. XVII om statslige handelsvirksomheder og aftalen om offentlige indkøb.⁹

Mens ovennævnte aftaler alle vedrører handlen med varer, har en række nye aftaler vedtaget under Uruguay-runden udvidet samarbejdet til at omfatte andre emner. Det gælder TRIMs-aftalen, der vedrører handelsrelaterede investeringer, og GATS-aftalen som vedrører handlen med tjenesteydelser. Endelig indeholder TRIPS-aftalen regler omkring handelsrelaterede intellektuelle ejendomsretigheder.

For at sikre at den internationale handel sker på fair vilkår, findes der i tilslutning hertil en aftale om antidumping og en aftale om subsidier (herefter blot subsidieaftalen). Førstnævnte sikrer, at et medlemsland kan pålægge varer en ekstra told (anti-dumping told), hvor en vare sælges til en pris under dens normale pris. Aftalen skal således forhindre, at virksomheder udkonkurrerer andre producenter ved at sælge varer til kunstigt lave priser. Aftalen om subsidier forbyder visser former for statstøtte.

Denne korte gennemgang viser, at WTO-aftalerne dækker en række forskellige emner. Det er imidlertid kun få af disse aftaler, der umiddelbart synes at kunne få betydning for medlemslandenes regler om direkte skatter. Det er dog særligt tilfældet for subsidieaftalen, som derfor vil blive gennemgået mere detaljeret nedenfor i afsnit 3, og derefter vil afsnit 4 behandle de sager, der vedrører nationale skatteregler og subsidieaftalen.

3. Subsidieaftalen og direkte skatter

De oprindelige regler om subsidier findes i GATT-aftalen, særligt art. XVI.¹⁰ Under Tokyo-runden blev reglerne imidlertid udskilt i et selvstændigt regelsæt, som senere igen blev ændret under Uruguay-runden. Reglerne vedrørende subsidier findes i dag i aftalen Agreement on Subsidies and Countervailing

9. I modsætning til de andre aftaler, som er omtalt, gælder aftalen om offentlige indkøb alene for en del af WTO medlemslandene. Aftalen er i dag alene tiltrådt af 26 lande, hvilket klart begrænser dens gennemslagskraft, jf. hertil Klaus A. Holm, Ulrik Vestergaard Knudsen & Karsten Vagn Nielsen, *WTO og den nye handelspolitik*, 1999 s.87f. Aftalen er nærmere omtalt hos Ruth Nielsen, *Julebog, HHK*, 1997 s. 219ff.

10. Art. XVI foreskriver en pligt til at informere andre lande om subsidier samt en forpligtelse til ved subsidier, der forårsager særlige skade ('serious prejudice'), at indlede drøftelser om at nedsætte støtten. Bestemmelsen foreskriver endvidere, at medlemsstater skal forsøge at undgå eksportsubsidier. Efter Art. VI har medlemslandene mulighed for at iværksætte udligningsforanstaltninger i forhold til subsidierede varer.

Measures (ofte forkortet SCM Agreement) eller på dansk Aftale om subsidier og udligningsforanstaltninger (herefter blot subsidieaftalen).¹¹

Subsidieaftalen definerer, hvad der udgør en subsidie, og præciserer, hvilke subsidier der er eller kan være forbudte. Herudover indeholder aftalen regler om, hvordan medlemslandene kan imødegå forbudte subsidier. Den følgende gennemgang tilsigter ikke at være udtømmende, idet der bliver fokuseret på de aspekter af aftalen, der har særlig betydning for vurderingen af nationale skatter.¹²

3.1. Definition af en subsidie

For at der foreligger en subsidie, skal følgende betingelser være opfyldt, jf. aftalens art. 1:

1. Der skal ydes et finansielt bidrag;
2. fra statslige eller offentlige organer;
3. hvorved der opnås en fordel;
4. og som er specifik som defineret i art. 2.

I relation til særligt den første betingelse indeholder Art. 1.1(a)(1) en eksemplificering af, hvornår der kan siges at være ydet et finansielt bidrag. Dette er naturligvis tilfældet, hvor der ydes et egentlig tilskud, men også hvor “...*(ii) statsindtægter, der ellers er betalbare, opkræves ikke eller der gives afkald herpå (f.eks. skatteincitament, såsom skattegodtgørelser)*.”¹³ Yderligere eksempler, på hvornår der foreligger subsidier, findes i bilag 1 til aftalen, der opremsrer eksempler på eksportsubsidier. Der nævnes i dette bilag følgende eksempler, som vedrører direkte skatter:

11. En ikke autoritativ dansk oversættelse af subsidieaftalen findes i EFT 1994 L336/156-83. Det bemærkes, at for landsbrugsvarer findes der særlige regler om eksportsubsidier i aftalen om landbrug art. 9. For så vidt angår tjenesteydelser indeholder GATS art. XV en hensigtserklæring om at indlede forhandlinger om subsidier, men der foreligger endnu ikke noget konkret resultat af disse forhandlinger.
12. For en gennemgang af subsidieaftalen se Michael J. Trebilcock & Robert Howse, *The Regulation of International Trade*, 1995 s. 125ff, Americo B. Zampetti i *Journal of World Trade* 1995, nr. 6 s. 5ff samt Leigh Hancher, Tom Ottervanger & Piet Jan Slot, *EC State Aids*, 1999 s. 118ff.
13. I tilknytning hertil findes der en note i aftalen (note 1), som præciserer, at det forhold, at en vare bestemt til eksport fritages for afgifter og skatter, der påhviler samme vare, når den er bestemt til indenlandsk forbrug, ikke anses for at være subsidier. På samme måde vil en tilbagebetaling af en afgift eller skat, der allerede er pålagt en vare, ikke være en subsidie. Denne præcisering synes alene at have betydning for afgifter af forskellig art.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

- “(e) Hel eller delvis fritagelse for eller eftergivelse eller udsættelse af eksportensyn af direkte skatter eller bidrag til sociale sikringsordninger, som er betalt eller skal betales af industri- eller handelsvirksomheder.*
- (f) Særlige fradrag, der har direkte relation til eksport eller eksportresultater, og som ved beregningen af grundlaget for påligningen af de direkte skatter indrømmes ud over fradrag, der gives i forbindelse med produktion bestemt til indenlandsk forbrug.”*

Der er til punkt (e) knyttet to noter. Den første note (note 58) indeholder en række definitioner, herunder en definition af direkte skatter, som er skatter på lønninger, fortjenester, renter, lejeindtægter royalty og enhver anden form for indkomst samt ejendomsskatter. Derudover indeholder note 59 en række præciseringer af, hvornår skattereguleringen kan indeholde en eksportsubsidie. Noten lyder i sin helhed:

“Medlemmerne erkender, at udsættelse ikke nødvendigvis er ensbetydende med eksportsubsidier, når der f.eks. opkræves passende renter. Medlemmerne bekræfter på ny princippet om, at varepriser ved transaktioner mellem eksportvirksomheder og udenlandske købere, der står under deres kontrol eller under tilsvarende kontrol, ved skatteberegning bør være de priser, der anvendes mellem uafhængige virksomheder, der handler selvstændigt. Ethvert medlem kan henlede et andet medlems opmærksomhed på administrativ eller anden praksis, som strider mod dette princip, og som resulterer i en betydelig besparelse med hensyn til direkte skatter ved eksportforretninger. Under sådanne omstændigheder bestræber medlemmerne sig normalt på at afgøre deres mellemværender ved at gøre brug af gældende bilaterale skatteaftaler eller af andre specifikke internationale mekanismer, uden at de rettigheder og forpligtelser, der påhviler medlemmerne i henhold til GATT 1994, herved indskrænkes, herunder den i foregående punktum nævnte ret til rådslagning.

Punkt (e) har ikke til formål at begrænse et medlems mulighed for at træffe forholdsregler med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af indkomster af udenlandsk oprindelse, som er indtjent af dets virksomheder eller et andet medlems virksomheder.”

Citaterne fra bilag 1 viser, at subsidieaftalen tilsigter at regulere subsidier, der indføres gennem de direkte skatter.¹⁴ En subsidie kan foreligge som en skattefri-

14. For en nærmere gennemgang af hvornår der foreligger en subsidie, se Gail Pearson i *Australien Business Law Review* 1995 s. 368ff. Artiklen indeholder en række australske eksempler på skatteregler, der udgør subsidier.

tagelse, et særligt fradrag, en henstand eller eftergivelse af skat. Note 59 sætter særligt fokus på medlemslandenes regler om interne afregningspriser mellem ekportvirksomheder og deres kontrollerede kunder i udlandet (transfer pricing), og samme note præciserer, at medlemslandene kan træffe forholdsregler til at imødegå dobbeltbeskatning af indkomster fra udlandet. Disse præciseringer er givetvis afstedkommet af de såkaldte Tax Legislation Cases, som er nærmere omtalt nedenfor afsnit 4.1. Foreløbig skal det blot bemærkes, at reglerne om interne afregningspriser og reglerne om beskatning af indkomst (herunder dividende) fra udlandet kan være subsidier i aftalens forstand.

Den anden betingelse, om at støtten skal være ydet af staten, vil ikke give anledning til problemer i relation til nationale skatteregler, idet skattelempler altid vil være ydet af staten.¹⁵ Det vil i praksis heller ikke være et problem at konstatere, at en skattebegunstigelse er en fordel.

Den fjerde betingelse om specificitet er derimod i mange tilfælde vanskelig at håndtere, også i sager vedrørende nationale skatteregler. Specificitetskravet er ifølge art. 2 opfyldt, hvor der ydes støtte til visse virksomheder eller til virksomheder inden for et bestemt geografisk område. Endelig er det klart, at støtte, som er særligt til fordel for eksporterhvervet, er specifikke, jf. art. 2.3. Hvor derimod en subsidie ydes i henhold til objektive kriterier eller betingelser, vil den som udgangspunkt ikke være specifik, forudsat at støtten udbetales automatisk, og at de pågældende betingelser overholdes strengt. Selv en støtte, der tilsyneladende følger objektive kriterier, kan være specifik, hvis den administreres på en måde, der særligt tilgodeser visse virksomheder. Der er således et 'gråt' område, hvor det kræver en konkret undersøgelse af ordningen for at konstatere, om kravet er opfyldt.

3.2. Forskellige former for subsidier og reaktionsmuligheder

Subsidieaftalen sonderer mellem de former for subsidier, der er forbudte (aftalens Del II), dem, der er retsstridige (Del III), og endelig ikke-retsstridige subsidier (Del III). Den første gruppe subsidier omfatter eksportsubsidier, som defineres i art. 3.1(a) som "... subsidier der retligt eller faktisk, enten udelukkende eller som en af flere andre betingelser, er betinget af eksportresultater ...", og der henvises herved til de eksempler, der er opremset i bilag 1 til aftalen. jf. hertil bemærkningerne i forrige afsnit. De sager, der hidtil har verseret vedrørende nationale skatteregler, har vedrørt eksportsubsidier.

Herudover er subsidier, der er betinget af anvendelsen af indenlandske varer frem for indførte varer, forbudte, jf. art. 3.1(b). Denne sidste form for subsidie

15. Det var tidligere omtvistet, om begrebet subsidier også omfattede støtte ydet af private, idet særligt USA indtog dette standpunkt, jf. hertil Pearson, note ovenfor, s. 377f.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

foreligger, hvor man eksempelvis alene giver en producent fradrag for indkøb, hvis det indkøbte er indenlandske produceret.

Retsstridige subsidier er som udgangspunkt alle andre specifikke subsidier. Disse kan imidlertid alene anfægtes, hvis de medfører skadelige virkninger, jf. art. 5. Der opstilles herved en række formodningsregler, der indikerer, hvornår der er indtrådt en skadevirkning. Det er bl.a. tilfældet, hvor den samlede værdi af subsidierne til en vare overstiger 5% af varens værdi, jf. art. 6.1(a).

Endelig er der visse former for subsidier, der ikke kan anfægtes. Det gælder subsidier, der ikke er specifikke, jf. hertil afsnittet ovenfor, samt visse nærmere definerede subsidier vedrørende forskningsaktiviteter, støtte til ugunstigt stillede regioner samt støtte til tilpasning af eksisterende anlæg til nye miljøkrav, jf. nærmere art. 8.2.

Mens medlemslandene ikke kan tage skridt over for den sidste gruppe af subsidier, kan de to førstnævnte anfægtes på to forskellige måder:

For det første kan et medlem indbringe et andet medlem for DSB med påstand om, at der foreligger en subsidie i strid med aftalen. Det er vigtigt at bemærke, at subsidieaftalen ikke har direkte effekt, således at private kan påberåbe sig aftalen over for medlemslande.¹⁶ Det betyder, at det kun er medlemslande (herunder EU), der kan indbringe sager.

Dernæst kan et medlemsland i overensstemmelse med betingelserne og procedurereglerne opstillet i Del V i subsidieaftalen iværksætte udligningsforanstaltninger. Såfremt betingelserne herfor er opfyldt, kan medlemslandet indføre en udligningstold, der maksimalt svarer til den subsidie, som man kan dokumentere, de indførte varer har modtaget. Det er op til de enkelte medlemslande at fastsætte de nærmere regler vedrørende udligningsforanstaltninger, og for EU vedkommende er dette sket i forordning 2026/97 om beskyttelse mod subsidieret indførsel fra lande, der ikke er medlemmer af Det Europæiske Fællesskab.¹⁷

16. Jf. hertil Van Houtte, *The Law of International Trade*, 1995 s. 54f og Nanette A.E.M. Neuwahl i N. Emiliou & D. O'Keeffe (ed.): *The European Union and World Trade Law*, 1996 s. 313ff. EF-Domstolen har i sag 21-24/72, *International Fruit Company*, Saml. 1972 s. 295 og sag 9/73, *Schluter*, Saml. 1973 s. 1135 afvist, at hhv. GATT-aftalens Art. XI og II har direkte effekt. I forbindelse med at Rådet vedtog, at EU skulle tiltræde WTO og de underliggende aftaler, udtalte Rådet, at ingen af de underliggende aftaler kan påberåbes direkte over for Fællesskabets og medlemsstaternes retsinstanser, jf. EFT 1994 L 336/1. Ikke desto mindre diskuteres det stadig, om visse dele af WTO-aftalerne kan have en direkte effekt, og det kan ikke udelukkes, at nogle medlemslandes domstole vil acceptere en direkte effekt.

17. Jf. EFT 1997 L288/1. Se hertil også Kommissionens beslutning nr. 1889/98/EKSF, der indførte udligningsforanstaltninger for de aktiviteter, der omfattes af det Europæiske Kul- og Stålfællesskab, EFT 1998 L245/3.

Karsten Engsig Sørensen

Det er vigtigt at fastslå, at nationale skatteregler, der udgør subsidier i strid med subsidieaftalen, ikke nødvendigvis skal anfægtes gennem DSB. Ikke desto mindre har det særlig interesse at se på de sager vedrørende nationale skatter, der har været forelagt DSB, idet disse sager giver et generelt bidrag til, hvordan subsidieaftalen skal fortolkes på dette område. Derfor bliver den hidtidige praksis undersøgt nærmere i det følgende.

4. Praksis vedrørende nationale skatter

Som nævnt har man netop i DSB afgjort den første sag vedrørende nationale skattereglers overensstemmelse med subsidieaftalen. Men den netop afgjorte sag er reelt en udløber for en række skattesager, som verserede i midten af 70'erne. Selv om disse sager ikke er afsagt i det nye tvistbilæggesystem, vil afgørelserne blive kort omtalt, fordi de danner baggrunden for den senere sag vedrørende Foreign Sales Corporations. Som det vil fremgå af det følgende, er der en del, der tyder på, at der på dette område udspiller sig en handelskrig mellem EU og USA.

4.1. 'Tax Legislation Cases' fra 1976

I 1976 blev der under det daværende tvistbilæggesystem i GATT-samarbejdet indbragt fire sager, som normalt omtales som Tax Legislation Cases.

På den ene side havde EF indklaget USA, idet EF mente, at den såkaldte DISC-lovgivning (Domestic International Sales Corporations) var i strid med subsidiebestemmelsen i GATT-aftalens art. XVI.¹⁸ DISC-lovgivningen fritog visse amerikanske selskaber fra skattepligt, forudsat at de opfyldte en række betingelser, herunder at 95% af deres omsætning kunne henføres til visse nærmere definerede eksportaktiviteter. I praksis var et DISC et selskab, som blev brugt af et amerikansk moderselskab til at kanalisere eksporten ud af USA. Halvdelen af et DISC's årlige overskud skulle betragtes som udloddet til selskabets aktionærer og var dermed skattepligtig hos aktionærerne, men den anden halvdel af overskuddet blev slet ikke beskattet. Der gjaldt særlige regler om de interne afregningspriser i forholdet mellem et DISC og dets moderselskab. Ifølge disse kunne overskuddet i et DISC ikke overstige det største af følgende beløb: a) 4% af DISC-selskabets samlede eksport, b) 50% af det

18. Jf. United States Tax Legislation (DISC), L/4422-23S/98. Også de panelrapporter, der blev afgivet under det tidligere GATT-tvistbilæggesystem, er tilgængelig på WTO's hjemmeside. For en nærmere analyse af sagsforholdet i DISC se Jan Klabbers & Annerie Vreugdenhilt i *Legal Issues of European Integration* 1986 s. 115ff.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

samlede overskud i et DISC og det moderselskab som leverer eksportvarerne, eller c) den indkomst der kan henføres til et DISC, hvis de interne afregningspriser baseres på arm's length-princippet. I praksis brugte man særligt løsning b) til at fastslå et DISC's overskud.

Panelet fastslog ikke overraskende, at DISC-lovgivningen indebar en begunstiggelse af eksportaktiviteter, hvorfor der var tale om en eksportsubsidie i strid med art. XVI i GATT-aftalen.

Som reaktion på DISC-sagen havde USA indbragt Frankrig, Belgien og Holland for tvistbilæggesystemet, idet USA mente, at disse lande også havde skatteregler, der var i strid med GATT-aftalen.¹⁹ De nationale skatteregler, der var til pådømmelse i de tre sager, var lidt forskellige, men de havde det til fælles, at de vedrørte den måde, hvorpå man i national skatteret lempede beskatningen af aktiviteter i andre lande.

I sagen mod Belgium fremgik det, at beskatningen af faste driftssteder i udlandet skete ved, at man tog udgangspunkt i det overskud, der var oppebåret i det faste driftssted, med fradrag af den skat, som var erlagt i udlandet, og det resterende beskattede man så med 1/4 af den rate, man normalt beskattede med. Man havde også lempet beskatningen af dividender fra udenlandske datterselskaber. USA argumenterede for, at disse regler åbnede mulighed for, at belgiske eksportvirksomheder kunne stifte datterselskabet eller etablere et fast driftssted i et lavt beskattet land, og ved at kanalisere eksporten gennem disse selskaber bliver det muligt at underlægge eksportindtægter en lempelig beskatning. USA påpegede i relation til udenlandske datterselskaber, at de belgiske myndigheder accepterede, at de interne afregningspriser mellem det belgiske moderselskab og datterselskabet blev fastsat ved, at det belgiske moderselskab blot lagde 10% oven i produktionsprisen. På denne måde kunne man sikre, at størstedelen af overskuddet fra eksportaktiviteterne blev placeret i det lavtbeskattede datterselskab. De to andre sager mod Frankrig og Holland lignede på mange måder denne sag.

I alle tre sager fandt panelet, at der var tale om eksportsubsidier i strid med GATT art. XVI. Panelet anførte bl.a., at alle de nationale ordninger havde som konsekvens, at eksportaktiviteter, der havde deres oprindelse i de pågældende lande, ikke blev beskattet i samme omfang som rent interne salg. Panelet medgav, at dette kunne være en utilsigtet konsekvens af de daværende skatteregler, men ikke desto mindre var der tale om eksportsubsidier.

19. Jf. hhv. Income Tax Practices Maintained by France, L/4423-23S/114, Income Tax Practices Maintained by Belgium, L4424-23S/127 og Income Tax Practices Maintained by the Netherlands, L4425-23S/137.

Disse rapporter var så kontroversielle, ikke mindst for de involverede parter, at rapporterne ikke blev vedtaget af samtlige GATT-medlemmer før 5 år senere i 1981. Samtidig vedtog man en erklæring, hvor man bl.a. udtalte, at man vedtog rapporterne “... *on the understanding that with respect to these cases, and in general, economic processes (including transactions involving exported goods) located outside the territorial limits of the exporting country need not to be subject to taxation by the exporting country (...)* It is further understood that Article XVI:4 requires that arm’s length pricing be observed ...” og “*Furthermore Article XVI:4 does not prohibit the adoption of measures to avoid double taxation of foreign source income.*” Denne erklæring viser, at medlemslandene har været bekymret over rækkevidden af rapporterne og har ønsket at begrænse deres præjudicat værdi. Erklæringen har ikke nogen større juridisk betydning i dag, iden den vedrørte tiden før den nye subsidieaftale.²⁰

Sagen var særligt et nederlag for USA, idet det var anslået, at DISC-lovgivningen bare i 1974 havde sikret en ekstra eksport på \$4,6 mia. og 230.000 ekstra arbejdspladser.²¹ Efter at rapporterne var vedtaget i 1981, accepterede man dog at fjerne DISC-lovgivningen, og denne blev i 1984 afløst af lovgivningen vedrørende Foreign Sales Corporations (FSC). Da EU senere anfægtede denne lovgivning, var handelskrigen en kendsgerning. USA’s forhandler i internationale handelsanliggender, Charlene Barshefsky, havde således forud for afgørelsen af FSC-sagen udtalt, at hvis USA tabte denne sag, ville de hidtidige handelskonflikter mellem EU og USA om bananer og oksekød “være bagateller”.²²

4.2. Sagen vedrørende Foreign Sales Corporations (FSC)

Sagen vedrørte spørgsmålet, om de særlige regler vedrørende beskatning af et FSC var i strid med USA’s forpligtelser efter subsidieaftalen samt aftalen om landbrug.²³ Et FSC er et udenlandsk selskab, der med fordel kan anvendes af amerikanske selskaber til at kanalisere deres eksport, og EU mente, der var tale om en eksportsubsidie i strid med de nævnte aftaler.

FSC-lovgivningen stiller en række krav til de selskaber, der kan vælge den særlige beskatningsform. Det skal være udenlandske selskaber, der er stiftet i et af de lande med hvilken USA har indgået aftale om udveksling af informatio-

20. Således forsøgte USA uden større held at påberåbe sig erklæringen under den i næste afsnit omtalte sag om FSC-lovgivningen, men appelorganet var utilbøjelig til at tillægge erklæringen vægt – i hvert fald i den konkrete sag, jf. appelorganets rapport punkt 120.

21. Jf. punkt 20 i rapporten United States Tax Legislation (DISC), L/442-23S/98.

22. Jf. således Børsen den 25. februar 2000.

23. Jf. United States – Tax treatment for Foreign Sales Corporations, WT/DS108/R. Panelets rapport er fra 8. oktober 1999 og appelorganets rapport er fra 24. februar 2000.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

ner vedrørende direkte skatter. Selskaberne skal herudover opfylde en række betingelser vedrørende deres tilstedeværelse i udlandet, herunder krav vedrørende bogholderi og ledelse. Da et FSC som nævnt med fordel kan anvendes til at kanalisere eksport, er FSC'er i praksis datterselskaber af amerikanske selskaber.

Loven definerer 'foreign trade income' som den indkomst, der kan henføres til et FSC som følge af aktiviteter, der involverer eksport af varer, der stammer fra USA. For at få indkomsten kvalificeret som 'foreign trade income' sælger de amerikanske moderselskaber derfor deres varer til 'deres' FSC, der derefter videresælger til den endelige køber. Loven åbner mulighed for, at man i forholdet mellem moderselskabet og et FSC kan anvende et af tre forskellige interne afregningsprincipper (transfer pricing rules). Disse afregningsprincipper bliver bestemmende for, hvor stor et FSC's 'foreign trade income' bliver.

Et FSC er på tre punkter underlagt særregler, hvor beskatningen af 'foreign trade income' afviger fra den almindelige beskatning af udenlandske selskaber:

- 1) Normalt vil et udenlandsk selskab kunne blive skattepligtig i USA, hvis en indkomst er '*effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States*', og loven regulerer nærmere, hvordan skattemyndighederne skal prøve dette spørgsmål. Efter FSC-lovgivningen skal der imidlertid ikke ske en sådan prøvelse, idet det uden videre fremgår af loven, at 'foreign trade income' ikke opfylder 'effectively connected'-testen. Som resultat er denne indkomst ikke skattepligtig i USA, uanset hvor tæt en tilknytning et FSC's aktiviteter har til USA.
- 2) Dernæst er et FSC delvist undtaget fra den amerikanske CFC-lovgivning. Efter disse regler skal en amerikansk aktionær i et controlled foreign corporation (CFC) medregne en del af selskabets indkomst som indtægter, selv om CFC-selskabet ikke har udloddet dette som dividende (benævnt 'Subpart F income'). Et FSC er generelt undtaget fra disse regler, og som konsekvens vil det amerikanske moderselskab ikke blive sat i indtægt af ikke-udloddet overskud i et FSC.
- 3) Normalt vil en amerikansk skatteyder blive beskattet af dividende, denne modtager fra udenlandske selskaber, hvis der ikke allerede er sket en beskatning efter Subpart F, jf. ovenfor. For et FSC vil et moderselskab ikke blive beskattet af den dividende, den modtager, forudsat at indkomsten stammer fra 'foreign trade income'.

Det panel, der i første omgang behandlede tvisten, fremkom med en rapport den 8. oktober 1999. Panelet gav i det væsentlige EU ret i deres anbringender. USA indbragte derefter tvisten for appelorganet, der aflagde sin rapport den 24.

februar 2000, igen i EU's favør. Mens panelets oprindelige rapport var næsten 300 sider, var appelorganets rapport 60 sider. Henset hertil er det ikke muligt i detaljer at redegøre for rapporternes indhold, og det følgende er derfor alene en gengivelse af visse hovedpunkter. Problemstillingen vedrørende landbrugsaftalen vil slet ikke blive behandlet.

Som nævnt i afsnit 3.1 anses en subsidie for at foreligge, hvis statsindtægter, der ellers er betalbare, ikke opkræves, eller der gives afkald herpå ("*government revenue that is otherwise due*"), jf. art. 1.1(a)(1)(ii). Den amerikanske regering argumenterede for, at denne betingelse ikke var opfyldt, allerede fordi der ikke var nogen pligt til at beskatte indkomster, der oppebæres i andre lande. Når udgangspunktet er, at man ikke beskatter sådanne indkomster, er FSC-lovgivningen ikke udtryk for, at man giver afkald på en beskatning. Panelet og efterfølgende appelorganet afviste imidlertid denne argumentation, idet de henviste til, at ud fra en helhedsbetragtning indebar FSC-lovgivningen, at man fra amerikansk side gav afkald på at beskatte en indkomst, som man i mangel af denne lovgivning ville have beskattet. Da FSC-lovgivningen således udgjorde en undtagelse fra de almindelige regler, indebar den en subsidie.

Dernæst tog panelet stilling til, om der var tale om en forbudt eksportsubsidie efter subsidieaftalens art. 3.1(a). Henset til at den begunstigede 'foreign trade income' netop hidførte fra eksport, var det rimeligt enkelt at fastslå, at denne betingelse var opfyldt. Under appelsagen forsøgte USA at argumentere for, at FSC-lovgivningen blot skulle forhindre dobbeltbeskatning af FSC-selskabernes indkomst. Men denne – noget tvivlsomme – argumentation blev ikke vurderet af appelorganet, idet anbringendet ikke havde været fremført under den tidligere panelbehandling og derfor ikke kunne fremsættes under appelbehandlingen.

USA påpegede endvidere, at det fulgte af note 59 (citeret i afsnit 3.1), at i sager om fastsættelse af interne afregningspriser skal medlemslandene bestræbe sig på at "... *afgøre deres mellemværender ved at gøre brug af gældende bilaterale skatteaftaler eller af andre specifikke internationale mekanismer ...*". Da den foreliggende sag ifølge USA vedrørte interne afregningspriser, mente de, at sagen ikke skulle være indbragt for DSB, før man havde forsøgt at løse sagen i alternative fora.²⁴ Da det allerede var konstateret, at FSC-lovgivningen krænkede subsidieaftalen, mente appelorganet ikke, det var nødvendigt at tage

24. USA havde særlig henvist til, at man skulle have forsøgt først at løse tvisten ved at rejse den i OECD-regi eller ved at forelægge den for den tvistbilæggesmekanisme, der måtte fremgå af de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. hertil panelets rapport punkt 7.12.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

stilling til det nærmere indhold af de amerikanske regler om interne afregningspriser, og derfor kunne det allerede på dette grundlag afvise anbringendet.

EU havde også anført, at FSC-lovgivningen var i strid med subsidieaftalens art. 3.1(b), idet den begunstigede anvendelsen af indenlandsk producerede varer frem for indførte varer. Dette hang sammen med definitionen af 'foreign trade income', hvorefter denne skulle vedrøre varer eksporteret fra USA og eksportvarer var defineret som "... *property not more than 50 percent of the market value of which is attributable to articles imported into the United States*". Under hensyntagen til at man allerede havde konstateret, at FSC-lovgivningen var i strid med subsidieaftalen, undlod panelet at tage stilling til dette spørgsmål, og appelorganet tilsluttede sig dette standpunkt.

Som den endelige konklusion anførte appelorganet, at FSC-lovgivningen var en eksportsubsidie i strid med subsidieaftalen, og derfor indstillede appelorganet, at det blev anbefalet USA at ændre lovgivningen, så den ikke længere krænkede WTO-aftalen.

Til sidst understregede appelorganet, at dens konklusioner alene angår FSC-lovgivningen og ikke på nogen måde kan fortolkes, som om den tager stilling til andre skatteregler i medlemslandene. Herefter anføres (afgørelsens punkt 179):

"Also, this is not a ruling that a Member must choose one kind of tax system over another so as to be consistent with that Member's WTO obligations. In particular, this is not a ruling on the relative merits of "worldwide" and "territorial" systems of taxation. A Member of the WTO may choose any kind of tax system it wishes – so long as, in so choosing, that Member applies that system in a way that is consistent with its WTO obligations."

Selv om appelorganet med denne udtalelse tilsyneladende forsøger at nedtone afgørelsens rækkevidde, ændrer det ikke på, at appelorganet tilsidesatte de amerikanske skatteregler. Det fremgik af pressen, at sagen netop blev betragtet som principiel, fordi det var den første sag, der vedrørte nationale skatter. At den er principielt, fremgår også af, at sagen ifølge pressen er en af årsagerne til, at det blev betragtet som muligt, at den amerikanske kongres vil overveje at melde USA ud af WTO.²⁵

25. Jf. Jyllandsposten den 4. marts 2000. WTO har givet USA frist indtil 1. oktober 2000 hvor FSC-lovgivningen skal være ændret. Primo september foreligger der et udkast til ny lovgivning, men Kommissionen har givet udtryk for at dette udkast også er i strid med subsidieaftalen, jf. Jyllandsposten den 5. september 2000.

4.3. Verserende sager

Allerede i 1998 skærpede USA handelskrigen ved at indbringe en række nye sager, hvor de påstod, at skattelovgivningen i en række EU-medlemsstater var i strid med subsidieaftalen. Der foreligger i skrivende stund ikke panelrapporter i disse sager, og de oplysninger, der findes om de verserende sager, er summariske.²⁶

- En sag mod Frankrig vedrørte muligheden for at fradrage visse opstartsomkostninger forbundet med opstart af aktiviteter i udlandet, som USA mener er ulovlige eksportssubsidier. Samme sag inddrager nogle regler, der tillader, at franske virksomheder i deres skatteregnskab kan lave en særlig reserve, som svarer til den risiko, der er forbundet med eksportsalg på kredit. USA mener også denne regulering er i strid med subsidieaftalen.²⁷
- En sag indbragt mod Irland vedrørte beskatningen af 'special trading houses', som ifølge USA er underlagt en særlig lav beskatning af den indkomst, der stammer fra eksport af varer.²⁸
- En sag mod Grækenland vedrørte muligheden for, at eksporterende virksomheder har fået et særligt fradrag, der svarer til en procentdel af deres eksportindkomst.²⁹
- En sag mod Holland vedrørte en særlig eksportreserve, som man tillader for indkomst, der hidhører fra eksport.³⁰
- Endelig vedrørte en sag mod Belgien et særligt fradrag på BEF 400.000, som indrømmes selskaber, der ansætter en person til at lede selskabets eksportaktiviteter (omtalt som 'export manager').³¹

Som det fremgår af disse noget ufuldstændige referater, kan det forventes, at der også fremover vil være fokus på nationale skattereglers overensstemmelse med subsidieaftalen. Den verserende handelskrig kan således potentielt skabe

26. Oplysningerne om de verserende sager er hentet fra den af WTO udarbejdede redegørelse: Overview of the State-of-play of WTO disputes, 23. maj 2000. Redegørelsen er tilgængelig på WTO hjemmeside (www.wto.org).

27. Jf. France – Certain Income Tax Measures Constituting Subsidies, WT/DS131/1, indbragt 5. maj 1998.

28. Jf. Ireland – Certain Income Tax Measures Constitution Subsidies, WT/DS130/1, indbragt 5. maj 1998.

29. Jf. Greece – Certain Income Tax Measures Constitution Subsidies, WT/DS129/1, indbragt 5. maj 1998.

30. Jf. Netherlands – Certain Income Tax Measures Constitution Subsidies, WT/DS128/1, indbragt 5. maj 1998.

31. Jf. Belgium – Certain Income Tax Measures Constitution Subsidies, WT/DS127/1, indbragt 5. maj 1998.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

en righoldig praksis på området. Spørgsmålet er imidlertid, om EU og USA ønsker at fortsætte denne handelskrig, som vedrører et så politisk ømtåleligt emne som nationale skatteregler. Det kan ikke udelukkes, at de verserende sager kunne være et incitament for EU til at indgå et forlig med USA vedrørende disse sager og FSC-lovgivningen.

5. Andre WTO-aftaler med betydning for skatter

Der foreligger endnu ikke praksis, der kan illustrere, om andre WTO-aftaler kan få betydning for skatteregler. Det er klart, at hvis man indfører subsidieregler på andre områder, herunder særligt vedrørende tjenesteydelser, vil sådanne regler også kunne påvirke nationale skatteregler. Men herudover er det muligt, at TRIMs- og GATS-aftalen kan få indflydelse på medlemslandenes skatteregler.

TRIMs-aftalen indeholder indtil videre forholdsvis få regler om investeringsforanstaltninger i forbindelse med varehandel. Aftalen forbyder bl.a. regler, herunder skatteregler, der stiller visse driftskrav som betingelse for at opnå fordele. Det kunne være skattebegunstigelser, der betinges af, at virksomheden bruger komponenter af indenlandsk oprindelse.³²

GATS-aftalen omfatter en lang række tjenesteydelser og indeholder nogle principper, der kan få betydning for nationale skatteregler. Det gælder princippet om nationalbehandling, som indebærer, at tjenesteydelser og leverandører af tjenesteydelser fra andre medlemslande har krav på samme gunstige behandling som indenlandske, jf. art. XVII. Enhver form for diskriminerende skatteregler vil være i strid med aftalen, med mindre undtagelsesbestemmelsen i art. XIV finder anvendelse. Af undtagelsesbestemmelsens art. XIV(d) fremgår, at der gøres undtagelse fra art. XVII “...forudsat at forskellen i behandlingen har til sigte at sikre en retfærdig eller effektiv pålæggelse eller opkrævning af skatter, der vedrører tjenesteydelser eller leverandører af tjenesteydelser fra andre medlemmer”. Denne ikke alt for klart formulerede undtagelse bliver konkretiseret i en note til bestemmelsen (note 6). Heraf fremgår bl.a., at det er tilladt at anvende diskriminerende regler over for ikke-bosiddende leverandører for at sikre pålæggelse eller opkrævning af skatter og for at forhindre undgåelse eller unddragelse af skatter. Endvidere er det tilladt at diskriminere forbrugere af tjenesteydelser leveret i eller fra et andet medlems område for at sikre pålæggelse eller opkrævning af skatter på sådanne forbrugere. Den sidstnævnte bestemmelse betyder formodentlig, at den forskelsbehandling, der består i, at

32. Jf. hertil Alex Easson, *Taxation of Foreign Direct Investment*, 1999 s. 147.

indbetalinger til pensionsordninger i udenlandske pensionskasser ikke kan fradrages af indbetaleren, falder under undtagelsesbestemmelsen.³³

Efter GATS art. II gælder mestbegunstigelsesprincippet, som betyder, at et medlem skal indrømme alle andre medlemmer samme gunstige behandling, som den har indrømmet enkelte medlemslande. Dette princip har en særlig interesse inden for skatterettens område, idet man inden for EU-retten har drøftet eksistensen af et sådan princip.³⁴ Princippet har potentielt stor indflydelse på dobbeltbeskatningsoverenskomstsystemer, der netop hviler på princippet om, at man indrømmer forskellige lande forskellige vilkår. Et mestbegunstigelsesprincip efter GATS ville betyde, at man ikke kan opretholde sådanne forskelle i relation til de vilkår, der har betydning for tjenesteydelser og leverandører af sådanne. Imidlertid har man 'afværget' et sådant resultat ved at fastsætte en undtagelse fra art. II "... forudsat at forskellen i behandlingen er en følge af en aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning eller bestemmelser vedrørende undgåelse af dobbeltbeskatning i en anden international aftale eller ordning, der er bindende for medlemmet." (jf. art. XIV(e)).

Det følger således, at GATS principielt kan anvendes på nationale skatter, men at man ved at indsætte særlige undtagelsesbestemmelser synes at have undgået de fleste situationer, hvor nationale skatteregler kunne komme i strid med aftalens principper.

6. Afslutning

Selv om der endnu kun foreligger en afgørelse om direkte skatter, viser gennemgangen, at der potentielt kan komme mange sager på dette område. Dette kunne tale for, at det konkluderes, at WTO udgør en fjerde dimension i den internationale skatteret, omend det klart må betragtes som den dimension, der har mindst gennemslagskraft.

Man kunne overveje, om WTO har nogen selvstændig berettigelse ved siden af den tredje dimension; EU-retten. EU-retten har således regler, der svarer til subsidieaftalen i form af reglerne om ulovlig statsstøtte (EF-traktatens art. 87

33. En nogenlunde tilsvarende retstilling er man nået til inden for EU ved anvendelse af reglerne om personers fri bevægelighed og retten til fri udveksling af tjenesteydelser, jf. hertil Britt Blichfeld Frederiksen, Erhvervstilknyttede pensionsordninger og EU-retten, 1999 s. 235ff.

34. Se om denne problemstilling Niels Winther-Sørensen i R&R 1996, nr. 7, s. 19ff og Karsten Engsig Sørensen & Poul Runge Nielsen, EU-retten 1, 1999 s. 219ff.

WTO – den fjerde dimension i dansk international skatteret?

– tidligere art. 92),³⁵ ligesom der her findes mere vidtgående regler om kapitalens fri bevægelighed og den fri bevægelighed for tjenesteydelser.³⁶ Selvom EU-retten givetvis på mange punkter er mere udviklet end WTO-aftalerne, kan det ikke udelukkes, at sidstnævnte kan være selvstændig retsskabende og dermed også få selvstændig betydning for dansk international skatteret. Reglerne er således ikke ens og kan heller ikke forventes at udvikle sig ens. Dertil kommer, at den verserende handelskrig mellem EU og USA potentielt kan virke som dynamo på området.

Selvom det med kun en enkelt afgørelse må siges at være på forventet efterbevilling, skal jeg derfor konkluderende afslutte med at foreslå fødselaren, at han tilføjer dansk international skatteret en fjerde dimension: WTO-samarbejdet.

35. Om muligheden for at anvende EU-statsstøttere reglerne på medlemsstaternes regler om direkte skatter, jf. Karsten Engsig Sørensen i *Skat Udland* 1998, 320.

36. Jf. hertil EF-traktatens art. 56 (tidligere art. 73b) og art. 49 (tidligere art. 59). Ud over at EU-reglerne materielt er mere udviklede, er EU-retten særligt kendetegnet ved, at EF-traktatens regler er umiddelbart anvendelige og derfor kan påberåbes af borgerne ved de nationale domstole. Dette giver EU-retten en særlig dynamik, der ikke mindst har resulteret i mange sager vedrørende nationale skatter. Som nævnt ovenfor ved note 16 har WTO-aftalerne ikke en sådan direkte effekt.