Legalitetskravet ved beskatning

– de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer

Jacob Graff Nielsen

FORLAGET THOMSON
GadJura

Jacob Graff Nielsen
Legalitetskravet ved beskatning
– de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer
1. udgave/1. oplag
© Forlaget Thomson A/S, København 2003

ISBN 87-619-0539-9

Omslag: Helle Melberg, København
Sats og tryk: P. J. Schmidt Grafisk produktion, Vojens

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse
af denne bog er ikke tilladt ifølge gældende
dansk lov om ophavsret.
Alle rettigheder forbeholdes.

Forord

Denne bog er udarbejdet på grundlag af min ph.d.-afhandling, som blev indleveret til bedømmelse den 22. august 2002, idet professor Aage Michelsen, Århus Handelshøjskole, professor, lic.jur. Søren Friis Hansen, Syddansk Universitet og lektor, lic.jur. Henrik Dam, Københavns Universitet blev nedsat som bedømmelsesudvalg. Der er i begrænset omfang inddraget materiale, som er offentliggjort efter indlevering af afhandlingen, og jeg har desuden valgt at tage højde for nogle af bedømmelsesudvalgets kommentarer i den foreløbige indstilling ved gennemarbejdelse af afhandlingen til brug for nærværende bog.

I løbet af de år, hvor jeg har beskæftiget mig med min ph.d.-afhandling, har en lang række personer og institutioner ydet mig støtte og assistance. Da det vil blive for omfattende at nævne dem alle, fremhæver jeg her blot enkelte, som jeg er særlig tak skyldig.

Min vejleder professor, dr.jur. Finn Taksøe-Jensen har en væsentlig andel i idéen til emnevalg og har ydet en stor, vedholdende og engageret indsats som vejleder. For det skylder jeg ham min varmeste tak.

Desuden er jeg lektor, lic.jur. Henrik Dam og lektor, ph.d., cand.jur. Rasmus Kristian Feldthusen stor tak skyldig for den gode faglige opbakning og de mange udbytterige diskussioner om forskellige aspekter i afhandlingen.

Kollegerne og arbejdsforholdene på Det Retsvidenskabelige Institut D har til stedse været gode og inspirerende, hvilket i høj grad har været – og er – meget ansporende i det daglige arbejde.

I løbet af min stipendiatperiode opholdt jeg mig tre måneder ved Det Juridiske Fakultet, Bergens Universitet. Opholdet var af væsentlig faglig betydning for mit projekt samt en uforglemmelig oplevelse på grund af den entusiasme og imødekommenhed, som jeg blev mødt med fra såvel fakultetets videnskabelige som tekniske personale. Jeg er særligt taknemmelig for de mange gode og dybdegående samtaler om skatteret med amanuensis Hugo P. Matre. Margot og Thorvald Dreyers Fond har ydet væsentlig økonomisk støtte til forskningsopholdet, hvilket jeg er meget taknemmelig for.

Desuden takker jeg sekretær Mette Willer og stud.jur. Mette Kjølby Olesen for deres assistance med korrekturlæsning af afhandlingen.

Betydningen af den uforbeholdne støtte fra min elskede hustru Berit og glæden ved mine to børn Louise og Maria er vanskelig at sætte ord på. Deres kærlighed, forståelse og tålmodighed har haft afgørende betydning for mig igennem hele mit ph.d.-forløb. Tilsvarende har mine søskendes tillid til mig været en stor støtte i de intensive perioder.

Jacob Graff Nielsen
København, april 2003

Indholdsfortegnelse

Del I
Emne, metode og systematik

I Idégrundlag, emne og teser 15
1. Afhandlingens idégrundlag 15
2. Introduktion og afgrænsning af emnet 16
2.1. Afhandlingens emne 16
A Legalitetsprincippet 16
B Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led . 17
C Legalitetskravet ved beskatning 18
2.2. Emneafgrænsning 18
3. Afhandlingens formål 19
4. Afhandlingens teser 20
4.1. Første tese 21
4.2. Anden tese 22
4.3. Tredje tese 22
4.4. Fjerde tese 23

II Metode 25
1. Indledning 25
2. Den juridiske metode 25
2.1. Kort om den juridiske metode og afhandlingens emne 25
2.2. Retsdogmatik contra retspolitik 26
3. Det generelle legalitetsprincip 27
3.1. Grundlæggende metodiske overvejelser 27
3.2. Legalitetsprincippets forfatningsretlige aspekter 29
3.3. Legalitetsprincippets forvaltningsretlige aspekter . . . 30
A Norsk ret som fundament og inspiration 31
B Legalitetsprincippet i dansk forvaltningsret 32
3.4. Konklusion: Legalitetskravet ved beskatning 33
4. Komparative overvejelser 33
5. Grundlovsfortolkning og metode 34
5.1. Grundlovens alder 35
5.2. Om grundlovsbestemmelsers bestandighed 36
5.3. Fortolkerens betydning 37
A Domstolene 38
B Forvaltning 40
C Lovgiver 42
D Sammenfatning 42

5.4. Fortolkningens kontekst 43
5.5. Fortolkningsprincip – harmoniseringsprincippet . . . 46
5.6. Sammenfatning 48

III Plan for afhandlingen 49
1. Afhandlingens systematik 49

Del 2
Legalitetsprincippets forfatningsretlige aspekter ved beskatning

IV Systematik og indledning 53
1. Systematik 53
2. Indledning 53
2.1. Forfatningsretlige bidrag til legalitetskravet ved beskatning 53
A Generelt om legalitetsprincippet 54
B Materiel og formel lov 54
C Delegation og bekendtgørelse som selvstændigt retsgrundlag 54
2.2. Motiverne bag delegationsforbuddet 55
2.3. Oversigt over elementerne i delegationsforbuddet . . 56
A Skattedefinitionen 58
B Lovgivers positive delegation 58
C Lovgivers negative delegation 58
D Delegationsforbuddets bindende virkning 59
3. Teser 59

V Generelt om forfatningsrettens bidrag til legalitetsprincippet 61
1. Indledning 61
2. Generelt om legalitetsprincippet 62
2.1. Henrik Zahle 63
2.2. Peter Germer 67
2.3. Alf Ross 68
2.4. Max Sørensen 69
2.5. Poul Andersen 70
3. Materiel og formel lov 70
3.1. Det materielle lovbegreb som begrænsning for lovgivningsmagten 72
3.2. Lovens nødvendighed 75
4. Delegation – bekendtgørelse som selvstændigt retsgrundlag 79
4.1. Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led . . . 79
4.2. Selvstændig anordningsmyndighed eller ej 80

4.3. Lov som hjemmel for bekendtgørelse 82
4.4. Andre hjemmelsgrundlag 83
5. Sammenfatning 85

VI Historien og motiverne bag grundlovens § 43 89
1. Indledning og historisk afgrænsning 89
2. Martsministeriets udarbejdelse af grundlovsudkastet 92
3. Den grundlovgivende rigsforsamling 96
4. Grundlovsrevisionerne 99
5. Sammenfatning og konklusion 99

VII Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led 103
1. Indledning og systematik 106
1.1. Indledning 106
1.2. Systematik 107
2. Skattedefinitionen 108
2.1. Skatter og afgifter, direkte og indirekte skatter 109
A Pligtmæssig 109
B Funktion og formål 111
C Direkte eller indirekte opkrævning 112
D Eksempel – arbejdsmarkedsbidraget 113
2.2. Sondringen mellem skatter og gebyrer – vederlagssynspunktet 114
A Det brede gebyrbegreb 114
B Gebyr-sagen 115
C Lovgivningspraksis efter Gebyr-sagen 122
D Formålsbestemte afgifter 125
E Konklusion 126
2.3. Kommuneskat contra statsskat 127
2.4. Kritik af skattedefinitionen 132
3. Positiv delegation af kompetencen til at pålægge skat . . . 133
3.1. Forfatningsretlig og skatteretlig teori om grundlovens § 43, 1. led 134
3.2. Retspraksis om grundlovens § 43, 1. led 140
A Eksempler på delegation til ministre og kommuner 141
B Delegationsforbuddet og normering ved administrativ praksis 145
C Skatteudnyttelse og grundlovens § 43, 1. led 147
D Skatteprocessuel regulering og grundlovens § 43, 1. led 149
3.3. Sammenfatning 158
4. Negativ delegation af kompetencen til at pålægge skat . . 160
4.1. Tilladelses- og dispensationslovgivning – »The shotgun approach« 160

4.2. Eksempler på tilladelses- og dispensationslovgivning 163
A Ligningslovens § 16 A, stk. 2 163
B Ligningslovens § 16 B, stk. 2 165
C Forsøg på objektivering 166
4.3. Sammenfatning 169
5. Delegationsforbuddets bindende virkning 171
5.1. Det objektive eller obligatoriske princip 171
5.2. Forligsmæssig skatteansættelse 177
5.3. Forventningsprincippet 183
5.4. Appelbegrænsning 189
5.5. Kritik af det objektive princip 198
6. Sammenfatning 200

Del 3
Legalitetsprincippets forvaltningsretlige aspekter ved beskatning

VIII Systematik og indledning 205
1. Systematik 205
2. Indledning 205
2.1. Norsk ret 205
A Udgangspunkt i norsk ret 205
B Introduktion til legitimitetsteorien og kompetenceteorien 207
2.2. Forvaltningsretten og legalitetsprincippet 208

IX Legitimitetsteorien i norsk ret 211
1. Indledning – positiv definition af legalitetsprincippet . . . 211
2. Offentlige myndigheder 213
2.1. Forvaltning 213
2.2. Lovgiver og domstole 214
2.3. Opsummering – bidrag og paralleller til dansk ret . 216
3. Borgere og private retssubjekter 217
3.1. Fysiske og juridiske personer 217
3.2. Kommuner og fylkeskommuner 218
3.3. Opsummering – bidrag og paralleller til dansk ret . 220
4. Indgreb 220
4.1. Retlige og faktiske indgreb 221
4.2. Indgrebets karakter og intensitet 222
4.3. Det relative legalitetsprincip 225
4.4. Statens eget retsområde 227
4.5. Opsummering – bidrag og paralleller til dansk ret . 228
5. Lov 228
5.1. Formel og materiel lov 229
5.2. Klarhedskravet 233

5.3. Delegation 237
5.4. Opsummering – bidrag og paralleller til dansk ret . 239
6. Princippets baggrund, funktion og retlige gyldighed 241
6.1. Princippets baggrund og funktion 241
6.2. Princippets retlige gyldighed 243
6.3. Bidrag og paralleller til dansk ret 245

X Kompetenceteorien i norsk ret 247
1. Indledning 247
2. Kompetenceteoriens fremkomst 247
3. Kritik af legitimitetsteorien 249
3.1. Faktiske dispositioner 249
3.2. Aktive og passive retssubjekter 250
4. Kompetenceteorien i dag 251
4.1. Indledning 251
4.2. Organisations- og instruktionsmyndighed 253
4.3. Det offentliges private autonomi 253
4.4. Grundlovens specielle kompetenceregler 254
4.5. Anden sædvaneretlig kompetence 256
5. Sammenfatning 256

XI Forvaltningsretten og legalitetsprincippet 257
1. Indledning og systematik 257
2. Generelt om legalitetsprincippet 259
2.1. Præsentation 259
2.2. Skærpet hjemmelskrav 262
2.3. Lempet hjemmelskrav 265
3. Jus- faktummodellen 265
3.1. En abstrakt beslutningsmodel 265
3.2. Fortolkning 266
3.3. Supplering 269
3.4. Opsamling 276
4. Sammenfatning – bidrag til legalitetsprincippet i skatteretten 278

Del 4
Konklusion: Legalitetskravet ved beskatning

XII Systematik og indledning 281
1. Systematik 281
2. Indledning 281
2.1. Tre grundlæggende aspekter af det skatteretlige legalitetskrav 281
2.2. Legalitetsprincippet og skatteretlig retsanvendelse . . 282
2.3. Legalitetskravet i sager om skatteudnyttelse 283

XIII Tre grundlæggende aspekter af det skatteretlige legalitetskrav 285
1. Indledning 285
2. Friheds- og ejendomskriteriets relevans 285
3. Første aspekt: Den formelle lovs princip 286
4. Andet aspekt: Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led 287
4.1. Delegationsforbuddets materielle rækkevidde – anden tese 287
4.2. Eksempel på problematisk normering ved bekendtgørelse 289
4.3. Kritik af domstolenes fortolkning af grundlovens § 43, 1. led 291
A Subjektiv fortolkning 291
B Objektiv fortolkning 292
C De sententia ferenda 294
5. Tredje aspekt: Det positive hjemmelskrav – første tese . . 295

XIV Legalitetskravet – retskilder og fortolkning 299
1. Oversigt og opsamling 299
2. Karakteristika ved det skatteretlige retskildebillede 300
2.1. Grundlovens § 43, 1. led 300
2.2. Skattelovgivningen 300
2.3. Administrative forskrifter 302
A Bekendtgørelser 302
B Generelle tjenestebefalinger 303
C Særligt om Ligningsvejledningen 307
2.4. Praksis – retspraksis og administrativ praksis 311
A Retspraksis 311
B Administrativ praksis 313
C Ændring af administrativ praksis 317
2.5. Retssædvanen og forholdets natur 320
3. Karakteristika ved fortolkning af skattelovgivningen 321
3.1. Lovforarbejder som fortolkningsbidrag 321
3.2. Indskrænkende og udvidende fortolkning 327
3.3. Analogi 329
4. Sammenfatning – tredje tese og fjerde tese 332

XV Legalitetskravet i skatteudnyttelsessager 335
1. Indledning og terminologi 335
1.1. Indledning og afgrænsning 335
1.2 Terminologi 336
A Skatteudnyttelse og skattefordel 337
B Skattetænkning 338
C Skatteunddragelse 338

D skattesvig 338
2. Realitetsgrundsætningen 339
2.1. Realitetsgrundsætningens indhold og formål 339
2.2. Realitetsgrundsætningens retlige baggrund 341
3. Kritik af realitetsgrundsætningen 342
4. Realitetsgrundsætningen og legalitetskravet ved beskatning 345
5. Afsluttende bemærkninger vedrørende afhandlingens fjerde tese 351

Summary 353

Forkortelsesliste 357

Litteraturfortegnelse 359

Artikler m.v. 369

Domsregister 379

Stikordsregister 381

Del 1
Emne, metode og systematik

I Idégrundlag, emne og teser

1. Afhandlingens idégrundlag

Som en følge af en række sager, som Skatteministeriet havde tabt ved Højesteret i løbet af 1996, udsendte ministeriet en meddelelse dateret den 9. januar 1998[1]. Ifølge ministeriet kunne den relativt høje andel af tabte sager, der udgjorde ca. $^1/_3$ af de for Højesteret indbragte sager, tolkes således, at Højesteret havde justeret sin bedømmelse af hjemmelsgrundlaget for skattemyndighedernes afgørelser. I meddelelsen forsøger Skatteministeriet med en række forbehold at redegøre for indholdet af Højesterets »justering« af hjemmelsbedømmelsen på grundlag af et udsnit af de tabte sager. Det bemærkes indledningsvis, at ingen af de pågældende domme omhandlede skatteudnyttelse.

Hovedkonklusionen på Skatteministeriets undersøgelse var, at Højesteret synes at have indskærpet kravet om klar lovhjemmel ved beskatning. Dette kom efter Skatteministeriets opfattelse tilsyneladende til udtryk ved, at tvivl om hjemmelsgrundlaget ubetinget var myndighedernes problem. Virkningen heraf var efter Skatteministeriets opfattelse ikke blot, at der ikke kan fortolkes udvidende i skærpende retning ud over, hvad lovens ordlyd og klare lovmotiver berettiger til, men tillige at eventuel usikkerhed om rækkevidden af hjemmelen resulterer i en udvidende fortolkning, hvis denne er til gunst for skatteyderen. Desuden viste enkelte domme efter Skatteministeriets opfattelse, at forbehold i forbindelse med lempende administrativ praksis næppe vil blive respekteret, hvis der er tale om et helt generelt forbehold, og der ikke kan anføres reale grunde til, at den lempende hovedregel skal fraviges.

Endelig bemærker Skatteministeriet som et kuriosum, at Højesteret tillægger det betydning, om en fortolkning fører til et resultat, der i den konkrete situation forekommer rimelig og i overensstemmelse med sund fornuft. Er dette ikke tilfældet, må hjemmelsgrundlaget underkastes en nærmere undersøgelse.

---

1. TfS1998, nr. 137: Legalitetskrav – undersøgelse – Højesteret – domme – hjemmel. Meddelelsen er bl.a. kommenteret af højesteretsdommer *Jørgen Nørgaard* i Juristen, februar 2001, side 65 ff. og af *Niels Schiersing* i SpO 1999, side 61 ff.

På baggrund af Skatteministeriets meddelelse spirede idéen om at forsøge at redegøre nærmere for indholdet af legalitetskravet ved beskatning herunder betydningen af grundlovens § 43, 1. led. Selvom det således er Skatteministeriets reaktion på retspraksis fra Højesteret, der er baggrunden for valget af afhandlingens emne, viste det sig hurtigt, at en nærmere redegørelse for indholdet af legalitetsprincippet var nødvendig på grund af uklarhed om princippets indhold. Analysen af legalitetskravet ved beskatning er således baseret på en redegørelse for indholdet af det generelle legalitetsprincip, som særligt behandles i forfatnings- og forvaltningsretten. Dette skyldes, at det ikke er muligt at besvare spørgsmålet om, hvad legalitetskravet ved beskatning indebærer, uden at have et solidt fundament i det generelle legalitetsprincip eller princippet om lovmæssig forvaltning.

2. Introduktion og afgrænsning af emnet

2.1. Afhandlingens emne

Afhandlingen omhandler legalitetskravet ved beskatning. Ikke alle aspekter af hjemmelskravet er imidlertid omfattet, jf. straks nedenfor I, 2.2. Emnet omfatter kun hjemmelskravet ved udstedelse af retsakter, der indebærer skatteretlig normering. Derfor er det nødvendigt at fastlægge en definition af begrebet »skat«[2]. Emnet kan mere specifikt inddeles i tre delemner, der introduceres nærmere i det følgende under afsnit A-C:

a) Legalitets- eller hjemmelskravet ifølge det generelle legalitetsprincip.
b) Betydningen af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led.
c) En karakteristik af legalitetskravet ved den skatteretlige retsanvendelse.

A Legalitetsprincippet

For det første er det nødvendigt at redegøre for, hvad der i juridisk terminologi forstås ved legalitetsprincippet, og hvilken virkning princippet har ved retsanvendelsen. Der hersker i dansk ret en vis begrebs-

2. Jf. nedenfor VII, 2.

uklarhed for så vidt angår legalitetsprincippet, hvorfor en grundlæggende begrebsafklaring er påkrævet[3]. Med afsæt i det generelle legalitetsprincip skabes en platform, hvorfra en analyse af legalitetskravet ved beskatning samt af kravets virkning kan foretages. Behovet for denne grundlæggende analyse udspringer endvidere af, at der inden for skatteretten antages at gælde et i forhold til andre retsområder skærpet legalitetsprincip. For at belyse denne påstand er det hensigtsmæssigt at beskue legalitetsprincippet bredt, således at hjemmelskravet på andre retsområder inddrages til sammenligning. Som en del af emnet behandles endvidere den retlige baggrund for hjemmelskravet. Udgangspunktet ved analysen af det skatteretlige hjemmelskrav er imidlertid ikke den Højesteretspraksis, som ligger til grund for Skatteministeriets meddelelse, men derimod den generelle retsteori om legalitetskravet ved beskatning. Som led i denne undersøgelse inddrages imidlertid også relevante eksempler fra retspraksis.

På grund af emnevalget bevæger afhandlingen sig i betydeligt omfang ind på såvel forfatnings- som forvaltningsrettens område.

B Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led

Forbuddet mod at delegere kompetencen til at pålægge skatter i grundlovens § 43, 1. led, indgår som et naturligt emne ved belysning af det skatteretlige legalitetskrav. Det skyldes, at bestemmelsen udtrykkeligt forbeholder lovgiver kompetencen til at pålægge skatter, hvorfor forvaltningen som udgangspunkt ikke uafhængigt af lov kan normere skatteretligt ved udstedelse af forskrifter. Derfor indeholder afhandlingen en omfattende fortolkning af grundlovens § 43, 1. led[4], hvorved forbuddets materielle rækkevidde søges afklaret. I retsteorien er det blevet anført, at bestemmelsen er et grundlovsfæstet udtryk for det skatterelige legalitetskrav[5], og i forlængelse heraf opstår spørgsmålet, om det skatteretlige hjemmelskrav kan udledes alene af grundlovens § 43, 1. led, og hvorledes delegationsforbuddet påvirker hjemmelskravet ved beskatning.

---

3. Jf. *Bent Christensen* i artiklen Legalitetsprincippet, TfR 1987, side 164.
4. Se nedenfor II, 5, om metodeovervejelserne ved grundlovsfortolkning.
5. Jf. *Jan Pedersen* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 228.

C Legalitetskravet ved beskatning

Med udgangspunkt i de to ovenfor anførte analyser er det muligt at nå frem til en besvarelse af, hvorledes legalitetsprincippet kommer til udtryk ved beskatning. Hermed konkretiseres legalitetskravet. Emnet berører således også retskilde- og fortolkningslæren, idet legalitetskravet kommer til udtryk ved fortolkning af loven som retsgrundlag og ved spørgsmålet om anvendelse af andre retskilder end lov som retsgrundlag eller fortolkningsbidrag. Desuden er det en væsentlig del af emnet at søge at påvise, om der som en følge af legalitetskravet ved beskatning gælder særlige principper eller grundsætninger ved fortolkning af skattelovgivningen. Da vægten i denne afhandling lægges på en afklaring af forfatnings- og forvaltningsrettens rammer for det skatteretlige legalitetskrav, tilsigter undersøgelsen af legalitetskravets specifikke virkninger i skatteretten imidlertid alene at redegøre for de overordnede grundtræk.

2.2. Emneafgrænsning

Legalitetskravet ved beskatning er et meget omfattende emne. Derfor har det været nødvendigt at afgrænse emnet nærmere, således at visse aspekter af hjemmelkravet ikke behandles i denne afhandling.

Først og fremmest omtales den påvirkning, som EU-retten har ved beskatning, ikke. De områder, hvor EU-retten har hjemmelsmæssig betydning, inddrages derfor ikke i redegørelsen for det skatteretlige hjemmelskrav. Momslovgivningen er i særlig grad under påvirkning af harmoniseringsbestræbelser fra EU's side[6], der er implementeret i dansk lovgivning[7]. Desuden har Ministerrådet i 1990 indført det såkaldte fusionsdirektiv (90/434/EØF) og moder- datterselskabsdirektivet (90/435/EØF), der ligeledes er implementeret i dansk ret[8]. I afhandlingen redegøres der ikke for, hvilken betydning direktiverne har for hjemmelskravet på de områder, som disse regulerer.

Desuden skal dansk skattelovgivning – ligesom den øvrige danske lovgivning – overholde grundlæggende principper i traktaten, dvs. forbuddet mod statsstøtte og forbuddet mod diskrimination af uden-

6. Se Rådets 6. momsdirektiv af 17. maj 1977 (77/388/EØF), Rådets 8. momsdirektiv af 6. december 1979 (79/1072/EØF) og Rådets 13. momsdirektiv 17. november 1986 (86/560/EØF), der alle er indarbejdet i momsloven. Momsdirektiverne er løbende blevet ændret.
7. Jf. lovbekendtgørelse nr. 804 af 16. august 2000 med senere ændringer.
8. Ved lov nr. 219 af 3. april 1992.

landske selskaber og personer. EF-domstolens afgørelser kan dermed også påvirke det skatteretlige hjemmelskrav[9], og denne påvirkning redegøres der ikke nærmere for i denne afhandling.

Endelig omtales betydningen af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke.

Afhandlingens emne dækker således ikke alle aspekter af det skatteretlige legalitetskrav og udgør derfor kun ét enkelt trin mod afklaringen af det fulde skatterelige hjemmelskrav.

3. Afhandlingens formål

Afhandlingens formål fremgår til dels af de tre ovenfor anførte delelementer i emnet, men uddybes i det følgende.

I den skatteretlige litteratur støder man flere steder på udtrykket legalitetsprincippet, legalitetskravet eller kravet om lovmæssig forvaltning[10]. I de skatteretlige fremstillinger behandles legalitetsproblematikken typisk som led i en gennemgang af de skatteretlige retskilder og fortolkning af skattelovgivningen. Fremstillingerne er relativt summariske for så vidt angår spørgsmålet om, hvad legalitetsprincippet egentlig dækker over. Ofte omtales legalitetsprincippet i forbindelse

9. Således TfS1994, nr. 274H og TfS1994, nr. 275H om arbejdsmarkedsbidragene (AMBI-sagerne). EF-domstolen kom i de pågældende sager frem til, at art. 33 i Rådets 6. momsdirektiv var til hinder for en afgift af den karakter som den danske ambi. Et andet eksempel er Schumacker-dommen (Sag C-279/93 (SU 1995, 95)), der medførte reglerne for grænsegængere i KSL §§ 5 A-5 D samt fra nyere landsskatteretspraksis TfS2001, nr. 548 om en skatteyder, der var udstationeret i Danmark af en fransk arbejdsgiver, og som var fuldt skattepligtig til Danmark. Skatteyderen havde foretaget fradrag for udgifter til social sikring i Frankrig i 1995 og 1996. Først i 1997 blev der indført hjemmel for fradragsret i dansk ret, men da den manglende fradragsret blev anset for at stride mod EF-traktatens art. 39 om arbejdskraftens fri bevægelighed, godkendtes det foretagne fradrag. Kendelsen er kommenteret af *Britt Blichfeld Davidsen* i TfS2001, nr. 644 og af *Niels Bang Sørensen* i TfS2001, nr. 659.

10. Jf. Skatteretten 1, side 92, 96 f. samt 116 ff., Lærebog om indkomstskat 2000, side 51, 53 og side 79 ff., *Erik Werlauff* i Selskabsskatteret, 3. udgave, 1999, side 16 og side 21-23, *Niels Schiersing* i SpO 1999, side 61 ff.: Om hjemmelsspørgsmål i skattesager, Skatteministeriet i TfS1998, nr. 137, hvor legalitetskravet omtales samt *Jan Pedersen* i TfS1992, nr. 413, side 1017 ff. Se også Ligningsvejledningen 2000, A.H.4. og fra 2002: Processuelle regler på Told Skats område 2002, E.1.

med grundlovens § 43, 1. led,[11] og det er som ovenfor anført også klart, at grundlovens § 43 må inddrages ved afklaring af, hvilken betydning legalitetsprincippet har inden for skatteretten. Særligt på grundlag af eksempler fra retspraksis hævdes det ligeledes, at der inden for skatteretten gælder et skærpet legalitetsprincip. Afhandlingen søger således også at besvare spørgsmålet om, hvorvidt der inden for skatteretten gælder et skærpet hjemmelskrav, samt – hvis dette er tilfældet – hvorledes det skærpede hjemmelskrav kommer til udtryk.

Afhandlingens bærende formål, der som anført har nær tilknytning til emnets tre forskellige dele, er dermed at belyse:

1. De aspekter af hjemmelskravet ved beskatning, der er en følge af det generelle legalitetsprincip, som dette er fremstillet i forfatnings- og forvaltningsretten.
2. Delegationsforbuddets materielle rækkevidde som led i en mere specifik redegørelse for det skatteretlige legalitetskrav.
3. Hvorledes hjemmelskravet ved beskatning i hovedtræk kommer til udtryk i den skatteretlige retsanvendelse.

Dermed er den grundlæggende intention med afhandlingen at bibringe læseren et overblik over aspekterne og nuancerne af det hjemmelskrav, som stilles ved skatteretlig normering.

4. Afhandlingens teser

I afhandlingen opstilles i alt fire teser, der efterfølgende uddybes:

1. *I medfør af det i forfatnings- og forvaltningsretten anvendte generelle legalitetsprincip kan opstilles et skærpet hjemmelskrav ved beskatning.*
2. *Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, indgår som et aspekt af legalitetsprincippet ved beskatning og forstærker det skærpede krav om hjemmel.*
3. *Der forekommer også inden for skatteretten nuancer i legalitetskravet.*

---

11. Således Skatteretten 1, side 92, *Jan Pedersen* i TfS 1992, nr. 413 og Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 228 ff. samt *Erik Werlauff* i Selskabsskatteret, 3. udgave, 1999, København, side 21-22. Se nedenfor VI-VII om grundlovens § 43, 1. led.

Såfremt undersøgelsen af første og/eller anden tese måtte føre til, at der må antages at gælde et skærpet legalitetskrav ved beskatning, undersøges tillige følgende tese:

4. *Det skærpede hjemmelskrav ved skatteretlig normering medfører et krav om klar hjemmel i lov, det vil sige,*
   – *(tese 4, del 1) at beskatning skal kunne rummes i lovens ordlyd ved en fortolkning af denne med udgangspunkt i en naturlig forståelse af ordlyden*
   – *(tese 4, del 2) at fortolkningsbidrag ikke kan medføre en udvidende fortolkning eller indskrænkende fortolkning til ulempe for skatteyderen.*
   – *(tese 4, del 3) at analog anvendelse af skattelovgivningen ikke er mulig.*

4.1. Første tese

Denne tese fremsættes for at belyse, hvorledes hjemmelskravet ved skattepålæg kan karakteriseres med udgangspunkt i det generelle legalitetsprincip. Hvis en skærpelse af hjemmelskravet allerede følger af det generelle legalitetsprincip, er det væsentligt at redegøre for, hvorfor dette er tilfældet, og hvilken betydning denne konstatering i så fald har for den skatteretlige retsanvendelse. Kan det derimod ikke antages at være tilfældet, er det nødvendigt at påvise en anden årsag til, at der ved pålæg af skatter skulle gælde et skærpet hjemmelskrav. Undersøgelsen af første tese fører således i tilfælde af såvel en benægtende som bekræftende besvarelse til, at grundlaget for det skatteretlige hjemmelskrav afklares nærmere.

Desuden medfører undersøgelsen af tese et, at der bliver redegjort for nogle grundlæggende elementer, som indgår i vurderingen af, om et indgreb kræver udtrykkelig lovhjemmel eller ej. Det er som et led i beskrivelsen af det generelle legalitetsprincip endvidere til en vis grad nødvendigt at sammenligne skatteretten med andre retsområder – såsom strafferetten – for at belyse, hvorledes legalitetskravet på disse retsområder adskiller sig fra det skatteretlige. Dermed opnås et overblik over forskellige nuancer af hjemmelskravet i medfør af legalitetsprincippet, der er nyttigt ved afklaring af det skatteretlige hjemmelskrav.

Endelig er det logisk at tage udgangspunkt i en undersøgelse af, hvad legalitetsprincippet i almindelighed bidrager med ved en redegørelse for det hjemmelskrav, der er gældende i skatteretten.

4.2. Anden tese

En konstitutionel bestemmelse om, at »ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov«, kan ikke undgå at have betydning for hjemmelskravet ved beskatning. Spørgsmålet er bare hvorledes. Undersøgelsen af anden tese stræber mod en verifikation eller benægtelse af, at grundlovens § 43, 1. led, indgår som et aspekt af det generelle legalitetsprincip og dermed medfører en forstærket formodning om skærpet hjemmel ved beskatning.

Der er imidlertid af flere årsager vanskeligheder forbundet med undersøgelsen af anden tese. For det første må der tages stilling til en række særlige overvejelser for så vidt angår metoden ved grundlovsfortolkning[12], mens der for det andet hidtil har hersket en vis usikkerhed vedrørende de forskellige aspekter af delegationsforbuddet.

Resulterer fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, i, at delegationsforbuddet ikke kan anses som et aspekt af legalitetsprincippet, der underbygger formodningen om skærpet hjemmel ved beskatning, må begrundelsen for påstanden om et skærpet hjemmelskrav findes et andet sted. Resulterer undersøgelsen af anden tese i afhandlingen derimod i, at tesen underbygges, er dette ensbetydende med, at der er en begrundet antagelse om et skærpet hjemmelskrav ved skatteretlig normering.

Undersøgelsen af den anden tese belyser endvidere relationen mellem legalitetsprincippet og delegationsforbuddet i grundlovens § 43. Desuden vil resultatet af undersøgelsen alt andet lige resultere i en redegørelse for den materielle rækkevidde af det konstitutionelle forbud mod at delegere skattepålægskompetencen. Dermed fører en redegørelse for anden tese til, at skattelovgivningens legitimitet med grundlovens § 43, 1. led, undersøges nærmere.

4.3. Tredje tese

Den tredje tese kan opstilles i forlængelse af første og anden tese, men tesen kan tillige stå for sig selv. Uanset om undersøgelserne af første og anden tese måtte føre til, at der må antages at gælde et skærpet legalitetskrav ved beskatning, eller resultatet er det modsatte, er det af interesse at undersøge, om hjemmelskravet ved beskatning indeholder nuancer. Eksempler fra administrativ praksis og retspraksis er af stor betydning ved påvisning af, om denne tese er bæredygtig.

---

12. Jf. nærmere om disse nedenfor II, 5.

Samtidig indeholder redegørelsen for det generelle legalitetsprincip i såvel forfatningsretten som forvaltningsretten betydningsfulde bidrag til afklaring af tesen.

Hvis undersøgelsen af første og anden tese fører til, at der må antages at gælde et skærpet hjemmelskrav i skatteretten, er det interessant at slå fast, om denne konstatering levner plads til nuancer i legalitetskravet ved beskatning.

4.4. Fjerde tese

Fjerde og sidste tese er ikke uproblematisk at opstille. Det skyldes, at tesen er afhængig af resultatet af første og anden tese eller i det mindste én af disse. Såfremt undersøgelsen af første og anden tese fører til, at teserne må anses som holdbare, og at der dermed gælder et skærpet hjemmelskrav ved beskatning, er det naturligt at søge at udbygge disse teser ved opstilling af en mere specifik tese om virkningen af det skærpede hjemmelskrav. Tilsvarende gælder, hvis enten undersøgelsen af første eller anden tese fører til dette resultat.

Resulterer undersøgelserne af første eller anden tese derimod i, at der hverken gælder et skærpet legalitetskrav i skatteretten som en følge af det almindelige legalitetsprincip eller grundlovens § 43, 1. led, giver det ikke mening at gennemføre undersøgelsen af den fjerde tese.

Årsagen til fremsættelsen af fjerde tese er imidlertid, at en eventuel konstatering af, at der gælder et skærpet hjemmelskrav ved beskatning, ikke er tilfredsstillende i sig selv. Det er nødvendigt at udbygge en eventuel verifikation af en af eller begge de to første teser med en nærmere redegørelse for, hvorledes et eventuelt skærpet hjemmelskrav kommer til udtryk. Grundlaget for denne redegørelse er en undersøgelse af fjerde tese. Tesen bygger på forskellige generelle aspekter af retsanvendelsen inden for skatteretten, herunder tilgangen til fortolkning af skattelovgivningen og analog anvendelse af skattelovgivningen.

II Metode

1. Indledning

I dette kapitel redegøres der nærmere for følgende fire metodemæssige overvejelser, der er forbundet med udarbejdelsen af denne afhandling:

1. Anvendelsen af den juridiske metode (afsnit 2).
2. Metode ved analyse af det generelle legalitetsprincip (afsnit 3).
3. Metode ved inddragelse og anvendelse af fremmed ret (afsnit 4).
4. Metodeovervejelser forbundet med fortolkning af grundloven (afsnit 5).

Metoden afspejler sig i planen for afhandlingen, der er illustreret nedenfor i kapitel III. Dermed indeholder nærværende kapitel den indholdsmæssige baggrund for valget af opdeling i afhandlingens i fire dele.

2. Den juridiske metode

2.1. Kort om den juridiske metode og afhandlingens emne

Den juridiske metode er karakteriseret ved en faglig korrekt tilvejebringelse og afvejning af alle relevante juridiske argumenter med det formål at besvare et retligt spørgsmål[13]. Derfor kan den juridiske metode anses for at bestå af to aspekter. Det ene aspekt er en afklaring af, hvor de relevante juridiske argumenter skal findes, dvs. retskildelæren, mens det andet aspekt består af spørgsmålet om, hvorledes retskilderne kan og skal anvendes, dvs. læren om fortolkning af retskilderne. Den juridiske metode beskæftiger sig således med besvarelse af konkrete retlige spørgsmål.

Det kan være vanskeligt at tage udgangspunkt i den juridiske metode ved en analyse af det skatteretlige hjemmelskrav, fordi afhandlingen ikke beskæftiger sig med et konkret retligt spørgsmål. Afhandlin-

13. Jf. *Peter Blume* i Juridisk metodelære, 2. udgave, 2002, København, side 23 ff.

gens emne er derimod en analyse af det hjemmelskrav, der er gældende ved beskatning. Emnevalget medfører, at det er selve »instrumentet«, dvs. den juridiske metode, der på sin vis bliver beskuet i forsøget på at analysere retsanvendelsen inden for skatteretten. Det centrale spørgsmål i afhandlingen er nemlig, om der findes særlige kendetegn ved den juridiske metode i skatteretten. Samtidig er det evident, at redegørelsen for, om der gælder et skærpet legalitetskrav ved beskatning eller ej, må tage sit udgangspunkt i den juridiske metode. Det skyldes, at afhandlingen indeholder en retsteoretisk analyse af baggrunden for og virkningen af det skatteretlige hjemmelskrav, der netop kommer til udtryk i anvendelsen af den juridiske metode inden for skatteretten.

Ud fra et metodisk synspunkt er det derimod ikke intentionen med denne afhandling at efterprøve den juridiske metodelære. De gængse fremstillinger af den almindelige retslære, herunder retskilde- og fortolkningslæren, ligger derfor til grund for den retsanvendelse, der bliver undersøgt i afhandlingen. Legalitetsprincippet fokuserer f.eks. i høj grad på loven som retskilde mens et skærpet legalitetskrav kan komme til udtryk ved såvel afgrænsningen af relevante retskilder som ved fortolkningen af disse.

Derfor bygger denne afhandling på den såkaldt traditionelle juridiske metode under inddragelse af de diskussioner om f.eks. retlig polycentri[14] og argumentativ ret, der findes i den retsteoretiske debat.

2.2. Retsdogmatik contra retspolitik

Retsdogmatiske fremstillinger beskæftiger sig med en beskrivelse af gældende ret. I retspolitiske fremstillinger findes derimod en vurdering af, om gældende ret er tilfredsstillende og eventuelt i forlængelse heraf forslag til løsningsmodeller for påviste problemer ved gældende ret[15]. Det kan være vanskeligt at adskille retsdogmatiske fremstillinger

14. Jf. *Henrik Zahle* i Polycentri i retskildelæren, der findes i Samfunn, Rett, Rettferdighet. Festskrift til Torstein Eckhoff, 1986, Oslo.
15. Jf. *Peter Blume* i Juridisk metodelære, 2. udgave, 2002, København, side 97 ff., *Jørgen Dalberg-Larsen og Jens Evald* i Rettens ansigter, 1998, København, side 83 ff., *Sv. Gram Jensen* i Alm. retslære, 3. udgave, 1998, København, side 63 ff., *Preben Stuer Lauridsen* i Om ret og retsvidenskab, 1992, København, side 9 ff., *Morten Wegener* i Juridisk metode, 3. udgave, 2000, København, side 51 ff. og *Alf Ross* i Om ret og retfærdighed, 1971, København, side 28 ff. og side 417 ff.

af gældende ret og retspolitiske betragtninger om gældende ret, men dette bør tilstræbes. I modsat fald kan det være uklart, om fremstillingen er udtryk for gældende ret, eller den er udtryk for en kritisk vurdering af samme på grundlag af ikke tilkendegivne præmisser[16].

Da denne afhandling søger at analysere det skatteretlige hjemmelskrav, som det må antages at være i dansk ret i dag, er metoden i afhandlingen udtryk for en retsdogmatisk analyse. Flere steder i afhandlingen kritiseres gældende ret imidlertid på grundlag af de i afhandlingen foretagne undersøgelser af hjemmelskravet ved beskatning. Disse kritiske bemærkninger af lovgivningen (de lege ferenda) eller af retspraksis (de sententia ferenda), er udtryk for retspolitiske betragtninger. I overensstemmelse med det ovenfor anførte gøres der i afhandlingen opmærksom på, hvornår der er tale om retspolitiske betragtninger, og på hvilke præmisser disse betragtninger hviler.

3. Det generelle legalitetsprincip

3.1. Grundlæggende metodiske overvejelser

Ved gennemsøgning af dansk juridisk litteratur om legalitetsprincippet – eller princippet om lovmæssig forvaltning som det til tider benævnes – tegner der sig et særdeles broget billede. Det er derfor umiddelbart en vanskelig opgave at nå frem til en forholdsvis entydig beskrivelse af indholdet af legalitetsprincippet[17] i dansk ret. Som en følge heraf er det heller ikke enkelt at redegøre for, hvilken rolle princippet spiller i skatteretten. Antallet af forskellige nuancer i de retsteoretiske gennemgange af legalitetsprincippet svarer tilsyneladende næsten til antallet af retsteoretikere, der kommer ind på princippet. Desuden er det ikke usædvanligt, at retsdogmatiske og retspolitiske overvejelser ikke holdes adskilt i fremstillingerne[18]. Men alt andet lige er forskellene i fremstillingerne af legalitetsprincippet ikke nødvendigvis udtryk for afgørende materielle divergenser, idet der ofte er tale om differentierede metodevalg. Retsteoretikerne har kort sagt ofte forskellige opfattelser af, hvorledes hjemmelskravet i dansk ret be-

16. Se *Peter Blume* i TfR 1995, side 814 f. om den almene teoris dimensioner.
17. Denne betegnelse foretrækkes i det følgende.
18. Jf. ovenfor II, 2.2. om retsdogmatik og retspolitik.

skrives bedst ud fra et pædagogisk synspunkt[19]. Der findes således tillige mange fælles træk i retsteorien om legalitetsprincippet.

Fremgangsmåden ved analyserne af legalitetsprincippet afpasses desuden det retsområde, som beskrives, det være sig f.eks. forfatningsretten eller forvaltningsretten. Nogle vil måske mene, at behandlingen af princippet særligt hører hjemme i forvaltningsretten[20]. Men det er klart, at de øverste statsorganerns indbyrdes kompetenceforhold og disse organers retlige relation til borgerne indebærer en beskrivelse af statsorganernes retlige virkemidler. Forfatningsretlige fremstillinger omfatter således også hjemmelskravet ved statens virksomhed og er dermed relevante for afhandlingens emne. Når der i dansk retsteori hersker en vis usikkerhed om, hvad princippet kan[21] dække over, er det endvidere nødvendigt med et bredt udgangspunkt. Hensynet til et bredt udgangspunkt tilgodeses ved at inddrage såvel forfatnings- som forvaltningsretten ved afklaring af legalitetsprincippets indhold.

Allerede på dette tidspunkt er det nødvendigt at bemærke, at beskrivelsen og afgrænsningen af legalitetsprincippet er en særdeles vanskelig opgave netop fordi, definitionen er så relativt konturløs i dansk ret. Derfor er det ikke muligt at gå i dybden med alle enkeltelementer vedrørende legalitetsprincippet i denne sammenhæng, hvilket dog heller ikke er nødvendigt for at belyse princippets betydning i skatteretten. En sådan beskrivelse ville i øvrigt ligge langt uden for rammerne af denne fremstilling.

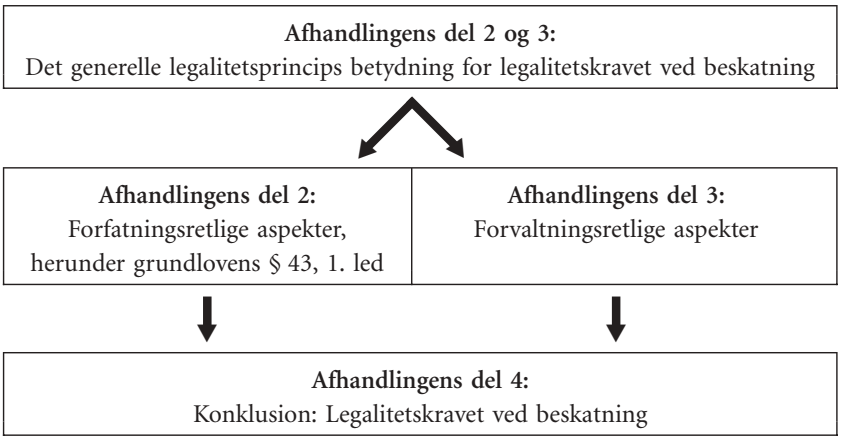
Ovennævnte brede tilgang, der tilsigter en konkretisering af legalitetsprincippet, indebærer utvivlsomt en risiko for at lægge princippet i for faste rammer. Men når begrebet alligevel anvendes i tilsyneladende stigende omfang i retsteorien uden et fastlagt indhold, er en nærmere afklaring ikke alene hensigtsmæssig men også nødvendig: Det nytter ikke at søge at redegøre for legalitetsprincippets betydning in-

19. Tilsvarende gør sig i øvrigt gældende i norsk ret, jf. nedenfor IX og X, hvor to de to tilgange til legalitetsprincippet i norsk ret omtales.
20. Denne formodning ligger måske allerede i udtrykket »princippet om lovmæssig forvaltning«.
21. Det er klart, at nærværende fremstilling blot er udtryk for éen måde at konkretisere legalitetsprincippet på. Med et bredt udgangspunkt i forsøget på at afdække, hvad princippets indhold er, tilsigtes en større grad af sikkerhed for ikke at anlægge en for snæver begrebsdefinition og dermed forbigå aspekter af betydning for det skatteretlige legalitetskrav.

den for skatteretten uden at fastlægge, hvad princippet indebærer rent indholdsmæssigt.

Samtidig er det vigtigt at erkende, at fremstillingerne af princippet med god grund varierer fra et retsområde til et andet. Sandsynligvis opnås den mest fyldestgørende beskrivelse af legalitetsprincippet på nærmere afgrænsede retsområder, såsom f.eks. inden for skatteretten. Det skyldes, at der på de forskellige retsområder gør sig særlige forhold og retstraditioner gældende, som kan influere på udformningen af legalitetskravet. Som eksempel kan for skatterettens vedkommende nævnes grundlovens § 43, 1. led[22], hvor der på konstitutionelt niveau er truffet bestemmelse om forbud mod delegation af kompetencen til at pålægge skatter.

Det generelle legalitetsprincip kan behandles samlet på grundlag af bidragene fra forfatnings- og forvaltningsretten[23]. Følgende struktur er imidlertid foretrukket i denne afhandling, idet valget af denne inddeling underbygges i de følgende afsnit:



3.2. Legalitetsprincippets forfatningsretlige aspekter

Afhandlingens anden del indeholder en selvstændig analyse af legalitetsprincippets forfatningsretlige aspekter samt disse aspekters betydning for det skatteretlige legalitetskrav.

22. Se om bestemmelsen ovenfor IV-VII.
23. Denne fremgangsmåde er anvendt af *Bent Christensen* i Forvaltningsret Hjemmelsspørgsmål, 1980, København, der også inddrager fremmed ret i sin undersøgelse af hjemmelskravet.

Den helt afgørende begrundelse for en selvstændig redegørelse for de forfatningsretlige aspekter er delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Allerede bestemmelsens ordlyd, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, understreger behovet for at afdække delegationsforbuddets rækkevidde og betydning for hjemmelskravet ved beskatning. Desuden er det centralt at afklare, hvornår der i det hele taget er tale om beskatning, som er omfattet af delegationsforbuddet. Hidtidige analyser af grundlovens § 43, 1. led, har udelukkende fokuseret på disse to spørgsmål i forbindelse med delegationsforbuddet[24]. I denne afhandling nuanceres sidstnævnte spørgsmål, der består af flere aspekter[25].

Ud over grundlovens § 43, 1. led, bidrager den forfatningsretlige retsteori tillige med diskussionen om det materielle og formelle lovbegreb, som er af betydning for legalitetsprincippet og dermed for hjemmelskravet ved beskatning. Denne diskussion berøres derfor også i anden del af afhandlingen.

Endelig findes der i forfatningsretten nogle generelle redegørelser for indholdet af det generelle legalitetsprincip og dettes betydning ved beskatning, der ligeledes omtales i afhandlingens anden del.

Opdelingen i forfatnings- og forvaltningsretlige aspekter skyldes i høj grad også ønsket om at gøre fremstillingen mere tilgængelig.

Metoden ved analysen af grundlovens § 43, 1. led, samt de konstitutionelle aspekter af legalitetprincippet uddybes i kapitel IV, hvor afhandlingens anden del introduceres.

3.3. Legalitetsprincippets forvaltningsretlige aspekter

Også i dansk forvaltningsret er der forskellige udlægninger af, hvad legalitetprincippet indebærer. I forhold til de forfatningsretlige fremstillinger bevæger den forvaltningsretlige retsteori sig dog i højere grad specifikt ind på, hvorledes forvaltningen hjemler sine indgreb. Særligt læren om det forvaltningsretlige skøn, men også spørgsmålet om forvaltningens fortolkning af lovgivningen behandles indgående. Det kan imidlertid være særdeles vanskeligt at danne sig et overblik over aspekterne af legalitetsprincippet i dansk forvaltningsret.

---

24. Se litteraturhenvisninger i fodnoterne til VII.
25. Se nærmere herom i IV.

A Norsk ret som fundament og inspiration

Særligt på grund af behovet for et grundlæggende fundament for de basale elementer i legalitetsprincippet, tages der udgangspunkt i norsk retsteori. I modsætning til dansk ret er norsk ret delt op i to forskellige opfattelser eller tilgange til legalitetsprincippets indhold og funktion. Ligesom tilfældet i dansk ret går redegørelserne for legalitetsprincippet imidlertid ud på at belyse karakteren af og begrundelsen for de krav, der må stilles til retsgrundlaget for forvaltningens myndighedsudøvelse. Forvaltningen afkræves ved udøvelsen af myndighed, der er indgribende overfor enkeltindividet[26] i samfundet, et retligt grundlag for sin handlemåde. Beskrivelsen af dette retlige grundlag for forvaltningens indgreb er kernepunktet i behandlingen af det generelle legalitetsprincip i norsk ret. Det retlige kompetencegrundlag, som kræves af forvaltningen som legitimitet for regulering af enkeltindividers retlige forhold inter partes eller i forhold til offentlige myndigheder, kan selvfølgelig være hjemmel i formel lov. Men også andre alternative retsgrundlag tilkendes hjemmelsmæssig betydning, særligt ifølge nyere teori[27].

Udlægningen af legalitetsprincippet i norsk teori forgrener sig i to opfattelser, som dog ikke adskiller sig afgørende fra hinanden for så vidt angår den materielle hjemmelsproblematik[28]. I denne afhandling benævnes opfattelserne henholdsvis legitimitetsteorien og kompetenceteorien. Tilsyneladende er den afgørende forskel, som det vil fremgå af afhandlingens tredje del, fortrinsvis den pædagogiske indfaldsvinkel[29].

Tilgangen til og den omfattende debat om legalitetsprincippet skaber et solidt fundament for tilegnelsen af legalitetsprincippet i dansk forvaltningsret, og udgør derfor fundamentet i afhandlingens tredje del. Desuden medfører nuancerigdommen i norsk retsteori, at der findes mange betragtninger, som kan overføres til og afvejes i dansk

---

26. Tilsvarende gælder også indgriben overfor juridiske personer og til en vis grad kommuner.
27. Såsom grundlovens særlige kompetenceregler, privat autonomi, organisations- og instruktionsmyndighed samt anden sædvaneretlig kompetence. Se nærmere herom nedenfor X.
28. Se nærmere herom VIII.
29. Se hertil *Per Helset* og *Bjørn Stordrange* i Norsk statsforfatningsret, 1998, Oslo, side 123, hvor den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet foretrækkes af pædagogiske grunde.

ret. Den metodiske baggrund for at vælge norsk ret som udgangspunkt for en fremstilling af legalitetsprincippets forvaltningsretlige aspekter er derfor af såvel pædagogisk som indholdsmæssig art.

B Legalitetsprincippet i dansk forvaltningsret

I dansk forvaltningsret søger teorien om legalitetsprincippet at besvare følgende spørgsmål: Hvornår og i hvilket omfang har forvaltningen behov for hjemmel, dvs. ved hvilke typer forvaltningsakter og retsforskrifter, og hvorledes kan hjemmelsgrundlaget samt anvendelsen (fortolkningen) af hjemmelsgrundlaget karakteriseres[30]. Fokus i denne problematik hviler inden for skatteretten på forholdet mellem forvaltningen – skatteforvaltningen for at være mere specifik – og borgeren – dvs. skatteyderen. Traditionelt fokuseres i redegørelsen for legalitetsprincippet særligt på, hvornår hjemmel i lov kræves, idet lov som retskilde er forlenet med direkte demokratisk legitimitet. Desuden indebærer redegørelserne for princippet en afklaring af, om andre retsgrundlag end lov kan udgøre selvstændig hjemmel og i bekræftende fald, hvornår dette må antages at være tilfældet. Herunder hører desuden, om der eksisterer forskelle i kravet om klarhed til den sproglige normering i skriftlige retskilder inden for forskellige retsområder.

Faktorer, der øver indflydelse på valget af hjemmel, indgår tillige i redegørelsen for legalitetsprincippet. I øvrigt er det ikke usædvanligt, at behandlingen af generelle forvaltningsretlige retsprincipper[31] anses for at være omfattet af eller naturligt forbundet med legalitetsspørgsmålet, i hvert fald i dansk ret. At beskrive disse retsprincipper fyldestgørende fordrer i sig selv et omfang ud over denne fremstilling, hvorfor de kun vil blive omtalt i det omfang, de inddrages i forbindelse med belysningen af legalitetsprincippets betydning i skatteretten.

I afhandlingens tredje del redegøres der i første omgang for det teoretiske udgangspunkt i forvaltningsretten, der efterfølgende overføres og modificeres til brug for det skatteretlige retsområde. Dermed

30. Se *Bent Christensen* i artiklen Legalitetsprincippet, TfR 1987, side 166 ff.
31. Såsom den forvaltningsretlige lighedgrundsætning, proportionalitetsprincippet og magtfordrejningslæren, jf. f.eks. Ligningsvejledningen 2000, A.H.4. Fra og med 2002 behandles disse emner selvstændigt i vejledningen Processuelle regler på Told Skats område 2002.

søges et teoretisk skelet opstillet, som i afhandlingens fjerde del beklædes med eksempler fra retspraksis i skattesager og teori om legalitetskravet ved beskatning.

3.4. Konklusion: Legalitetskravet ved beskatning

I forhold til skatteretten er spørgsmålet, hvorledes hjemmelskravet bedst beskrives med udgangspunkt i de forfatningsretlige og forvaltningsretlige fremstillinger af legalitetsprincippet, herunder hvilke kendetegn der gør sig gældende for legalitetsprincippet i relation til skatteretten. Efter at de grundlæggende aspekter af det generelle legalitetsprincip og disses betydning for legalitetskravet ved beskatning er beskrevet, vendes blikket mod en generel karakteristik af den skatteretlige retsanvendelse. I den fjerde og afsluttende del af afhandlingen er det således hensigten at redegøre nærmere for, hvorledes de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer for legalitetskravet ved beskatning kommer til udtryk.

I den sammenhæng vil der blive kigget lidt nærmere på såvel det skatteretlige retskildebillede som lovfortolkning inden for skatteretten i forsøget på at påpege kendetegn med tilknytning til legalitetskravet.

4. Komparative overvejelser

Oprindelig var det ikke intentionen at inddrage fremmed ret. Efterhånden som litteraturen om legalitetsprincippet i dansk ret blev undersøgt, fandtes imidlertid en del henvisninger til norsk retsteori. Nærmere studier af den norske retsteori på området afslørede, at der i norsk ret fandtes en mere nuanceret debat samt en – på godt og ondt – mere struktureret begrebsdefinition. Desuden har forskellige aspekter af legalitetsprincippet været genstand for indgående debat i norsk retsteori, og en del af disse betragtninger kan med nytte også finde anvendelse i dansk ret. Under et ophold fra den 1. marts 2000 til og med maj måned 2000 ved Det Juridiske Fakultet, Bergens Universitet, blev redegørelsen for det norske legalitetsprincip udarbejdet. Under arbejdet med norsk retsteori kunne det konstateres, at der også i norsk ret ofte findes henvisninger til dansk retsteori. Selvom der således er betydelige forskelle i, hvorledes legalitetsprincippet opfattes i norsk og dansk ret, har retsudviklingen på mange områder været

fælles. Derfor kan det diskuteres, om anvendelsen af norsk ret i denne afhandling er udtryk for en komparativ analyse.

Da fremstillingen af norsk ret udelukkende inddrager teorien om legalitetsprincippet og ikke tager højde for systemforskelle imellem det danske og norske retssystem, vil det formentlig være for vidtgående at kalde inddragelsen af norsk ret i denne afhandling for et egentligt komparativt studium. Desuden drages der ikke paralleller til legalitetskravets betydning i norsk skatteret.

Uanset disse overvejelser må det erkendes, at fremstillingerne i norsk ret har tjent til stor inspiration ved udarbejdelsen af denne afhandling. Inddragelsen af norsk ret tilsigter imidlertid ikke at udgøre et egentligt komparativt studium, men blot en sammenligning af retsteorien om legalitetsprincippet i norsk og dansk ret.

I forlængelse af overvejelserne om at inddrage norsk ret er det desuden nærliggende at vende blikket mod svensk ret. Ikke mindst på grund af at der i svensk ret findes en disputats om legalitetskravet ved indkomstbeskatningen[32]. En behørig inddragelse af svensk ret ville imidlertid fordre en særdeles grundig og omfattende komparativ analyse af de konstitutionelle og forvaltningsretlige rammer for det skatteretlige legalitetskrav. En sådanne analyse kræver et omfang, som ligger uden for rammerne af denne afhandling. Selvom det således er nærliggende at inddrage svensk ret, undlades dette dels på grund af hensynet til afhandlingens omfang, dels på baggrund af, at det er en bærende intention med afhandlingen at afklare det danske legalitetsprincip ved beskatning fremfor at perspektivere dette ved inddragelse af fremmed ret. Tilsvarende overvejelser gælder også anden fremmed ret såsom f.eks. tysk ret, der ligeledes kunne være interessant at inddrage.

5. Grundlovsfortolkning og metode

Grundloven har som forfatning forrang i forhold til lov samt anden regulering og er bindende for både lovgiver, domstole og forvaltning, medmindre andet fremgår af selve grundloven, konstitutionel praksis

32. *Anders Hultqvist* i Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, Stockholm.

eller sædvaneret[33]. Men det er ikke alene grundlovens position i det nationale retshierarki, som medfører behov for særlige metodemæssige overvejelser ved fortolkning af de enkelte grundlovsbestemmelser. I det følgende fremdrages de særlige fortolkningsmæssige hensyn, som lægges til grund ved fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led i afhandlingens anden del. Dermed er det ikke intentionen at redegøre udtømmende for grundlovsfortolkning, men særligt at fremdrage de elementer, som må tillægges betydning ved fortolkning af grundlovens § 43, 1. led.

5.1. Grundlovens alder

Først og fremmest er det ved fortolkningen af grundlovsbestemmelser nødvendigt at være opmærksom på grundlovens alder[34]. Mange af bestemmelserne i den nuværende grundlov af 5. juni 1953 kan genfindes næsten ordret i Junigrundloven af 5. juni 1849, hvilket bl.a. er tilfældet for så vidt angår § 43[35]. Den historiske baggrund for grundlovsbestemmelserne er således flere steder forskellig, hvorved reguleringen i visse bestemmelser står i modstrid med hinanden på grund af en divergerende statsteoretisk opfattelse i forfatningens forskellige historiske lag[36].

Første skridt i følgende fortolkning er derfor at redegøre for, hvilket historisk lag grundlovens 43 stammer fra, samt hvilken indflydelse

---

33. *Henrik Zahle* foretrækker i forfatningsretlig henseende udtrykket praksis fremfor sædvaneret, idet praksis ifølge *Henrik Zahle* både omfatter den ret, som udtrykkes ved afgørelser og handlinger, jf. *Zahle* I 2001, side 51-56. Formålet med at samle myndighedernes afgørelser og adfærd under betegnelsen praksis er at påpege forskellen mellem de klassiske privatretlige sædvaner og myndighedernes praksis. I Rettens kilder – en introduktion, Retsvidenskabeligt Institut B, studier nr. 68, 1998, København, side 18-32 samler *Henrik Zahle* retssædvane eller kutyme, retspraksis og administrativ praksis under betegnelsen tradition og fastholder dermed den traditionelle inddeling af retskilderne. Denne opdeling fastholdes ved udgivelsen af studiet i Rettens Kilder, 1999, København. Terminologiforskellen skyldes formentlig de særlige begrebsmæssige kendetegn ved de forfatningsretlige retskilder.
34. Se herom *Zahle* I 2001, side 31-38 samt side 66-67 og *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret I, 3. udgave ved Ole Espersen, 1980, side 52-56.
35. Et nyttigt værktøj til sammenligning af grundlovens bestemmelser fra den oprindelige Junigrundlov og frem til den nuværende er *Jens Himmelstrups* og *Jens Møllers* Danske Forfatningslove 1665-1953, fotografisk optryk af 2. udgave, 1970, København.
36. Således *Zahle* I 2001, side 38, hvor grundlovens § 14 om kongens ret til at udnævne ministre og § 15 om mistillisvotum nævnes som eksempler. Se om den historiske baggrund for grundlovens § 43, 1. led, nedenfor VI.

dette har ved fastlæggelse af bestemmelsens retlige normindhold nu. Samtidig er det ikke uden interesse at fastslå, hvilken historisk baggrund og tankegang, der ligger bag formuleringen af den dagældende § 51 i Junigrundloven.

Men i samme forbindelse bemærkes det dog, at de historiske forudsætninger for grundlovens § 43 ikke uden videre kan anses som et bærende element ved fortolkningen af bestemmelsen i dag[37]. Afgørende herfor er derimod den opfattelse, der ligger til grund for anvendelsen og dermed fortolkningen af bestemmelsen hos lovgiver, domstole og forvaltning nu. Men denne fortolkning er i et vist omfang en følge af de historiske forudsætninger for grundlovens § 43. Derfor inddrages historikken bag grundlovens § 43.

5.2. Om grundlovsbestemmelsers bestandighed

Almindelig lovgivning kan ændres eller ophæves ved formel lov i overensstemmelse med proceduren i grundlovens §§ 21, 22, 41 og 42, dvs. ved lov vedtaget ved ordinær lovbehandling i Folketinget[38].

Grundloven kan også ændres, men kun i overensstemmelse med den strenge og vanskelige fremgangsmåde i grundlovens § 88[39], hvorved grundloven er gjort særdeles modstandsdygtig overfor politisk påvirkning. Kravene ifølge denne bestemmelse er, at grundlovsforslaget på sædvanligt initiativ skal vedtages i Folketinget, hvorefter der udskrives nyvalg. Herefter skal grundlovsforslaget igen vedtages i det nyvalgte Folketing, hvorefter mindst 40% af samtlige stemmeberetti-

37. Jf. *Zahle* I 2001, side 37-38 og 78-79 samt *Thomas Elbæk-Jørgensen* i Grundrettigheder, Retsvidenskabeligt Institut B, Staten borgerne – og pengene, skattebevillingsmagten i et grundrettighedsperspektiv, 2000, side 250, note 3. *Alf Ross* formulerer dette synspunkt således i Dansk Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 53-54: »Det er praktisk uundgåeligt at retsudøveren opponerer mod at lade sig regere af de døde, dersom de forhold, hvorunder livet nu leves, og de vurderinger, vi nu bygger på, taler for at tolke loven i en anden ånd end den oprindelige lovgivers.«
38. Nærmere herom *Zahle* I 2001, kapitel 20-25, samt *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, kapitel 4 og 6. Bemærk dog muligheden for at udstede bekendtgørelser med derogatorisk virkning, *Zahle* I 1997, side 355 og *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, side 86.
39. Herom nærmere *Zahle* I 2001, side 39-47, Alf Ross i Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved Ole Espersen, 1980, København, side 163-170 samt *Poul Andersen* i Dansk statsforfatningsret, 1954, København, side 439-449.

gede vælgere skal bifalde forslaget ved en folkeafstemning. Især 40%'s-kravet vanskeliggør grundlovsændringer[40].

Hvorvidt kravene er hensigtsmæssige for det konstitutionelle billede i dag skal ikke tages op til diskussion her, men der kan argumenteres for, at retsanvenderen i forhold til almindelig lovfortolkning har friere adgang til at fortolke grundlovsbestemmelser ud fra en tidssvarende juridisk kontekst. Både på grund af grundlovens alder, den restriktive ændringsprocedure i § 88 og den summariske reguleringsform[41] forekommer en friere fortolkningsstil både rimelig og nødvendig, i hvert fald for så vidt angår visse grundlovsbestemmelser[42].

Ifølge Jens Peter Christensen[43] taler retssikkerhedshensyn for tilbageholdenhed ved fortolkning af grundlovsbestemmelser, der vedrører samspillet mellem de øverste statsorganer. Dette restriktive udgangspunkt omfatter inddragelse af ideologiske, politiske og samfundsmæssige normer ved fortolkningen. Nødvendig hensyntagen til den forløbne retsudvikling er imidlertid ikke i strid med dette synspunkt efter min opfattelse.

Det kan ikke generelt anføres nærmere, i hvilket omfang der er mulighed for en mere pragmatisk fortolkning af grundlovens bestemmelser, idet hver enkelt regel må vurderes for sig. Ovennævnte skal imidlertid ikke opfattes således, at retsanvenderen ved fortolkningen af grundlovsbestemmelser uden videre helt kan udvande den pågældende bestemmelses retlige indhold. Behovet for at tage hensyn til udviklingen inden for det pågældende retsområde ved fortolkningen af grundloven[44] fastholdes dog.

5.3. Fortolkerens betydning

I denne afhandling er intentionen at redegøre for legalitetskravet i skattesager belyst på baggrund af teorien om legalitetsprincippet samt

---

40. Se herom *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 167-170. I 1939, hvor mindst 45 pct. af samtlige stemmeberettigede vælgere skulle stemme for grundlovsforslaget, var vælgertilslutningen utilstrækkelig med 44,46 pct., mens grundlovsændringen i 1953 kun med nød og næppe fik den nødvendige vælgertilslutning med 45,76 pct. af samtlige stemmeberettigede stemmer.
41. Som anført i *Zahle* I 2001, side 63-64.
42. Jf. også *Niels Madsen* i Justitsministeriets udtalelser om grundlovsspørgsmål, Festskrift til W. E. von Eyben, 1982, København, side 19 ff.
43. Se nærmere om *Jens Peter Christensens* synspunkter nedenfor II, 5.4.
44. Se også *Ernst Andersen* i Forfatning og sædvane, 1947, København, side 16-21.

eksempler fra retspraksis. Opfattelsen af den rækkevidde, som grundlovens bestemmelser tillægges, kan variere alt efter, om det er domstolene, lovgiver eller forvaltning, der optræder som fortolker i en konkret situation. For at give et komplet billede af de forskellige fortolkningsnuancer hos statsorganerne ville det mest fyldestgørende være at opstille dokumenterede fortolkningsmodeller for hver af de tre statsorganer. Denne fremgangsmåde ville imidlertid ligge langt uden for rammerne af denne afhandling. Nedenfor omtales dog kortfattet nogle generelle betragtninger om fortolkerens betydning.

A Domstolene

Højesterets fortolkningsposition i relation til grundlovens § 43 kan være vanskelig at underbygge på grundlag af retspraksis, idet kun få sager i tidernes løb direkte har inddraget § 43. Anses § 43 for at være selve retsgrundlaget for det skatteretlige legalitetsprincip, omhandler alle skattesager om hjemmelsspørgsmål indirekte bestemmelsen. Jan Petersen[45] anfører som indledning til kommentaren til grundlovens § 43:

> »I det praktiske retsliv er grl. § 43 såre aktuel og relevant. Det hundredetusindetal af skattesager, som årligt afgøres af myndigheder og domstole, vedrører direkte bestemmelsen, idet spørgsmålet i disse sager netop er, om myndighederne har hjemmel til at gennemføre de rejste skattekrav. På trods heraf er det sjældent, at grl. § 43 påberåbes direkte, jf. dog f.eks. UfR 1988 795 H og TfS 1997, nr. 329 V[46].«

I afhandlingens andel del inddrages kun de afgørelser, hvor § 43 direkte er blevet påberåbt, som et led i fortolkningen af bestemmelsen. I den forbindelse er ikke kun højesteretsdomme af interesse, idet alle tilgængelige præjudikater naturligvis må inkluderes i en fuldstændig analyse.

Domstolenes adgang til at prøve loves grundlovsmæssighed er fastslået ved klar højesteretspraksis, jf. bl.a. UfR1921.148H, UfR1921.153H,

45. I Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 228.
46. Se nærmere om disse domme nedenfor VII.

UfR1921.168 og 169H, UfR1971.229H, UfR1993.757H, UfR1998.800H, UfR1999.1798H samt ikke mindst UfR1999.841H[47].

Da antallet af domme vedrørende grundlovens § 43 er beskedent, kan det være fristende at konkludere, at bestemmelsens materielle betydning i konkrete skattesager er beskeden. En sådan modsætningsslutning er særligt i relation til grundlovsfortolkning dog for unuanceret, idet spørgsmålet om hjemmel for beskatning i skattesager som oftest ikke bliver rejst med henvisning til grundlovens § 43. Sagens parter inddrager sædvanligvis ikke § 43, idet hjemmelsspørgsmål alene bedømmes på grundlag af de generelle skattelove samt det retskildemateriale, der knytter sig til skattereglerne[48]. Desuden kan spørgsmålet om grundlovsstridighed af flere årsager rejse betænkeligheder hos domstolene. Derfor er sagens parter – forståeligt nok – tilbageholdende med at inddrage grundlovens § 43, medmindre det anses for uundgåeligt[49]. Den tilbagetrukne rolle, som § 43 har spillet i de af domstolene behandlede skattesager, peger dog alt andet lige på, at disse sager ikke afgøres direkte på grundlag af grundlovens § 43, 1. led. Jan Pedersens udsagn om, at bestemmelsen direkte vedrører det store antal skattesager, understøttes dermed ikke af det reelle antal skattesager ved domstolene, hvor bestemmelsen inddrages. Dette må der tages højde for ved fortolkningen af samme.

Grundlovens § 43 indgår efter min opfattelse snarere som en blandt flere faktorer ved bedømmelsen af et konkret hjemmelskrav ved beskatning. Dette skal forstås på den måde, at den retlige normering i § 43 indgår som et element i eller retligt argument for retskravet om lovhjemmel i skattesager. Domstolenes fortolkning af grundlovens

---

47. Se *Alf Ross*, Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 186, *Zahle* II 2001, side 157-161 samt *Poul Andersen* i Dansk statsforfatningsret, 1954, København, side 466 ff., *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 182. Se også *Jens Elo Rytter* i Grundrettigheder – domstolenes fortolkning og kontrol med lovgivningsmagten, side 229 ff. og side 233.
48. Domstolene er ikke forhindret i at inddrage grundlovens § 43 i skatteretlige sager om hjemmelsspørgsmål på grund af forhandlingsmaksimen, idet forhandlingsprincippet ikke omfatter anvendelsen af retsregler, jf. *Bernhard Gomard* i Civilprocessen, 5. udgave, 2000, København, side 452-468. På trods heraf, må det anses som særdeles usandsynligt, at domstolene af egen drift skulle inddrage grundlovens § 43 i en sag om skatteretlig hjemmel, ibidem, side 458.
49. Jf. Skatteretsrådets redegørelse, april 2001, side 114-115.

§ 43 fremgår dermed forudsætningsvis af de skattesager, hvor hjemmel for beskatning er centralt[50].

Den prøvelse, der foretages i de skattesager, hvor rækkevidden af grundlovens § 43 har været under bedømmelse af domstolene, har selvsagt karakter af at være en efterprøvelse. Resultatet af, at et skattepålæg anses for grundlovsstridigt på grund af manglende hjemmel i lov, kan være drastisk indgribende for myndighederne bl.a. i form af massive tilbagebetalingskrav eller risiko for skatteudnyttelse[51]. Intensiteten af de følgevirkninger en underkendelse af beskatning som følge af grundlovsstridighed kan medføre for det offentlige, indgår formentlig som et moment ved grundlovsfortolkningen. Dette element er imidlertid af sekundær betydning. At lovgiver eller skattemyndighederne måtte lide et prestigetab ved en eventuel efterprøvelse, der statuerer, at beskatningen er i strid med grundlovens § 43, bør desuden ikke tillægges afgørende fortolkningsmæssig vægt. Det væsentlige bør være den materielle prøvelse af grundlovsmæssigheden og ikke de praktiske omstændigheder omkring og følgevirkninger af selve prøvelsen.

B Forvaltning

Forvaltningens rolle som fortolker af grundlovens § 43 fremgår indirekte af forvaltningens fortolkning af de love og forskrifter, der på grund af lex superior-princippet skal være i overensstemmelse med den trinhøjere retsnorm i grundlovens § 43. Opstår der ved beskatning et hjemmelsspørgmål, vil det administrative rekurssystem med Landsskatteretten som øverste administrative klageinstans i tilfælde af klage tage stilling til sagen, inden den eventuelt indbringes for de ordinære domstole. Hvis landsretterne eller i sidste instans Højesteret underkender hjemmelsbedømmelsen og statuerer manglende hjemmel for beskatning, er det meget interessant at fastslå, på hvilke områder bedømmelsen af hjemmelsgrundlaget divergerer.

---

50. Selvom forklaringen adskiller sig fra *Jan Pedersens*, er resultatet det samme: Grundlovens § 43, 1. led, har betydning i alle tvister om skatteretlige hjemmelsspørgsmål.
51. Om efterprøvelsens intensive karakter, se *Zahle* I 2001, side 68-69. Som eksempel kan nævnes gebyrsagen TfS1993, nr. 368H.

Forvaltningens[52] anskuelse af, hvad der udgør fornøden hjemmel for beskatning, er flere gange i løbet af de seneste år blevet underkendt af Højesteret[53]. I Forbindelse med fortolkningen af grundlovens § 43 er problemet imidlertid også i dette tilfælde, at bestemmelsen kun meget sjældent inddrages udtrykkeligt i skattesager om hjemmelsspørgsmål. Derfor fremgår betydningen af forvaltningens rolle som fortolker af grundlovens § 43 primært af det retskildebillede og den retsanvendelse, som lægges for dagen ved skatteansættelsen og behandling af klagesager.

Anses alle skattesager om hjemmelsspørgsmål for at være direkte relateret til spørgsmålet om rækkevidden af grundlovens § 43, bestyrkes forvaltningens rolle som fortolker af bestemmelsen betydeligt. Samtlige skatteretlige forvaltningsakter samt administrative forskrifter, hvor skatteforvaltningen bedømmer et hjemmelsspørgmål, er i så fald direkte eksempler på grundlovsfortolkning fra forvaltningens side. Skatteforvaltningen foretager dog næppe de konkrete hjemmelsbedømmelser direkte ud fra en vurdering af de retlige normer i grundlovens § 43. Derimod må det antages, at hjemmelsbedømmelsen foretages på baggrund af lov, bekendtgørelser, cirkulærer samt de store skatteretlige vejledninger og såvel administrativ praksis som retspraksis. Heraf følger selvfølgelig forvaltningens nok så indirekte fortolkning af delegationsforbuddet i grundlovens § 43. Men denne indirekte fortolkning giver sig først og fremmest til kende ved forvaltningens anvendelse og prioritering af de skatteretlige retskilder. Som anført af Jan Pedersen er det dog klart, at grundlovens § 43, 1. led, der forskriver lov som grundlag for beskatning, altid vedrører alle disse tilfælde af konkret skatteretlig normering. Alle disse skattesager er dermed i realiteten udtryk for det indhold, som grundlovens § 43 tillægges i praksis.

---

52. Se nærmere om forvaltningens prøvelsesadgang af loves grundlovsmæssighed hos *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 475-477. *Poul Andersen* anfører, at forvaltningsmyndigheder ikke kan tilsidesætte en lov som materielt grundlovsstridig. Først og fremmest skyldes dette ifølge *Poul Andersen* mangel på fornøden retlig autoritet overfor lovgiver. Desuden vil de forhold, hvorunder forvaltningens prøvelsesret skulle udøves, være uden den retssikkerhedsmæssige hensyntagen til borgernes rettigheder og interesser, som processen ved domstolene garanterer. Forvaltningen kan dog gennem administrativ praksis tilkendegive sin fortolkning af grundloven.
53. Jf. nærmere afhandlingens del 4.

C Lovgiver

Lovgivers fortolkning af grundlovens § 43 har til dels en mere indirekte karakter. Inden for skatteretten er der i meget høj grad behov for detailregulering, som kræver omhyggelig og omfattende regelfastsættelse. Hvis lovgiver i videre omfang overlader denne regulering til forvaltningen, er dette en indikation på, at lovgiver ved sin praksis anlægger en lempelig fortolkning af ordlyden i grundlovens § 43[54]. Tilsvarende gælder, hvis lovgiver er velvidende om materiel regelfastsættelse, der foretages af skatteforvaltningen med vag eller manglende bemyndigelse fra lovgiver. I modsætning til domstolene og forvaltningen har lovgiver et direkte demokratisk mandat fra befolkningen. Domstolenes tilbageholdenhed[55] med at kende lovgivning grundlovsstridig begrundes ofte i lovgivers direkte demokratiske legitimitet og en medfølgende fortrinsret til at fortolke grundloven friere ud fra politiske og praktiske hensyn[56]. Men om der dermed generelt er tale om en friere fortolkningsmålestok bl.a. med større vægt på sædvaneret er omdiskuteret[57].

Domstolenes bedømmelse af skatteretlige hjemmelsspørgsmål indebærer ikke sjældent stillingtagen til, hvor vide rammerne for forvaltningens fastsættelse af materiel skatteregulering i medfør af lovgivers bemyndigelse ved lov må antages at være. Derfor er nogle af disse sager også udtryk for prøvelse af, hvor langt lovgiver kan gå ved delegation af kompetencen til at pålægge skatter til skatteforvaltningen. Men lovgiver som fortolker af grundlovens § 43, der særligt kan belyses ved en analyse af lovgivningspraksis, bliver kun sporadisk omtalt i denne afhandling.

D Sammenfatning

I redegørelsen for hjemmelskravet ved beskatning, som er emnet i denne afhandling, sammenholdes forvaltningens opfattelse af legali-

---

54. Jf. Skatteretsrådets notat om for specificeret og detaljeret lovgivning på skatteområdet, jf. redegørelsen, april 2001, side 53-59. Skatteretsrådet konkluderer bl.a., at videre rammelovgivning inden for skatteretsområdet ikke vil være i overensstemmelse med grundlovens § 43, jf. ibidem, side 56.
55. Se nærmere herom nedenfor II, 5.5.
56. Jf. *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 53 samt *Zahle* I 2001, side 78-79. Kritisk hertil *Jens Peter Christensen* i Forfatningsretten og det levende liv, 1990, København, side 249 ff.
57. Se i det hele *Jens Peter Christensen* i Forfatningsretten og det levende liv, 1990, København og *Ernst Andersen* i Forfatning og sædvane, 1947, København.

tetskravet i skattesager med domstolenes. Spørgmålet er, om der i praksis findes eksempler på, at den materielle skatteretlige normering fra skatteforvaltningens side foretages uden klar bemyndigelse i formel lov. Og såfremt dette er tilfældet, bifalder eller afviser domstolene så denne indirekte fortolkning af grundlovens § 43. Dermed søges belyst, om skatteforvaltningen i visse tilfælde lægger et retskildebillede[58] eller en fortolkningsmetode til grund ved ligningen, der reelt medfører, at forbuddet mod delegation af den lovgiver forbeholdte skattepålægskompetence udhules. Domstolenes reaktion i visse sager peger imidlertid i retning af en mere restriktiv – omend indirekte – fortolkning af delegationsforbuddet, hvor retskildeprioriteringen og dermed det hierarkiske retskildesystem fastholdes[59].

Forvaltningens i hovedsagen indirekte og domstolenes såvel indirekte som direkte fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, er dermed uløseligt forbundet i skattesager om hjemmelsspørgsmål. Men forvaltningen er ved sin retsanvendelse i høj grad bundet af fortolkningsmomenter i loven samt den præcisering heraf, som findes i retspraksis. Administrativ praksis, som eventuelt kommer til udtryk i cirkulærer, må ikke overskride disse fortolkningsmæssige grænser. Domstolene kan tilsyneladende i højere grad end forvaltningen påvirke fortolkningen ved f.eks. at tillægge forholdets natur større vægt ved retsanvendelsen.

5.4. Fortolkningens kontekst

Jens Peter Christensen gør sig til talsmand for, at den forfatningsretlige fortolkningsstil bl.a. afhænger af, hvad den pågældende grundlovsbestemmelse vedrører. Drejer den pågældende bestemmelse sig om samspillet mellem de øverste statsorganer – således som tilfældet er med f.eks. grundlovens §§ 3 og 43 – bør fortolkningen ifølge Jens Peter Christensen ikke gå længere end, hvad der følger af traditionel juridisk fortolkning[60]. Som argument for denne opfattelse anfører Jens Peter Christensen, at grundlovsbestemmelser af denne art tilsigter at opretholde balancen mellem de forskellige statsorganer[61].

58. Her tænkes særligt på prioriteringen af retskilderne.
59. Nærmere herom i afhandlingens fjerde del.
60. Se *Jens Peter Christensen* i Forfatningsretten og det levende liv, 1990, København, side 201 om det parlamentariske princip og forholdet mellem regering og Folketing, side 208 om grundlovens § 3 og sammenfattende side 249.
61. Se *Jens Peter Christensen* i Forfatningsretten og det levende liv, 1990, København, side 213.

Essensen i Jens Peter Christensens kritik af en almindelig antagelse om friere fortolkning af grundloven på baggrund af dynamiske fortolkningskriterier ligger formentlig i hans opfattelse af traditionel juridisk fortolkning. Han anfører flere steder, at traditionel fortolkning af forfatningsbestemmelser om de øverste statsorganers samspil er tilstrækkelig fleksibel til at rumme de retligt relevante pragmatiske elementer, som han i sin afhandling betegner det levende liv[62].

Efter denne opfattelse divergerer fortolkningen af de forfatningsretlige retskilder metodemæssigt alt efter indholdet af og funktionen med den pågældende forfatningsretlige norm. Forskellige konstitutionelle retsnormer med forskellige formål og bagvedliggende hensyn fordrer en metodisk fleksibilitet, som jeg kan tilslutte mig. I modsætning til bl.a. Alf Ross og Ernst Andersen[63] har Jens Peter Christensen således ikke behov for at udvide fortolkningsmetoden i forhold til traditionel juridisk fortolkning. Men uanset om man anerkender en bredere fortolkningsmålestok, hvorved visse pragmatiske faktorer inddrages, eller anfører, at den gængse juridiske metode – uden udvidelse – kan rumme disse faktorer, synes resultatet det samme.

Grundlovens § 43 er i høj grad udtryk for et kompetencefordelingssynspunkt. Formålet med bestemmelsen var i hvert fald oprindeligt[64] at sikre Rigsdagens besluttende medvirken ved skattepålæg. Regeringen[65] og forvaltningen kan ikke pålægge borgerne skattebyrder uden Folketingets samtykke i form af formel lov. For borgeren sikres dermed demokratisk legitimering af skatterne. Med andre ord vedrører grundlovens § 43 fordelingen af opgaverne mellem statsorganerne og er dermed også udtryk for samspillet mellem statsorganerne. Ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt forekommer det derfor fornuftigt at være tilbageholdende med at fortolke bestemmelsen med udgangs-

62. Jf. *Jens Peter Christensen* i Forfatningsretten og det levende liv, 1990, København, side 204 og 207 om forholdet mellem de øverste statsorganer og grundlovens § 3 samt side 249 og 252.
63. Sidstnævnte er fortaler for, at en smidigere sædvaneretslære finder anvendelse i forfatningsretten, jf. Forfatning og sædvane, 1947, København, side 124-127. Se også *Jens Peter Christensens* kritik af denne sædvaneretslære i Forfatningsretten og det levende liv, 1990, København, side 91-96.
64. Se nærmere om den historiske baggrund for grundlovens § 43, nedenfor VI.
65. Her tænkes på Regeringens funktion som overhoved for den statslige forvaltning. En flertalsregering vil selvfølgelig kunne pålægge skatter i kraft af flertallet i Folketinget, men kun ved formel lov.

punkt i ideologiske, politiske eller sociologiske overvejelser. Særligt i det omfang denne fortolkningsstil kan medføre forskydning af skattepålægskompetencen fra lovgiver til forvaltning.

I forhold til almindelig lovfortolkning har grundlovsfortolkning imidlertid stadig en række særlige karakteristika, der må tages højde for. I det ovenstående omtales visse metodemæssige overvejelser vedrørende grundlovens alder og politiske modstandsdygtighed. Det er som nævnt min opfattelse, at hensyntagen til disse faktorer ikke står i modstrid med en tilbageholdende fortolkningsstil for så vidt angår rammerne for den konstitutionelle regulering af samspillet mellem de øverste statsorganer. Der er god grund til at være tilbageholdende med at udvande de yderste forfatningsretlige rammer for dette samspil på grundlag af ideologiske, politiske eller andre ikke-retlige normsæt[66]. Men en såkaldt dynamisk fortolkning må stadig anses som en dogmatisk juridisk fortolkningsmetode[67]. Dog skal man være varsom med ikke at ende i en cirkelslutning, hvor fortolkningsstilen henviser til indholdet og omvendt, idet fastlæggelse af indholdet allerede forudsætter en fortolkning af bestemmelsen.

På grund af grundlovens alder, sparsomme formulering og politiske modstandskraft, er der behov for at bortlede opmærksomheden fra de subjektive elementer i traditionel juridisk fortolkning. Særligt

---

66. UfR1999.841H: Tvindsagen, er udtryk for at Højesteret anså den yderste ramme for fordelingen af opgaver mellem lovgiver og domstole i grundlovens § 3, 3. pkt., for at være overskredet.

67. Se *Steen Rønsholdt* i artiklen Om grundlovsfortolkning og konkret retsanvendelse, UfR1999B, side 335-336. I artiklen kritiserer *Steen Rønsholdt* tillige Justitsministeriets retlige argumentation i bedømmelsen af lov nr. 506 af 12.6.1996 (Tvindloven) § 7's overensstemmelse med grundlovens § 3, 3. pkt., jf. UfR1999B, side 341-342. *Steen Rønsholdt* konkluderer følgende om Justitsministeriets retlige argumentation: »Om denne argumentation kan siges, at den – i hvert tilfælde til dels – repræsenterer et forsøg på at formalisere sig uden om lovindgrebets reelle karakter«. Netop denne form for teknisk retlig argumentation kritiseres desuden af *Kirsten Ketscher* i artiklen Mod en argumentativ ret, trykt i Jussens Venner 2000, hæfte 5-6, side 272 ff. Udviklingen i den retlige argumentation beskrives af *Kirsten Ketscher* således: »Hermed mener jeg, at vi kan sige, at den retlige argumentation går fra en formel autoritet, bundet til retskildens og afgørelsesmyndighedens plads i hierarkiet til en materiel autoritet, hvor argumentationen hviler på argumentationens værdi d.v.s. det, der kan akcepteres, i en retlig kvalificeret diskurs. Denne diskurs bliver først og fremmest værdimæssig baseret.« *Jens Peter Christensen* og *Michael Hansen Jensen* er også opmærksomme på den traditionelle juridiske argumentations utilstrækkelighed i Tvind-sagen, jf. artiklen Højesterets dom i Tvind-sagen, trykt i UfR1999B, side 235.

forarbejderne kan have ideologiske, politiske eller samfundsmæssige forudsætninger, som ikke uden videre kan anses som bærende ved fortolkning af bestemmelsen i moderne kontekst. Grundlovens § 43, der genfindes i næsten identisk formulering i Junigrundlovens § 51, fortolkes derfor fortrinsvis på et objektivt grundlag.

Intentionen er – bl.a. med baggrund i det af Jens Peter Christensen anførte – at udvise tilbageholdenhed ved fortolkning[68] af grundlovens § 43 i det omfang fortolkningen fører til en forskydning af skattepålægskompetencen fra lovgiver til forvaltning. Som begrundelse herfor kan både anføres et kompetencefordelingssynspunkt og bestemmelsens betydning som værn mod arbitrær beskatning fra forvaltningens side.

Grundlovsfortolkning bærer ofte præg af at udgøre forsøg på at nå frem til en erkendelse af grundlovens yderste grænser for lovgivers eller forvaltningens virksomhed. Fortolkningen af grundlovens § 43 i denne afhandling adskiller sig ikke fra anden grundlovsfortolkning i den henseende.

5.5. Fortolkningsprincip – harmoniseringsprincippet

Domstolene anses traditionelt for at være tilbageholdende med at underkende formel lov som grundlovsstridig[69]. Dette formuleres almindeligvis som et krav om klar grundlovsstridighed, før domstolene griber ind. For det første anføres som argument, at domstolenes prøvelsesret af loves materielle grundlovsmæssighed ikke fremgår udtrykkeligt af grundloven. Selvom prøvelsesretten nu er anerkendt ved sikker højesteretspraksis, er domstolenes retlige position som prøvelsesorgan i forhold til det demokratisk funderede Folketing behæftet med betydelig usikkerhed. Underkender domstolene en lov som grundlovsstridig, tilsidesættes en beslutning, der har et politisk flertal bag sig. Domstolene befinder sig derfor – som anført af Henrik Zah-

68. Jf. også *Steen Rønsholdt* i artiklen Om juridisk metodeafkortning, trykt i UfR2000B, side 94 ff.

69. Jf. *Zahle* I 2001, side 74 ff., *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 187-193, *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 469-473, *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 188-190 samt *Søren Stenderup Jensen* i artiklen Om grundlovsfortolkning, Justitia 1984, nr. 4, side 7. For så vidt angår prøvelse af grundrettigheder, se *Jens Elo Rytter* i Grundrettigheder – domstolenes fortolkning og kontrol, 1999, København, side 237 ff., hvor princippet betegnes som kravet om judicial self-restraint.

le[70] – ikke mindst på usikker politisk grund. Indebærer grundlovsbestemmelsen en fortolkningsmargin, er Folketingets fortolkning alt andet lige udtryk for udnyttelse af et demokratisk-politisk mandat.

Hvis lovgiver udtrykkeligt har overvejet den pågældende lovs overensstemmelse med grundloven, nøjes domstolene til tider med at konstatere dette, dvs. med at foretage en såkaldt aspektkontrol. Fra et retspolitisk perspektiv forekommer det utilfredsstillende, at domstolene i visse sager om loves grundlovsmæssighed nøjes med at konstatere, at lovgiver har overvejet spørgsmålet uden en egentlig materiel prøvelse. De pågældende sager kan imidlertid også opfattes således, at domstolene anser lovgivers egen prøvelse af det pågældende lovforslags grundlovsmæssighed for tilfredsstillende og dermed tilslutter sig lovgivers fortolkning af grundloven[71]. Men nogle af disse sager er formentlig et udtryk for, at der er tale om et politisk skøn, som domstolene overlader til lovgiver at foretage.

Selv efter Tvind-dommen[72], hvor Højesteret for første gang kendte en lov grundlovsstridig, er udgangspunktet stadig, at lovgiver tilkendes en vis fortrinsret som grundlovsfortolker[73]. Den tilbageholdende prøvelse af lovgiver er udtryk for, at domstolene traditionelt overlader lovgiver en vis fortolkningsmargin. Først i tilfælde af at lovgiver klart overskrider denne forudsætning om loyal fortolkning, går domstolene ind og kender loven grundlovsstridig, som tilfældet var i Tvindsagen[74].

Fortolkningsteknisk kan domstolene dog på flere måder nå frem til et grundlovskonformt resultat. Visse grundlovsbestemmelser anses primært for at være lovgivningsprogrammer uden retlig binding[75],

---

70. Jf. *Zahle* I 2001, side 78.
71. Jf. UfR1921.168H nævnes som et eksempel på aspektkontrol. Det bemærkes i note 1 til dommen, at lovgivers overvejelser om, hvad der efter lovgivers skøn krævedes af hensyn til almenvellet i overensstemmelse med grundlovens § 80 (nu § 73), ikke var domstolenes sag at prøve.
72. UfR1999.841H.
73. Se UfR1999B, side 227, Højesterets dom i Tvind-sagen af *Jens Peter Christensen og Michael Hansen Jensen.* UfR1998.800H, Maastrichsagen, nævnes som eksempel herpå.
74. Jf. UfR1999B, side 333, om grundlovsfortolkning og konkret retsanvendelse – en statsretlig overraskelse? af *Steen Rønsholdt.*
75. Således f.eks. grundlovens § 74 og § 75, stk. 1, jf. *Erik Werlauff* om § 74 i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 404 ff. Werlauff tillægger bestemmelsen et vist materielt indhold. Tilsvarende om § 75 af *Ruth Nielsen*, side 411 ff.

mens loven i andre tilfælde kan bringes i overensstemmelse med grundloven inden for rammerne af almindelig juridisk fortolkning. Zahle[76] nævner endelig med kritiske bemærkninger en fortolkningsmetode, hvor grundloven tilpasses loven. De eksempler, som Zahle henviser til, er karakteriseret ved, at der hersker en vis uklarhed om normindholdet i og formålet med visse grundlovsbestemmelser.

5.6. Sammenfatning

I teorien hersker der ikke enighed om, hvorledes grundlovsfortolkning metodisk skal gribes an. I de ovenstående afsnit er anført de metodiske overvejelser, som lægges til grund ved fortolkningen af grundlovens § 43 i afhandlingens anden del. Grundlovens særlige kendetegn, såsom dens alder, politiske modstandsdygtighed og summariske formulering, medfører efter min opfattelse et behov for en mere pragmatisk fortolkningsstil, end tilfældet almindeligvis er ved fortolkning af en almindelig lov[77].

76. *Zahle* I 2001, side 75.
77. Traditionel juridisk fortolkning kan dog – som anført af *Jens Peter Christensen* – anses som tilstrækkelig rummelig til, at pragmatiske faktorer kan inddrages. Så spørgsmålet om, hvorvidt man finder det nødvendigt at påpege de særlige metodiske kendetegn ved grundlovsfortolkning, eller om man blot anser disse kendetegn for at være et naturligt element i traditionel juridisk fortolkning, drejer sig måske snarere om en grundlæggende opfattelse af, hvor rummelig den juridiske metode er.

III Plan for afhandlingen

1. Afhandlingens systematik

Afhandlingens følgende tre dele er bygget op således:

Andel del:
IV Systematik og indledning
V Generelt om forfatningsrettens bidrag til legalitetsprincippet
VI Historien og motiverne bag grundlovens § 43
VII Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led

Tredje del:
VIII Systematik og indledning
IX Legitimitetsteorien i norsk ret
X Kompetenceteorien i norsk ret
XI Forvaltningsretten og legalitetsprincippet

Fjerde del:
XII Systematik og indledning
XIII Tre grundlæggende aspekter af det skatteretlige legalitetskrav
XIV Legalitetskravet – retskilder og fortolkning
XV Legalitetskravet i skatteudnyttelsessager

I begyndelsen af afhandlingens tre følgende dele findes et kapitel med titlen »Systematik og indledning«, hvor strukturen i hver enkelt del introduceres og baggrunden for valget af opbygning uddybes. Disse kapitler – kapitel IV (del 2), kapitel VIII (del 3) og kapitel XII (del 4) – indeholder endvidere nogle metodiske overvejelser vedrørende den pågældende del af afhandlingen.

Del 2

Legalitetsprincippets forfatningsretlige aspekter ved beskatning

IV Systematik og indledning

1. Systematik

I dette kapitel gives en introduktion til de tre grundsten i afhandlingens anden del, der udgøres af følgende kapitler:

Kapitel V: Generelt om forfatningsrettens bidrag til legalitetsprincippet
Kapitel VI: Historien og motiverne bag grundlovens § 43
Kapitel VII: Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led

Af hensyn til overskueligheden er det foretrukket at give en kort introduktion til de tre kapitler i nærværende del:

I afsnit 2.1. findes en introduktion til kapitel V om generelle forfatningsretlige bidrag til legalitetskravet ved beskatning.
Afsnit 2.2. indeholder er kort præsentation af kapitel VI om betydningen af motiverne bag delegationsforbuddet.
I afsnit 2.3. redegøres der nærmere for systematikken i kapitel VII om de enkelte aspekter af delegationsforbuddet.

2. Indledning

2.1. Forfatningsretlige bidrag til legalitetskravet ved beskatning
I forfatningsretten rejses en række generelle spørgsmål, der har betydning for det skatteretlige legalitetskrav, selvom de ikke alle direkte relaterer sig til delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Emnerne er følgende:

A Generelt om legalitetsprincippet (kapitel V, 2)
B Materiel og formel lov (Kapitel V, 3)
C Delegation – bekendtgørelse som selvstændigt retsgrundlag (kapitel V, 4)

Disse emner tages op, da de enten har eller kan have betydning for hjemmelskravet ved beskatning eller indgår som led i redegørelsen

for det generelle hjemmelskrav. Der er således tale om nogle generelle bidrag fra forfatningsretten, og formålet med at inddrage disse er at bibringe læseren en grundlæggende forståelse af legalitetsprincippet og de aspekter, der kan have betydning i forhold til hjemmelskravet i skatteretten.

A Generelt om legalitetsprincippet
Indledningsvis gennemgås i kapitel V, 2., kortfattet en række retsteoretikeres generelle redegørelse for legalitetsprincippet. Formålet med denne gennemgang er at forsyne læseren med et grundlæggende indtryk af princippets indhold ifølge de forfatningsretlige fremstillinger. På denne vis skabes et grundlag for inddragelse af de mere specifikke forfatningsretlige emner i kapitel V, 3. og 4., og for introduktion af den forfatningsretlige kontekst ved fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, i kapitel VI og VII.

B Materiel og formel lov
Efter den generelle redegørelse for legalitetsprincippet, som det forelægges i forfatningsretten, tages et tidligere anerkendt fundament for diskussionen om legalitetsprincippet i form af det materielle lovbegreb op til diskussion. Det materielle lovbegreb går kort fortalt ud på, at indgreb i borgernes frihed og ejendom kræver hjemmel i lov. Årsagen til at inddrage dette emne er, at der stadig findes reminiscenser af denne tilgang til legalitetsprincippet i moderne retsteori. Som en følge heraf bliver der redegjort for den betydning, som det materielle lovbegreb har for den nuværende opfattelse af legalitetsprincippet herunder for legalitetsprincippet ved beskatning.

Gennemgangen af materiel lov munder herefter ud i den nuværende diskussion om, hvornår hjemmel i lov er nødvendig i kapitel V, 3.2. En diskussion, som i øvrigt også forholder sig til behovet for lovhjemmel ved beskatning. Diskussionen i forfatningsretten om hvornår lovhjemmel er nødvendig, er efter min opfattelse en udløber af tankegangen bag det materielle lovbegreb.

C Delegation og bekendtgørelse som selvstændigt retsgrundlag
Endelig inddrages den generelle forfatningsretlige omtale af delegation og bekendtgørelse som selvstændigt retsgrundlag i kapitel V, 4. Hensigten med behandlingen af dette emne er for det første at give

et indblik i, hvorledes delegation som udgangspunkt opfattes fra et forfatningsretligt synspunkt. Dette forfatningsretlige udgangspunkt har betydning for, hvorledes et forbud mod delegation som det eksisterende inden for skatteretten opfattes fra et forfatningsretligt perspektiv.

I forfatningsretten behandles også spørgsmålet om anerkendelse af andre hjemmelsgrundlag end lov som selvstændige retsgrundlag. Dette emne har betydning for legalitetsprincippet, idet anerkendelse af andre selvstændige hjemmelsgrundlag end formel lov udgør modifikationer til legalitetsprincippets forudsætning om hjemmel i lov. Det er derfor nødvendigt at komme nærmere ind på, hvorvidt disse alternative hjemmelsgrundlag har betydning inden for skatteretten.

2.2. Motiverne bag delegationsforbuddet

Efter en introduktion af de overordnede forfatningsretlige spørgsmål, der relaterer sig til legalitetsprincippet i almindelighed og mere specifikt legalitetskravet ved beskatning, rettes opmærksomheden mod en analyse af grundlovens § 43, 1. led, der indeholder et forbud mod at delegere kompetencen til at pålægge skatter.

Denne analyse indledes i kapitel VI med en redegørelse for den historiske baggrund for og motiverne bag delegationsforbuddet. I gennemgangen af metodeovervejelserne ved grundlovsfortolkning[78] er allerede anført nogle generelle bemærkninger angående betydningen af grundlovens forarbejder og historiske forudsætninger. Spørgsmålet om betydningen af motiverne og de enkelte bestemmelsers historiske kontekst tages særskilt op i denne afhandling, da de hidtidige analyser af bestemmelsens motiver ikke har bidraget til en endelig afklaring af motivernes vægt ved fortolkning af bestemmelsen. Inddragelsen af det historiske aspekt af grundlovens § 43, 1. led, skyldes dermed primært ønsket om at gøre op med, hvilken vægt motiverne til grundlovens § 43, 1. led, skal tillægges ved fortolkning af bestemmelsen i nutidig kontekst. Desuden er det ikke muligt at forstå baggrunden for beslutningen om at lade et forbud mod at delegere skattepålægskompetencen indgå i forfatningen uden et kort overblik over denne beslutnings historiske forudsætninger.

På grund af disse overvejelser indledes analysen af delegationsfor-

78. Jf. ovenfor II, 5.

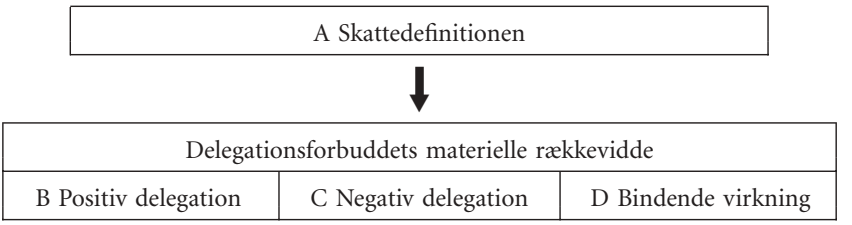
buddet i grundlovens § 43, 1. led, med en kort redegørelse for den historiske baggrund for bestemmelsen og for bestemmelsens forarbejder.

2.3. Oversigt over elementerne i delegationsforbuddet

De hidtidige analyser[79] lader en del tilbage at ønske for så vidt angår struktur og fremgangsmåde ved fortolkning af delegationsforbuddet. Målsætningen med fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, i denne afhandlings kapitel VI-VII er derfor på en fyldestgørende måde at redegøre for de forskellige aspekter af delegationsforbuddet hver for sig. Forbuddet mod at lovgiver delegerer kompetencen til at pålægge, forandre eller ophæve skatter rejser nemlig en række spørgsmål, der fortjener en systematisk gennemgang. Nogle af disse spørgsmål omhandler ganske vist forskellige sider af samme emne, men perspektiveringen ved fortolkningen er nødvendig for at forstå de enkelte aspekter af bestemmelsen og dermed dens samlede materielle rækkevidde. Et manglende overblik over delegationsforbuddets aspekter indebærer en reel risiko for, at de enkelte aspekters betydning ved fortolkning af delegationsforbuddet i sin helhed over- eller undervurderes eller måske endda helt forbigås.

I det følgende benyttes følgende opdeling af aspekterne i delegationsforbuddet, der alle på den ene eller anden måde har betydning for det skatteretlige hjemmelskrav. Nedenstående figur illustrerer den emnemæssige inddeling:

Delegationsforbuddets elementer:



Forbuddet mod delegation af kompetencen til at pålægge skatter rejser – som det fremgå af figuren – to overordnede spørgsmål.

Det første handler om, hvorledes skatter skal defineres (A i figu-

79. Der henvises til noterne i VI og VII.

ren). En indskrænkende fortolkning af skattebegrebet i grundlovens § 43, 1. led, medfører f.eks. indirekte en lempelse af legalitetskravet ved beskatning, idet færre økonomiske byrder fra statens, amternes eller kommunernes side i så fald er omfattet af delegationsforbuddet.

Det andet spørgsmål – delegationsforbuddets rækkevidde – kan behandles separat, men da spørgsmålene om definitionen af skat og delegationsforbuddets rækkevidde er særdeles nært forbundne, er redegørelsen for skattedefinitionen i kapitel VII samlet sammen med de øvrige aspekter af delegationsforbuddet. Gebyr-sagen[80] er et klart eksempel på, at skattedefinitionen og delegationsforbuddets materielle rækkevidde har nær tilknytning til hinanden. Det er desuden naturligt først at afgøre, om en økonomisk byrde er en skat, idet benægtende besvarelse heraf medfører, at det i så fald ikke er nødvendigt at komme ind på delegationsforbuddets materielle rækkevidde.

Det andet centrale spørgsmål i redegørelsen for delegationsforbuddets rækkevidde kan hensigtsmæssigt opdeles i tre delspørgsmål. Som et centralt delemne kan nævnes spørgsmålet om såkaldt positiv delegation (B i figuren). Dette delemne omhandler, hvor vid en beføjelse inden for skattenormering, der positivt kan delegeres videre til forvaltningen. Det vil sige, hvorvidt delegationsforbuddet må betegnes som absolut, eller der er tilfælde, hvor delegation er mulig.

Desuden indeholder spørgsmålet om rækkevidden af delegationsforbuddet et led, der omhandler såkaldt negativ delegation (C i figuren). I dette tilfælde er spørgsmålet, om lovgiver uden at tilsidesætte delegationsforbuddet kan benytte en lovgivningsteknik – den såkaldte tilladelses- og dispensationslovgivning –, hvorved lovgiver reelt undgår at normere positivt. I stedet overlades det til skatteforvaltningen at fastlægge kredsen af kriterier for tilladelse til lempelig beskatning eller dispensation fra skærpet beskatning.

Endelig har spørgsmålet om delegationens rækkevidde et aspekt, der omhandler delegationsforbuddets bindende virkning for skatteforvaltningen og domstolene (D i figuren). Dette aspekt kaldes i teorien det objektive eller obligatoriske princip. Af særlig interesse er det i den forbindelse at konstatere, om det objektive princip er absolut og ufravigeligt, og hvorvidt princippet kan udledes ved fortolkning af grundlovens § 43, 1. led.

---

80. TfS1993, nr. 368H. Dommen gennemgås nedenfor VII, 2.2.

I det følgende uddybes formålet med redegørelsen for og indholdet i ovenstående elementer ved fortolkning af delegationsforbuddet.

A Skattedefinitionen
Formålet ved fortolkning af ordet »skat« i grundlovens § 43, 1. led, er at fastslå, hvilke økonomiske byrder fra det offentliges side, som er omfattet af delegationsforbuddet. Det er langt fra så ligetil, som det umiddelbart forekommer, at afgøre, hvornår der er tale om en skat eller om et gebyr. Ved analysen af, hvornår der er tale om en skat, som er omfattet af grundlovens § 43, 1. led, tages der udgangspunkt i den definition, som er anerkendt i teorien i dag. For at underbygge den allerede eksisterende skattedefinition, sammenholdes definitionen med skatternes nuværende funktion samt betydningen af, om skatterne opkræves direkte eller indirekte. Dette gøres i ønsket om at påpege nødvendigheden af at være opmærksom på skatternes økonomiske funktion ved afklaring af, om der er tale om en skat eller ej.

I ældre retsteori er det desuden blevet diskuteret, hvorvidt delegationsforbuddet kun omfatter statslige skatter, hvorfor dette emne ligeledes behandles under definitionen af skat.

B Lovgivers positive delegation
Når først det er afgjort, om pålæg af en økonomisk byrde fra det offentliges side udgør et skattepålæg, er det næste skridt en afklaring af delegationsforbuddets materielle rækkevidde. Af overskriften fremgår allerede, at en vis delegation er mulig, men en nærmere undersøgelse af rækkevidden er påkrævet. Denne undersøgelse foretages med udgangspunkt i en gennemgang af teorien vedrørende grundlovens § 43, 1. led, og den retspraksis, der knytter sig til bestemmelsen. Intentionen er at samle de bidrag, som den forfatningsretlige udlægning af delegationsforbuddet yder. I den forbindelse er det nødvendigt at være opmærksom på, at forfatningsretten kun tegner et overordnet billede af delegationsforbuddets rækkevidde, der først fuldendes ved inddragelse af legalitetsprincippets behandling i forvaltningsretten i afhandlingens følgende og tredje del.

C Lovgivers negative delegation
Dette element i redegørelsen for delegationsforbuddets materielle rækkevidde vedrører en lovgivningsteknik, hvorved lovgiver i et ikke

ubetydeligt omfang overlader retsdannelsen til administrativ praksis i form af tilladelser og dispensationer. Når aspektet kaldes negativ delegation, skyldes det, at lovgiver ikke selv positivt anfører de kriterier i retsfaktum, som skal ligge til grund for tilladelsen eller dispensationen (retsfølgen). Hensigten med inddragelse af denne lovgivningsteknik er at undersøge teknikkens overensstemmelse med delegationsforbuddet.

D Delegationsforbuddets bindende virkning
De tidligere dele i redegørelsen for rækkevidden af delegationsforbuddet har rettet sig mod lovgivers mulighed for at delegere på trods af delegationsforbuddet. Sidste aspekt i fortolkningen af delegationsforbuddet drejer sig derimod om, i hvor vidt omfang retsanvenderen – her tænkes på såvel forvaltningen som domstolene – er bundet af delegationsforbuddet. I teorien om grundlovens § 43, 1. led, betegnes dette element i fortolkningen af bestemmelsen som det objektive eller obligatoriske princip. Udgangspunktet er den situation, at lovgiver har normeret i overensstemmelse med delegationsforbuddet, hvorefter karakteren af den bindende virkning for skatteforvaltningen og domstolene undersøges nærmere. I gennemgangen benyttes eksempler fra den skatteretlige retsanvendelse til at belyse, hvor absolut den bindende virkning af delegationsforbuddet i praksis må antages at være for retsanvenderen.

3. Teser

I denne del af afhandlingen undersøges såvel første som anden tese[81]. Første tese vedrører spørgsmålet om, hvilket legalitetskrav beskatning som udgangspunkt medfører ifølge det generelle legalitetsprincip. Analysen af forfatningsrettens generelle bidrag til afklaring af legalitetsprincippets betydning ved beskatning giver visse overordnede svar. Undersøgelsen af første tese fuldføres imidlertid først ved inddragelse af forvaltningsrettens redegørelse for legalitetsprincippet i afhandlingens tredje del.

Til gengæld undersøges afhandlingens anden tese til fulde i nærvæ-

81. Jf. ovenfor I, 4.1. og 4.2.

rende del af afhandlingen. Ifølge anden tese indgår delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, som et aspekt af legalitetsprincippet og forstærker dermed det skærpede krav om hjemmel ved beskatning. Nedenfor i kapitel V, 4., samt VI-VII undersøges denne tese tilbundsgående, hvorved delegationsforbuddets hjemmelsvirkning beskrives.

V Generelt om forfatningsrettens bidrag til legalitetsprincippet

1. Indledning

Legalitetsprincippet i bred forstand behandles under flere forskellige emner i forfatningsretten. Ved gennemgangen af den statslige regulering gøres der naturligvis nærmere rede for lovgivningskompetencen, og som led heri indgår spørgsmålet, om der med begrebet lovgivende magt – ifølge grundlovens § 3, 1. pkt. – er tilsigtet en indholdsmæssig afgrænsning af lovgivningskompetencen[82]. I forhold til legalitetsprincippet er det af betydning, om lovgivers kompetence anses for begrænset til at udstede retsakter med et nærmere afgrænset indhold. I nær tilknytning hertil følger spørgsmålet om, hvorvidt lov er påkrævet i visse situationer, dvs. om lovgivningsmagten i visse tilfælde tillægges en decideret enekompetence[83]. Det er klart, at enhver positiv eller negativ afgrænsning har betydning for hjemmelskravet ved offentlig myndighedsudøvelse.

Men inden gennemgangen af nogle mere specifikke elementer fra forfatningsretten til belysning af legalitetsprincippet ved beskatning, tages udgangspunkt i en række retsteoretikeres generelle beskrivelse af princippet. Langt fra alle forfatningsretlige fremstillinger behandler princippet selvstændigt. I nogle fremstillinger er dette dog tilfældet[84]. For at forsyne læseren med det nødvendige overblik over indholdet

---

82. Jf. *Zahle* I 2001, side 250 ff., *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 72 ff., *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 220 ff., 233 ff., 261 ff. og 421 ff. og Statsretlige studier, 1959, København, side 71 ff., *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag, 1977, København, side 196 ff. og *Poul Andersen* i Dansk statsforfatningsret, 1954, side 305 ff.
83. Ifølge *Alf Ross* hører dette emne slet ikke ind under afgrænsningen af lovgivningskompetencen, idet spørgsmålet reelt angår regeringens anordningskompetence, jf. Dansk Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 265.
84. Dette er f.eks. tilfældet i *Zahle* II 2001, hvor *Henrik Zahle* i kapitel 36 kommer ind på legalitetsprincippet og indholdsregulering samt i *Alf Ross*: Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 233 ff.

af legalitetsprincippet, gennemgås disse beskrivelser indledningsvis i afsnit 2 nedenfor.

Særligt i forfatningsretlige fremstillinger af lidt ældre dato berøres visse aspekter af legalitetsprincippet endvidere under begrebet materiel lov[85]. I forlængelse af dette spørgsmål omtales det såkaldt formelle lovbegreb og dette begrebs betydning for legalitetsprincippet kort. Disse forfatningsretlige aspekter gennemgås i afsnit 3.

Et andet forfatningsretligt emne, der tillige inddrages ved fastlæggelse af legalitetsprincippets indhold, er spørgsmålet om hjemmelen for det offentliges udstedelse af generelle retsforskrifter i form af bekendtgørelser[86]. Forholdet mellem lovgivningskompetencen og beføjelsen til at udstede administrative forskrifter er af interesse, når kravet til hjemmelsgrundlaget for offentlig myndighedsudøvelse skal undersøges nærmere. Ifølge legalitetsprincippet – eller princippet om lovmæssig forvaltning – er forvaltningens kompetence til at udstede retsforskrifter uden hjemmel i lov i særlig grad interessant, idet legalitetskravet i disse tilfælde afviger fra forudsætningen om hjemmel i lov. Desuden introduceres ganske kortfattet forfatningsrettens fremstilling af andre retsgrundlag end formel lov som selvstændig hjemmel for forvaltningens myndighedsudøvelse. Disse emner omtales nedenfor under 4.

Endelig sammenfattes forfatningsrettens generelle bidrag til afklaring af legalitetsprincippet i afsnit 5.

2. Generelt om legalitetsprincippet

I det følgende omtales kortfattet nyere forfatningsretlige retsteoretikeres individuelle redegørelse for legalitetsprincippet. Fremstillingerne behandles i kronologisk rækkefølge med den seneste fremstilling

85. Således *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag, ved *Peter Germer*, 1977, København, side 196 ff., *Poul Andersen* i Dansk statsforfatningsret, 1954, København, side 305 ff., *Knud Berlin* i Den danske statsforfatningsret, andel del, 2. udgave, 1939, København, side 7 ff. samt *H. Matzen* i Den danske statsforfatningsret, tredje del, 4. udgave, 1909, København, side 2 ff.

86. Herunder indbefattes også de af regenten underskrevne retsforskrifter, der er kontrasigneret af en minister. Disse forskrifter går under betegnelsen anordninger i Lovtidende, jf. *Zahle* I 2001, side 349.

først. Formålet med gennemgangen er at nå frem til en nærmere afklaring af, hvorledes legalitetsprincippet defineres ifølge de pågældende retsteoretikere, og hvilken funktion princippet tillægges. Gennemgangen er ikke rent deskriptiv, idet opfattelserne af legalitetsprincippet bliver kommenteret kritisk undervejs. Når tidligere forfatningsretlige fremstillinger af legalitetsprincippet eller princippet om lovmæssig forvaltning ikke inddrages selvstændigt i denne forbindelse, skyldes det, at disse fremstillinger tager udgangspunkt i det traditionelle materielle lovbegreb, der nu må anses som forkastet[87]. Fremstillingerne tilføjer derfor ikke diskussionen yderligere i forhold til det allerede inkluderede materiale.

2.1. Henrik Zahle

I Zahles fremstilling af forfatningsretten[88] behandles legalitetsprincippet i kapitel 36 om statslig forvaltning. Overskriften til det pågældende afsnit er »Legalitetsprincippet. Indholdsregulering«. Allerede herved er det tilkendegivet, at betegnelsen legalitetsprincippet forbeholdes spørgsmålet om det materielle bemyndigelsesgrundlag for forvaltningens virksomhed. Dette udgangspunkt stemmer overens med den klassiske betegnelse: Princippet om lovmæssig forvaltning. Zahle refererer til den situation, hvor forvaltningen står for at skulle træffe eller har truffet en afgørelse, der vedrører en eller flere borgere, og hvor bemyndigelsen for forvaltningens virksomhed skal findes eller, der efterfølgende opstår tvivl om bemyndigelsen. I denne situation er der med baggrund i retsstatstanken behov for at legitimere den trufne afgørelse.

Legalitetsprincippet rejser ifølge Zahle først og fremmest to spørgsmål:

1. Hvad menes der med »loven« eller »legalitet«?
   – Er kun formel lov omfattet, eller kan en hvilken som helst retskilde anerkendes som selvstændigt retsgrundlag, og kan retskildernes rækkevidde variere fra en situation til en anden?
2. Hvad indebærer det, at forvaltningens afgørelser skal være i overensstemmelse med loven?

87. Se nærmere herom nedenfor V, 3.
88. *Zahle* II 2001, side 25 ff.

– Skal alle forvaltningsafgørelser til enhver tid positivt kunne legitimeres i formel lov, eller er det tilstrækkeligt, at forvaltningen ikke handler i strid med lovgivningen.

Ifølge Zahle forekommer besvarelsen af disse spørgsmål enkel ud fra en demokratisk-parlamentarisk synsvinkel: Da forvaltningens virksomhed er afledt af loven, skal forvaltningen altid have udtrykkelig lovhjemmel for sin virksomhed. Dermed skal en forvaltningsafgørelse altid hjemmelsmæssigt kunne dækkes ind under formel lov.

Det reelle problem ved legalitetsprincippet ligger derfor i, hvornår der foreligger hjemmel i lov. For at besvare dette centrale spørgsmål må retsanvenderen konsultere retskilde- og fortolkningslæren. På grund af denne læres nuancerigdom er legalitetsprincippet ikke så ligetil, som den demokratisk-parlamentariske indfaldsvinkel antyder.

Zahle anerkender desuden, at forvaltningen kan træffe afgørelser, der ikke har hjemmel i lov, men som alligevel må anses som retligt gyldige. Forklaringen er ifølge Zahle, at forvaltningens afgørelser kan ligge i så faste rammer uden hjemmel i lov, at de ikke kommer i konflikt med borgernes krav på retssikkerhed herunder forudberegnelighed.

Herudover kan der ifølge Zahle være behov for en vis selvstændighed hos retsanvenderen, således at det ved retsanvendelsen er muligt at tage højde for konkrete foreliggende omstændigheder. Meningen hermed er formentlig, at forvaltningens virksomhed i medfør af legalitetsprincippet ikke er absolut bundet til loven, men at den juridiske metode også kan rumme inddragelse af forholdets natur som retskilde. Efter min opfattelse bør det hensigtsmæssige ved en fleksibel retsanvendelse hos forvaltningen imidlertid ikke i sig selv kunne begrunde anerkendelse af andre selvstændige retsgrundlag end lov, der skal fungere som hjemmel for indgreb mod eller begunstigelse af private retssubjekter. Men Zahles intention er tilsyneladende at understrege betydningen af behovet for fleksibel retsanvendelse og den medfølgende opblødning af legalitetsprincippets forudsætning om lovhjemmel. Denne pointe er væsentlig at holde for øje. Muligheden for at inddrage andre retskilder end loven ved præciserende fortolkning af lovgivningen opfylder for så vidt behovet for fleksibel retsanvendelse.

På grundlag af sine betragtninger konkluderer Zahle følgende:

»Legalitetsprincippet kan betragtes som et svar på spørgsmålet, hvilke retskilder der kan udgøre grundlaget for en administrativ afgørelse.«

Herefter gennemgår Zahle de skrevne og uskrevne retskilder, herunder offentlige, institutionelle myndigheders private autonomi ved indgåelse af aftaler og regulering af offentlig ejendom[89] samt offentlige myndighederes instruktionsmyndighed i kraft af et over- og underordnelsesforhold.

Legalitetsprincippets betydning i relation til retskildebilledet er ifølge Zahle ikke at opstille et krav om, at en afgørelse altid skal have hjemmel i lov. Andre retskilder må anerkendes ikke alene som bidrag til lov men i visse tilfælde også ved siden af lov som selvstændige retsgrundlag. Hvad legalitetsprincippet i den forbindelse bidrager med, er tilsyneladende følgende kriterier, hvor kravet om hjemmel i lov forstærkes:

– bebyrdende indgreb, såsom frihedsberøvelse, jf. grundlovens § 71, stk. 2, ransagning uden dom, jf. grundlovens § 72 og ekspropriation, jf. grundlovens § 73, stk. 1.
– indgreb, der er kontroversielle fra en politisk synsvinkel.
– afgørelser, der har ikke ubetydelige økonomiske konsekvenser.

Det skærpede hjemmelskrav kan bl.a. på grund af disse forhold variere fra et krav om udtrykkelig lovhjemmel til udelukkelse af forholdets natur.

Ud fra en dogmatisk juridisk synsvinkel er det særligt interessant, at Zahle ved fastlæggelsen af legalitetsprincippets indhold inddrager indgreb, der ud fra et politisk synspunkt er kontroversielle. Et politisk kontroversielt indgreb er ikke nødvendigvis sammenfaldende med et indgreb, der fra borgerens synspunkt er vidtgående. At indgrebet ud fra en politisk synsvinkel tillægges særlig betydning kan selvsagt medføre, at spørgsmålet finder sit naturlige forum i Folketinget, hvorved

89. Opfattelsen af offentlige myndigheders private autonomi som selvstændigt hjemmelsgrundlag er helt i overensstemmelse med norsk ret, jf. nedenfor X, 4.3.

hjemmel for det pågældende indgreb i formel lov kan opnås[90]. Men en regering, der er klar over, at det politiske flertal for et kontroversielt indgreb i Folketinget er usandsynligt eller tvivlsomt, kan have en interesse i at undgå hjemmelsdækning ved formel lov[91]. Derfor kan det ikke afvises, at politisk kontroversielle indgreb i visse tilfælde søges dækket ind under anden hjemmel end formel lov. Dette er ganske rigtigt betænkeligt fra et parlamentarisk og demokratisk synspunkt, hvorefter lovgivning fra Folketinget, der er udtryk for flertallets vilje, er ønskværdig. Zahles politiske element i redegørelsen for legalitetsprincippet kan imidlertid næppe uden nærmere afgrænsning inddrages ved en juridisk dogmatisk afklaring af legalitetsprincippets rækkevidde[92]. Til gengæld er det utvivlsomt korrekt, at kontroversielle indgreb ofte er intensive, og dermed kan være ensbetydende med et krav om udtrykkelig lovhjemmel.

Afslutningsvis søger Zahle at opstille en definition af legalitetsprincippet:

> »Legalitetsprincippet som gældende forfatningsret kan således defineres ikke som et ubetinget krav om lovhjemmel, men som et normativt princip om, at loven er det foretrukne og tilstrækkelige hjemmelsgrundlag, og at loven – eller retskilder der kan sidestilles hermed – efter omstændighederne kan være det nødvendige hjemmelsgrundlag.«

Zahles behandling af legalitetsprincippet bidrager således primært med at sammenholde legalitetsprincippet med retskilde- og fortolk-

---

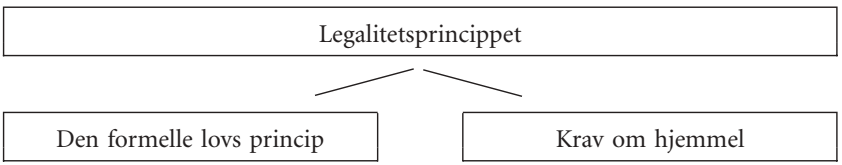
90. Hvis politisk kontroversielle indgreb medfører krav om lovhjemmel, har medierne betydelig indflydelse på, hvornår et indgreb kræver lovhjemmel eller ej. Mediernes interesse medfører næsten automatisk, at det pågældende spørgsmål får politisk interesse. At denne sammenhæng skulle influere på, hvornår et påtænkt indgreb kræver hjemmel i lov, eller et andet retsgrundlag kan anerkendes som hjemmel, er efter min opfattelse uheldigt.
91. Tekstanmærkninger til finansloven kan udgøre hjemmelsgrundlag for sådanne indgreb, hvor der er behov for bevillingsmæssig hjemmel. I så fald kan et politisk set kontroversielt indgreb være vanskeligere for oppositionen at blive opmærksom på på grund af finanslovens omfang. Dette er ud fra et parlamentarisk-demokratisk synspunkt betænkeligt, selvom der formelt set er hjemmel i lov.
92. På linie med *Henrik Zahle* se *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 153.

ningslæren[93]. Legalitetsprincippets normative funktion er således, at fremhæve lovens betydning som den mest fremtrædende retskilde, idet indgribende og/eller politisk kontroversielle forvaltningsafgørelser skal have klar hjemmel i lov. I realiteten anerkendes hermed, at retsdannelsen i ikke ubetydeligt omfang finder sted uden for Folketinget. Denne konstatering er da også væsentlig at have for øje ved afklaring af legalitetsprincippets indhold.

2.2. Peter Germer

Germer kommer ind på legalitetsprincippet i forbindelse med lovgivningsmagtens enekompetence[94]. Legalitetsprincippets normative funktion er ifølge Germer at foreskrive myndighedsudøvelse, som kun kan reguleres ved lov. Det følger implicit heraf, at andre retskilder end lov kan anerkendes som selvstændige retsgrundlag uden for legalitetsprincippets område.

Men Germer går et skridt videre ved at anse den formelle lovs princip som et aspekt af legalitetsprincippet: Hvis lovgiver allerede har indført lovregler inden for et retsområde, er lovgiver som en følge af legalitetsprincippet enekompetent til at ændre eller ophæve den ved lov indførte retstilstand. Denne udlægning kan illustreres på følgende vis:



Kravet om hjemmel betyder ifølge Germer, at der ikke uden hjemmel i lov kan gøres indgreb i borgernes retsforhold, og herved henter Germer utvivlsomt inspiration i det traditionelle materielle lovbegreb[95]. Som nævnt lider dette materielle lovbegreb under den usikker-

93. Se også *Bent Christensen* i artiklen Legalitetsprincippet, TfR 1987, side 172, hvor det anføres, at legalitetsprincippet som et spørgsmål om at afklare forvaltningens bemyndigelse i lovens beskrivelse af retsfaktum og retsfølge er identisk med en del af den almindelige retskildelære.
94. Se *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 77-78.
95. Det materielle lovbegreb opererer med friheds- og ejendomskriteriet, som *Alf Ross* forkaster, jf. herom nærmere nedenfor V, 3.

hed, der er forbundet med afklaringen af, hvornår der foreligger et indgreb. Som selvstændige retsgrundlag, der kan anerkendes på linie med lov, nævnes ganske kort anstaltsforhold eller sædvaneretlig hjemmel.

Da Germer fortolker grundlovens § 3 således, at regeringen har en selvstændig anordningsmyndighed[96], afgrænses denne kompetence negativt ud fra det materielle lovbegreb: Anordninger, der ikke gør indgreb i borgernes retsforhold, og ikke er i strid med gældende lovgivning og grundlovens kompetencebestemmelser, kan regeringen udstede uden hjemmel i lov. Umiddelbart kan det imidlertid være vanskeligt at finde eksempler på anordninger, der udelukkende er begrænset til sådanne forhold.

2.3. Alf Ross

Ross[97] berører legalitetsprincippet ved sin gennemgang af den udøvende magts opgaver og funktioner i 5. afdeling, kapitel XVII, § 60 og anfører følgende:

> »Den (udøvende magt) har altså det tilfælles med den dømmende magt at den er fuldbyrdende. Heri ligger at den (udøvende magt) ikke omfatter grundlovsumiddelbare initialbeslutninger, altså ikke har politisk præg, men sker *i henhold til lov*[98] og til fuldbyrdelse af lovens intentioner.«

Forvaltningens retsanvendelse forudsætter ifølge Ross en af lovgiver udstedt kompetencenorm som grundlag for retsaktens gyldighed. I denne sammenhæng opstiller legalitetsprincippet i visse tilfælde et krav om, at en udøvende retsakt skal have hjemmel i lov. Når det skal fastlægges, om der foreligger behørig hjemmel, udstikker fortolkningslæren rammerne for den retlige subsumption. Legalitetsprincippet er derfor ikke uforenelig med f.eks. analogislutninger ifølge Ross. Men modsat såvel Zahle som Germer anerkender Ross ikke et retsgrundlag, der ikke på den ene eller anden måde kan udledes af lovgivningskompetencen:

---

96. Jf. Statsforfatningsretten, 3. udgave, 2001, København, side 92 ff.
97. Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 233 ff.
98. Ross' udhævning.

»Pointen i legalitetsprincippet – der udtrykker et væsentligt punkt i demokratiets politiske ideologi – er at hjemmelen aldrig kan søges i en kilde der er uafhængig af og selvstændig i forhold til folkerepræsentationen: Der findes ingen grundlovshjemlet selvstændig anordningsmagt for kongen.«

Dermed afviser Ross instruktionsmyndighed og anstaltsmyndighed[99] som selvstændige retsgrundlag for forvaltningens myndighedsudøvelse.

Endelig gør Ross opmærksom på, at legalitetsprincippet kan variere efter omstændighederne for så vidt angår hjemmelens udtrykkelighed, klarhed og umiddelbarhed. Dette aspekt af legalitetsprincippet er sammenfaldende med beskrivelsen af det relative legalitetsprincip i norsk ret[100].

2.4. Max Sørensen

Som Germer behandler Max Sørensen[101] legalitetsprincippet i forbindelse med lovgivers enekompetence og gennemgangen af anordningsmyndigheden. Men Max Sørensen holder den formelle lovs princip og legalitetsprincippet adskilt, og anser dermed ikke den formelle lovs princip for at være et aspekt af legalitetsprincippet.

Princippet går ifølge Max Sørensen ud på, at almindelige myndigheders indgriben i privates retsfære, navnlig ved påbud, forbud eller andre begrænsninger af handlefriheden, men også ved tildeling af fordele, skal have hjemmel i lov. Denne beskrivelse af hjemmelskravet minder meget om Germers, og tager dermed også udgangspunkt i et materielt lovbegreb. Ligesom Ross er Max Sørensen opmærksom på legalitetsprincippets relative karakter.

Som selvstændigt retsgrundlag anerkender Max Sørensen i særlig grad sædvaneret. Legalitetsprincippet indebærer efter denne opfattelse ikke et krav om, at indgreb i borgernes retsstilling nødvendigvis

---

99. Se Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave, ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 504 ff., hvor det anføres, at anstaltsanordninger er anordninger med stiltiende hjemmel i lov og ibidem, side 506 ff., hvor det om tjenesteanordninger anføres, at disse kun forpligter de underordnede administrative myndigheder, som de er rettet mod, mens tjenestebefalingen ikke kan tillægge myndighederne beføjelser, disse ikke allerede har efter loven.
100. Jf. nedenfor IX, 4.3.
101. I Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag ved *Peter Germer*, 1977, København, side 202 f. og 209 ff.

skal have lovhjemmel. I de tilfælde, hvor anordningsmyndighed ikke er udelukket på grund af den formelle lovs princip eller legalitetsprincippet, er selvstændig anordningsmyndighed for den udøvende magt mulig ifølge Max Sørensen.

2.5. Poul Andersen

I sin fremstillling af forfatningsretten[102] bifalder også Poul Andersen et materielt lovbegreb, hvorefter beslutninger af indgribende karakter skal træffes af lovgiver i lovform. Indgreb i borgernes frihed og ejendom kan dermed kun ske ved lov eller i henhold til lov, hvis delegation er tilladt.

En interessant bemærkning i relation til legalitetsprincippets betydning i forhold til skatteretten findes under Poul Andersens gennemgang af lovgivningsorganets enekompetence[103]. Her anføres det, at kritikken af lovgivningens detailrigdom og et medfølgende krav om at overlade detailbestemmelser til administrativ fastsættelse ofte ikke kan imødekommes. Forbuddet mod delegation af kompetencen til at pålægge skatter i medfør af grundlovens § 43 fremstår ifølge Poul Andersen som et særligt klart eksempel herpå.

3. Materiel og formel lov

Særligt på grundlag af Alf Ross' dybdegående kritik[104] af disse begreber og deres relevans ved afgrænsningen af lovgivningskompetencen, skal der først falde en bemærkning om terminologien i denne afhandling.

Materiel lov[105] anvendes i denne afhandling udelukkende som en

---

102. Jf. Dansk statsforfatningsret, 1954, København, side 305 ff. og side 536 ff.
103. Jf. ibidem, side 309.
104. *Alf Ross* forkaster i det hele det materielle lovbegreb i Dansk Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, § 57 samt § 103. Disse kapitler er baseret på de grundige terminologiske analyser i Statsretlige studier, 1959, København, side 43 ff. og særligt side 71-124.
105. *Henrik Zahle* tager tilsyneladende skridtet fuldt ud, og anvender »lovens indhold« som overskrift til kapitel 19 om afgrænsningen af lovgivningskompetencen i *Zahle* I 2001, side 250 ff. *Peter Germer* holder sig til termen lovgivning i materiel forstand i kapitel 4, III, om lovgivningskompetencen i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 72 ff. *Max Sørensen* benytter den traditionelle terminologi om materiel lov i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag, 1977, København, side 196 ff. Se også *Henrik Vædele Elmquist* i Singulær lovgivning, 2002, København, side 93 ff.

betegnelse for spørgsmålet om den indholdsmæssige afgrænsning af lovgivningskompetencen. Det forudsættes derfor ikke, at der gælder et friheds- eller ejendomskriterium[106] ved afklaring af, hvornår offentlig myndighedsudøvelse kræver lovhjemmel. Når termen alligevel benyttes, skyldes det, at udtrykket materiel lov på grund af ordlyden peger på spørgsmålet om det indholdsmæssige aspekt af lovgivningen. Uanset om begrebet anses for uheldigt i forbindelse med lovgivningskompetencens udstrækning eller begrænsning, er det udtryk for et centralt element i relation til legalitetsprincippet, nemlig kravet om lovhjemmel. Enhver positiv eller negativ afgrænsning af lovgivningskompetencen er med til at konkretisere legalitetsprincippet, da afgrænsningen udmønter sig i stillingtagen til lovens betydning som hjemmelsgrundlag.

I den brede forstand, som materiel lov anvendes i denne sammenhæng, kunne anordningsmyndigheden indarbejdes som led i en negativ afgrænsning af lovgivningskompetencen. De forfatningsretlige fremstillinger af denne kompetence fortæller indirekte noget om, hvornår hjemmel i lov er nødvendig, og i hvilke tilfælde et andet retsgrundlag end lov er tilstrækkeligt som selvstændigt hjemmelsgrundlag. Af fremstillingsmæssige årsager omtales anordningsmyndigheden derfor selvstændigt.

Den forfatningsretlige behandling af spørgsmålet om materiel lov kan deles op i to problemstillinger:

A Fører en fortolkning af grundlovens § 3 til en materiel begrænsning af lovgivningskompetencen, herunder om
   – lovgivningskompetencen er begrænset til myndighedsudøvelse, der udgør indgreb i borgernes frihed og ejendom (det såkaldte friheds- og ejendomskriterium),
   – lovgivningskompetencen er begrænset til udstedelse af generelle retsakter.

B Er lovgivningskompetencen påkrævet i visse tilfælde af offentlig myndighedsudøvelse i medfør af grundlovens § 3 (lovens nødvendighed).

Disse to hovedspørgsmål søges besvaret i det følgende.

---

106. Se nærmere herom straks nedenfor.

3.1. Det materielle lovbegreb som begrænsning for lovgivningsmagten

Dette spørgsmål, der angår det traditionelle materielle lovbegreb, er som nævnt tildelt megen opmærksomhed i den forfatningsretlige litteratur. Det materielle lovbegreb blev oprindelig opfattet som et krav om lovhjemmel ved enhver retsakt, der gør indgreb i borgernes frihed og ejendom[107]. Hvis denne fortolkning af grundlovens § 3 lægges til grund, er det ensbetydende med et konstitutionelt krav om lovhjemmel ved indgreb af denne art. Lægges et traditionelt materielt lovbegreb til grund, har det dermed afgørende betydning for afgrænsningen af legalitetsprincippet, idet lovhjemmel i så fald allerede kan være påkrævet som en følge af indgrebets karakter.

Men det materielle lovbegreb på grundlag af friheds- og ejendomskriteriet rejser en række vanskelige spørgsmål. Særligt spørgsmålet om, hvad »indgreb« omfatter, er vanskeligt af besvare fyldestgørende. Begrebet er desuden blevet kritiseret for at være inkonsekvent. Ifølge Alf Ross må det være en naturlig følge af det materielle lovbegreb, at lovgiver er forhindret i at vedtage retsregler uden for materiel lov, dvs. i de tilfælde, hvor der ikke er tale om indgreb overfor borgere[108]. En sådan indskrænkning af lovgivningskompetencen er imidlertid som bekendt ikke anerkendt[109].

---

107. Det såkaldte friheds- og ejendomskriterium, Jf. *Max Sørensen*, Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag, ved *Peter Germer*, 1977, København, side 197-198, *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 305 ff., *Kund Berlin* i Den danske statsforfatningsret, andel del, 2. udgave., 1939, København, side 7 ff., *H. Matzen* i Den danske statsforfatningsret, tredje del, 1909, side 3. ff. og kritisk *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 220.

108. Jf. *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 221 samt Statsretlige studier, 1959, København, side 88-89. Ross overser tilsyneladende i sin argumentation, at det traditionelle materielle lovbegreb primært tilsigter at beskrive, hvilke retsakter der *skal* bemyndiges ved lov, og ikke hvilke retsakter, der *kan* udøves ved lov.

109. Se *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 308 samt med visse forbehold *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag ved *Peter Germer*, 1977, København, side 198-199 og 201: *Max Sørensen* anfører, at lovgivningsmagtens kompetence ikke er begrænset til et nærmere defineret sagsområde, men at kompetencen heller ikke er ubegrænset. For det første kan lovgiver ikke ændre grundloven ved lov, men lovgiver skal desuden respektere den kompetencefordeling, som grundloven har etableret mellem de forskellige dele af statstyret. *Peter Germer* anerkender en almindelig lovgivningskompetence, dvs. at lovgiver kan vedtage alt, medmindre kompetencen er begrænset ved særlige grundlovsbestemmelser. Samtidig anerkendes

Endvidere kritiseres begrebet materiel lov for at have historisk baggrund i de tysk inspirerede konstitutionelt-monarkiske stænderforfatninger[110]. Ideologien bag kriteriet passer dermed ikke med den demokratiske grundtanke, hvorefter ikke kun retsakter, der vedrører borgernes ejendom og frihed, kræver folkerepræsentationens medvirken[111].

Den traditionelle fortolkning af grundlovens § 3 som udtryk for et materielt lovbegreb, der indebærer anvendelse af friheds- og ejendomskriteriet, må nu anses som forkastet i dansk ret[112]. I stedet anerkendes nu en negativ afgrænsning af lovbegrebet, idet f.eks. grundlovens bestemmelser om menneskerettigheder sætter grænser[113] for lovgivningskompetencen. Som anført af Alf Ross[114] kan lovgiver ikke anordne med grundlovskraft, og lovgiver må respektere bemyndigelser, der er i grundloven tillægges andre organer[115]. Med den negative afgrænsning af lovbegrebet bekræftes lovgivers rolle som den primære

---

Note 109 fortsat.
en begrænset selvstændig anordningskompetence, hvorved andre statsorganer end lovgiver i et vist omfang kan være kompetente til at fastsætte generelle retsregler uden lovgivers medvirken. Denne anordningsmyndighed begrænser dog ikke lovgivningskompetencen. Bemærk at *Peter Germer* tilsyneladende kun inddrager spørgsmålet om indskrænkning af lovgivningskompetencen i forbindelse med generel regelfastsættelse under begrebet materiel lov, jf. Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 72. *Henrik Zahle* afviser i *Zahle* I 2001, side 251, på linie med *Ross*, at der af begrebet lovgivende magt kan udledes en selvstændig indskrænkning af lovgivers kompetence.

110. Se *Alf Ross* i Statsretlige studier, 1959, København, side 73 ff. På side 75 anfører *Ross* om friheds- og ejendomskriteriets ideologiske grundlag: »Det er den typiske konstitutionelt monarkiske forfatning, hvormed jeg netop mener den typiske mellemform mellem enevælde og moderne demokrati der opstod i det 19. århundredes første halvdel og som er karateriseret ved et samvirke af to oprindelige politiske magtfaktorer – den demokratiske, der ytrer sig gennem folkerepræsentationen, og den monarkiske, der ytrer sig gennem regeringens politiske uafhængighed af folkerepræsentationen.«
111. Se særligt ibidem, side 84 ff.
112. *Henrik Zahle* anvender f.eks. ikke begrebet i sin gennemgang af regulering ved lovgivning, idet han blot benytter »lovens indhold« som overskrift til kapitel 19 i *Zahle* I 2001, side 250 ff. Se også *Jørgen Steen Sørensen* om grundlovens § 3 i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 39. Se også *Henrik Vædele Elmquist* i Singulær lovgivning, 2002, København, side 108 ff.
113. Jf. *Zahle* I 2001, side 251.
114. Se *Alf Ross* i Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 262 ff.
115. Som eksempler nævnes grundlovens §§ 14, 19, 24 og 32.

retsanordnende magt i demokratiet, hvilket Alf Ross beskriver således[116]:

> »Dette betyder at lovgivningsmagten er den brede sluse hvorigennem retsdannelsesprocessen strømmer fra grundloven og ned til den afledte retsdannelse, der sker i henhold til lov.«

Fortolkningen af grundlovens § 3 bidrager derfor kun indirekte til en nærmere afgrænsning af legalitetsprincippet. Men på grund af den betydning, som begrebet har haft i navnlig i ældre retsteori, er det nødvendigt at dokumentere denne påstand.

Dernæst følger spørgsmålet, om lovgivninskompetencen er begrænset til fastsættelse af generelle retsakter. En bekræftende besvarelse af dette spørgsmål har også betydning for legalitetsprincippet. Hvis lovgivningskompetencen antages at være begrænset til vedtagelse af generelle retsakter, er singulær lovgivning i strid med legalitetsprincippet i vid forstand[117]. Definitionen af begrebet singulær lovgivning er genstand for en indgående analyse i Henrik Vædele Elmquists guldmedaljeafhandling[118]:

> Defintionen deles i Elmquists afhandling op i to grupper; singulær lovgivning af første og anden grad:
>
> *Singulær lovgivning af første grad*[119]*:* Love, der ved utvetydige angivelser direkte identificerer hver af de enkelte adressater separat.
>
> *Singulær lovgivning af anden grad*[120]*:* Love, der snarere har karakter af en konkret beslutning i forhold til en eller flere enkelte personer end tilfældet ved en generel regel.
>
> Følgende kriterier inddrages ved vurderingen af, om der er tale om singulær lovgivning af anden grad:
> – lovens adressat og lovgivers forudsætning om lovens adressat
> – nødvendigheden af konkret subsumption som følge af loven

116. I Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 224
117. Dvs. i dette tilfælde legalitetsprincippet som udtryk for begrænsning af lovgivningskompetencen i medfør af kompetencefordelingen i grundlovens § 3.
118. Singulær Lovgivning – når lovgiver dømmer, 2002, København.
119. Jf. *Henrik Vædele Elmquist* i Singulær lovgivning, 2002, København, side 184 ff. samt side 200 ff.
120. Ibidem, side 194 ff. samt side 206 ff.

– lovens forventede levetid, idet kort levetid indicerer, at der kan være tale om singulær lovgivning

Generelt anfører Henrik Vædele Elmquist[121], at alle singulære love har stor lighed med konkrete retsakter, der er udstedt i forhold enkelte fysiske eller juridiske personer.

Det er ifølge denne opfattelse desuden en grundlæggende betingelse for begge grader af singulær lovgivning, at den angår fysiske eller juridiske personer og består i regulering af retlige forhold.

I nyere forfatningsretlige fremstillinger er der enighed om, at grundlovens § 3 ikke medfører denne begrænsning[122], hvilket bekræftes af lovgivningspraksis. I grundloven forudsættes endvidere i flere tilfælde lovgivning om konkrete forhold, jf. f.eks. grundlovens §§ 10 og 11, § 44, stk. 1, og § 73[123].

En nærmere undersøgelse af første spørgsmål, der er kernen i det materielle lovbegreb, bidrager således ikke med endeligt at afklare legalitetsprincippets betydning. Selvom det traditionelle materielle lovbegreb må anses for forkastet, kan der imidlertid næppe være tvivl om, at behovet for at legitimere offentlig myndighedsudøvelse i form af indgreb stadig indgår som led i opfattelsen af legalitetsprincippet. Dette legitimationsbehov er en følge af retsstatstanken.

3.2. Lovens nødvendighed

Denne del af spørgsmålet om lovens indhold betegnes også som lovgivers enekompetence. Alf Ross kritiserer inddragelse af dette spørgsmål under afgrænsningen af lovgivningskompetencen[124]. Kritikken begrundes med, at dette spørgsmål ifølge Ross reelt drejer sig om regeringens kompetence og ikke lovgivningskompetencen. Dette er

---

121. Ibidem, side 230.
122. Således *Zahle* I 2001, side 251, *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 2 samt 72-73, *Alf Ross* i Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 221-222, *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag, ved *Peter Germer*, 1977, side 168 og 201, *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 306-307 og *Henrik Vædele Elmquist* i Singulær lovgivning, 2002, København, side 237-238.
123. Jf. *Henrik Vædele Elmquist* i Singulær lovgivning, 2002, København, side 222-224 og 232-233.
124. Jf. Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 221, og særligt side 261 ff.

for Ross ensbetydende med, at kernen i spørgsmålet i realiteten er, hvad der ikke kan reguleres ved selvstændig anordning.

Det er selvfølgelig indlysende, at såfremt lovhjemmel altid anses for nødvendig, kan anordningsformen ikke benyttes som selvstændigt retsgrundlag. Uanset hvorledes mønten vendes, er der dog tale om at beskue to sider af den samme problemstilling. I de nyeste forfatningsretlige fremstillinger inddrages emnet da også under gennemgangen af lovregulering eller lovgivningsmagten[125]. Spørgsmålet indeholder endvidere retspolitiske elementer herunder, hvornår lovhjemmel ud fra et retspolitisk synspunkt *bør* være påkrævet. Der er således ikke en skarp grænse mellem de dogmatiske og retspolitiske aspekter. Endelig er der et indholdsmæssigt overlap mellem dette enme og det formelle lovbegreb, der omtales straks nedenfor.

I det omfang, der opstilles et krav om lov som retsgrundlag, har dette krav en evident indflydelse på opfattelsen af legalitetsprincippet: I disse tilfælde er hjemmel, der udelukkende har baggrund i andre retsgrundlag end lov, herunder anordning, cirkulære, retspraksis eller administrativ praksis samt sædvane og forholdets natur utilstrækkelig. Der er dog enighed om, at lov er påkrævet i følgende to situationer:

– Ved ændring eller ophævelse af en ved lov indført retstilstand[126] også kaldet den formelle lovs princip.
– Ved de i grundloven anførte forbud mod delegation, jf. f.eks. grundlovens § 43, 1. led, der har afgørende betydning ved skatteretlig normering[127].

Den formelle lovs princip følger af den lovskraft, som de af Folketinget – i overensstemmelse med proceduren for lov – vedtagne beslutninger forlenes med. For at ændre disse retsakter med særlig demo-

125. Jf. *Zahle* I 2001, side 253 og *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 77-78.
126. Jf. *Zahle* I 2001, side 253, *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 77, *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. ugave, 3. oplag ved *Peter Germer*, 1977, København, side 202, *Poul Andersen* i Dansk statsforfatningsret, 1954, København, side 310. Derogation er dog mulig.
127. Som det fremgår af gennemgangen af grundlovens § 43, 1. led, i kapitel VI-VII, er der ikke enighed om udstrækningen af delegationsforbuddet ved beskatning.

kratisk legitimitet, skal tilsvarende retsakter i form af lov til, ellers ville f.eks. regeringen blot efterfølgende kunne udstede en anordning med det modsatte indhold, og dermed gøre lovgivningsmagten illusorisk. Grundloven forudsætter et retligt hierarki for at sikre, at beslutninger, der er truffet i lovform, kun kan ændres ved lov, dvs. med politisk flertal. Traditionelt opfattes dette som en forudsætning for lex superior-princippet[128], hvorefter retskilderne indordnes i et retlig hierarki i tilfælde af en egentlig normkonflik.

Den formelle lovs princip, der i tilfælde af en normkonflikt giver sig udtryk i lovens forrang frem for anordning, cirkulære, administrativ praksis, retsprakis eller sædvane[129], fortæller imidlertid intet om, hvor stor betydning loven har som retskilde ved konkret retlig normering. Er delegation mulig, findes den detaljerede beskrivelse af retsfaktum ofte i f.eks. bekendtgørelsesform eller i cirkulærer eller vejledninger med støtte i fast administrativ praksis. Inden for skatteretten har administrativ praksis stor betydning som præciserende retskilde, hvilket ikke eo ipso strider mod delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led.

Selvom det måske forekommer elementært, udgør den formelle lovs princip et grundlæggende element i legalitetsprincippet. Lovgivers retsakter i form af lov har i tilfælde af normkonflikt forrang frem for administrative retsakter. Tilsvarende har grundloven forrang fremfor loven. I tilfælde af en konflikt mellem retlige normer giver legalitetsprincippet i bred forstand retningslinier for, hvilke retlige normer, der skal være udtryk for gældende ret. Lovfortolkning kan imidlertid udgøre et effektivt middel til at undgå en normkonflikt, idet de kolliderende retsgrundlag tilpasses, således at normkonflikten undgås.

De udtrykkelige delegationsforbud i grundloven – heriblandt grundlovens §§ 43, 1. led, 44 og 61, 1. pkt. – har selvfølgelig betyd-

---

128. Jf. nærmere herom *Morten Wegener* i Juridisk metode, 3. udgave, 2000, København, side 23-25, *Henrik Zahle* i Rettens kilder, 1999, København, side 36, *Jens Evald* i Retskilderne og den juridiske metode, 2. udgave, 2000, København, side 16-17, 29 f. samt *Peter Blume* i Juridisk metodelære, 2002, København, side 33 og side 101, hvor nuancerne i lex superior-princippet beskrives rammende. Se også *Steen Rønsholdt* i Forvaltningsret, retssikkerhed, proces, sagsbehandling, 2001, København, side 29 f., hvor den nyere opfattelse i retsteorien af retskildernes ligeværd fremhæves.

129. En forfatningsretlig sædvane eller en sædvane på lovniveau vil dog kunne fortrænge en lov.

ning på de retsområder, som de pågældende forbud retter sig mod. Delegationsforbuddet ved beskatning analyseres nærmere nedenfor i kapitel VI-VII i denne anden del af afhandlingen. Af denne analyse fremgår, at et delegationsforbud langt fra er så absolut, som det umiddelbart fremtræder. Bl.a. ved at anerkende en indskrænkende fortolkning for så vidt angår skattebegrebet i gebyrsagen[130], mister forbuddet efter min opfattelse noget af sin kontur. Højesteret har i nye retspraksis desuden tilkendegivet, at der gælder en vidtgående adgang til at fastsætte skatteprocessuelle regler, som f.eks. afskærer mulighederne for kræve uhjemlede skatter tilbagebetalt[131].

Blandt teoretikerne er dog der heller ikke enighed om, hvilken rækkevidde delegationsforbuddet har. Skatteretsrådets notat om grundlovens § 43 hælder mod en restriktiv fortolkning, hvorefter skatteretlig rammelovgivning må anses for at stride mod delegationsforbuddet[132]. Men samtidig anerkender Skatteretsrådet de praktiske og administrative ulemper ved et ubetinget krav om udtømmende skattelovgivning, og dermed fordelene ved at anlægge en pragmatisk fortolkning af grundlovens § 43, 1. led. For så vidt angår delegationsforbuddets materielle rækkevidde henvises til gennemgangen nedenfor[133]. I forhold til skattelovgivningen indgår grundlovens § 43, 1. led, som en væsentlig faktor ved fastlæggelse af legalitetesprincippets betydning i skatteretten, hvilket analysen af grundlovens § 43, 1. led, klart vidner om.

I forhold til de andre forfatningsretlige fremstillinger peger Henrik Zahle[134] på endnu et tilfælde, hvor lov er nødvendig:

> »Endelig kan en lov være nødvendig for at skabe hjemmel for, at der administrativt kan fastsættes regler, f.eks. i form af en bekendtgørelse (inden for det emne, hvor der ikke på forhånd er lovregler eller lovhjemmel.)«

Med denne bemærkning tilkendegiver Zahle ikke alene, at han ikke anerkender en selvstændig anordningsmyndighed for regeringen i

130. TfS 1993, nr. 368, der gennemgås nedenfor VII, 2.2.
131. Jf. kritisk om TfS2001, nr. 290, som omtales ovenfor VII, 3.2.D.
132. Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001, side 36 ff.
133. VII, 3.-5.
134. Jf. *Zahle* I 2001, side 253.

medfør af grundlovens § 3, 2. pkt.[135], men også at retlig normering fra statens side kræver bemyndigelse i lov. Er der tale om et såkaldt retstomt rum, hvor ingen lovgivning eller lovhjemlet bemyndigelse i forvejen eksisterer, er forvaltningen nødt til at tilvejebringe lovhjemmel for at kunne regulere.

Dette udgør efter min opfattelse et helt centralt bidrag til afklaring af legalitetsprincippet i vid forstand: Udgangspunktet ved offentlig myndighedsudøvelse er hjemmel i eller i medfør af lov. Er et område ikke tidligere reguleret ved lov – f.eks. ved forbud mod eller påbud om handling eller undladelse –, kan den udøvende magt ikke udstede retsakter. Hjemmel må i så fald tilvejebringes først.

Selvfølgelig kan denne tankegang, som er funderet i retsstatstanken, forekomme overdreven formel og teoretisk i relation til behovet for og omfanget af lovregulering i den moderne socialstat. Men selv med øje for det voldsomme behov for og omfang af regulering i socialstaten, er loven som retsgrundlag ikke til at komme uden om.

Det repræsentative demokrati giver sig på statsligt niveau udtryk i valg til Folketinget, og Folketingets retsanordnende myndighed udøves ifølge grundloven ved lov. At anerkende forvaltningens kompetence til at normere retligt på de såkaldt retstomme områder, ville være ensbetydende med at acceptere, at demokratiet ikke skulle gælde på områder, som ikke allerede er reguleret ved lov. Blandt andet den rivende udvikling inden for informationsteknologien kan meget vel medføre, at retstomme rum opstår eller opdages, og i disse tilfælde må lovhjemmel eller bemyndigelse i samme kræves, førend forvaltningen kan regulere eller normere borgernes adfærd ved forbud eller påbud.

4. Delegation – bekendtgørelse som selvstændigt retsgrundlag

4.1. Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led

Grundlovens § 43, 1. led, er allerede blevet fremhævet som et væsentligt element i legalitetsprincippet i forhold til skattenormering. Når

135. Hvilket bekræftes i *Zahle* I 2001, side 357 ff. Se i øvrigt nærmere herom straks nedenfor V, 4.2.

det drejer sig om udstedelse af bekendtgørelser, forbyder bestemmelsen, at lovgiver overdrager myndigheden til at pålægge, forandre eller ophæve skatter til f.eks. en minister. Derfor er det naturligt at spørge, om forfatningsrettens behandling af bekendtgørelser som hjemmelsgrundlag har betydning i forhold til skatteretten. Når formålet er at fastlægge en definition af legalitetsprincippet i almindelighed og sammenholde legalitetsprincippet i vid forstand med legalitetsprincippet i skatteretten, er svaret bekræftende. Dette emne belyser nemlig, hvorledes andre retsgrundlag end formel lov i visse tilfælde accepteres som selvstændig hjemmel for offentlig myndighedsudøvelse. I forhold til legalitetsprincippet giver forfatningsrettens redegørelse for bekendtgørelser dermed et fingerpeg om, at kravet om lovhjemmel ikke er absolut.

Men gennemgangen holdes på et overordnet niveau, da intentionen alene er at finde bidrag til fastlæggelse af legalitetsprincippet i de forfatningsretlige fremstillinger af kompetencen til at udstede bekendtgørelser, dvs. den såkaldte anordningsmyndighed.

Grundlovens § 43, 1. led, er genstand for en selvstændig analyse i kapitel VI-VII nedenfor, hvor den nærmere rækkevidde af denne bestemmelse er søgt fastlagt. Desuden sammenholdes delegationsforbuddet og legalitetsprincippets betydning inden for skatteretten nedenfor i afhandlingens fjerde og sidste del.

4.2. Selvstændig anordningsmyndighed eller ej

Dette spørgsmål drejer sig om fortolkningen af grundlovens § 3, 2. pkt, hvorefter den udøvende magt er hos kongen.

Udtrykket »udøvende magt« må ifølge visse teoretikere tillægges den betydning, at regeringen har en selvstændig kompetence til at udstede bekendtgørelser uden bemyndigelse fra lovgiver[136]. Med hensyn til indholdet af denne kompetence er teorien dog noget uklar.

136. Denne fortolkning støttes af *Peter Germer* i Statsforfatningsret 3. udgave, 2001, København, side 11-12, 78-79 og 92 ff., *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag, ved *Peter Germer*, 1977, København, side 211 ff., *Knud Berlin* i Den danske statsforfatningsret, andel del, 2. udgave, 1939, side 197 ff., *H. Matzen* i Den danske statsforfatningsret, tredje del, 4. udgave, 1909, København, side 122 ff. og *C.G. Holck* i Den danske statsforfatningsret, første del, 1869, København, side 234 ff. og 238, mere tvivlsomt *Poul Andersen* i Dansk statsforfatningsret, 1954, København, side 536 ff.

Peter Germer anfører således, at der i et vist omfang kan udstedes bekendtgørelser direkte med hjemmel i grundlovens § 3, 2. pkt. Bekendtgørelserne må dog altid vige for lov og grundlov. Med hensyn til indholdet falder Germer tilbage på en negativ afgrænsning, hvorefter bekendtgørelser kan udstedes på tre betingelser:

– anordningen må ikke gøre indgreb i borgernes retsstilling
– der må ikke tidligere være lovgivet om det pågældende emne, og
– anordningen må ikke stride mod grundlovens kompetenceregler

Regeringens selvstændige kompetence til at udstede bekendtgørelser konkurrerer ifølge teorien således ikke med lovgivningsmagten. Læren falder i realiteten tilbage på det af Ross forkastede[137] materielle lovbegreb, da det afgørende for regeringens selvstændige kompetence til at udstede bekendtgørelser bliver, at der ikke er tale om et indgreb[138]. Det er ikke altid uproblematisk at slå fast, hvornår der ikke skulle være tale om et indgreb, især fordi der så godt som altid vil være tale om et i det mindste indirekte indgreb. Som eksempel kunne dog nævnes forskrifter, som udelukkende har interne statslige eller kommunale virkninger.

I modsætning til anerkendelse af en selvstændig anordningsmyndighed for regeringen benægter såvel Zahle som Ross[139], at regeringen har en selvstændig anordningsmyndighed. Hos Ross er denne konklusion en naturlig følge af at forkaste det materielle lovbegreb, mens Zahle med henvisning til Peter Germers fremstilling knytter yderligere kommentarer til spørgsmålet. Som anført af Zahle udstedes bekendtgørelser i praksis med henvisning til lov endda i de fleste tilfælde med en udtrykkelig lovhenvisning. At fastholde den forfatningsretlige tradition om regeringens selvstændige anordningsmyndighed er ifølge Zahle dermed udtryk for søgen efter overdreven hjemmelsdækning. Pointen hermed må være, at et efter omstændighederne beskedent eller ikke eksisterende behov for hjemmel dækkes af en unødvendigt bred hjemmelstradition.

---

137. Se ovenfor V, 3.1.
138. Se også denne kritik hos *Alf Ross* i Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 421-422.
139. Jf. *Zahle* I 2001, side 357 ff. og henvisningen i ovenstående note til *Ross*.

Allerede fordi området for regeringens selvstændige kompetence til at udstede bekendtgørelser er så uklart beskrevet på grundlag af den forfatningsretlige tradition, tilslutter jeg mig Zahle og Ross. Det er i hvert fald vanskeligt at finde eksempler på, at regeringen – ud over de særlige kompetencer i f.eks. grundlovens § 14 og § 24 – udsteder bekendtgørelser uden hjemmel i lov. Endelig må den praktiske betydning antages at være så beskeden, at den ikke berettiger til at indfortolke en selvstændig anordningskompetence i grundlovens § 3, 2. pkt.

I relation til legalitetsprincippet tillægges den forfatningsretlige tradition om regeringens selvstændige anordningsmyndighed derfor kun indirekte betydning: Regeringen kan efter min opfattelse ikke udstede bekendtgørelser på grundlag af en selvstændig kompetence hertil i grundlovens § 3, 2. pkt.

4.3. Lov som hjemmel for bekendtgørelse

Inden for skatteretten udelukker delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, klart, at der foretages materiel skatteretlig regulering i bekendtgørelsesform uafhængigt af lov. Lovgiver er simpelthen frataget muligheden for at delegere sin skattenormeringskompetence til ministerier m.v.

Loven udgør også uden for skatteretten det altovervejende grundlag for udstedelse af bekendtgørelser[140] og bemyndigelsen i loven begrænser forvaltningens handlefrihed med hensyn til bemyndigelsens genstand og formål. Samtidig må det erkendes, at der er forskellige grader af bemyndigelse, som strækker sig fra en meget eksakt beskrivelse af det retsfaktum og den retsfølge, som kan reguleres nærmere ved anordning, til den vide rammelovgivning, hvor beskrivelsen af retsfaktum og retsfølge kan være meget vag.

Det antages generelt – uden at dette sædvanligvis forbindes med legalitetsprincippet – at jo mere indgribende, en administrativ normering ved anordning er, desto større krav må der stilles til hjemmelens klarhed for det pågældende indgreb[141]. I norsk ret falder denne

140. Jf. Således *Zahle* I 2001, side 350 ff.

141. Jf. *Zahle* I 2001, side 353, *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 2. oplag, 1995, København, side 99. Se dog også *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 234, hvor dette aspekt relateres til legalitetsprincippet.

hjemmelsvirkning af myndighedsudøvelsens varierende indgribende natur ind under det såkaldte relative legalitetsprincip[142]. Som eksempler kan nævnes myndighedsudøvelse i form af straf, frihedsberøvelse samt pålæg af økonomiske ydelser uden for grundlovens § 43, 1. led, dvs. gebyrer og formålsbestemte afgifter. Men også begunstigelser, såsom berettigelse til at modtage sociale ydelser af forskellig karakter, må antages at kræve udtrykkelig bemyndigelse. At begunstigende bemyndigelser af denne karakter omfattes af den række af indgreb, som kun kan fastsættes administrativt ifølge udtrykkelig hjemmel i lov, har nær tilknytning til den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning. Samtidig er det klart, at udgifterne til de pågældende begunstigelser ikke kan afholdes uden bevillingsmæssig hjemmel i finansloven, jf. grundlovens § 46.

Bedømmelsen af hjemmelsgrundlaget sker i øvrigt på grundlag af gængs juridisk fortolkning af lovens ordlyd på baggrund af lovens forarbejder. Dermed kan metoden (fortolkningen) og anskuelsen af retsgrundlaget (retskildeopfattelsen) have betydning for tilgangen til hjemmelskravet.

4.4. Andre hjemmelsgrundlag

Det altovervejende udgangspunktet ved udstedelse af anordninger, der som bekendt har virkning for borgerne, er at disse skal have hjemmel i lov. I den forbindelse må det bemærkes, at finansloven selv sagt også er lov, og at bemyndigelse dermed kan gives ved finansloven, herunder i tekstanmærkninger til denne. Denne fremgangsmåde kan imidlertid kritiseres for at være uhensigtsmæssig, idet finansloven med tekstanmærkninger udgør et retsgrundlag, som ikke er lettilgængeligt. Skatter og afgifter, der er omfattet af grundlovens § 43, 1. led, kan pålægges ved finansloven, men det vil være grundslovsstridigt, hvis f.eks. en minister bemyndiges til at pålægge skatter eller fiskale afgifter ved bekendtgørelse. Delegationsforbuddet omfatter også delegation ved finanslov.

I forfatningsretten nævnes ofte de såkaldte anstaltsanordninger som eksempler på tilfælde, hvor bemyndigelse i lov ikke er nødven-

142. Se nedenfor IX, 4.3.

dig[143]. I disse tilfælde fremgår bemyndigelsen til at udstede administrative forskrifter med virkning for borgerne ifølge teorien implicit af hjemmelen for oprettelse af den pågældende institution. Plejehjem, sygehuse, skoler m.v. har efter denne tankegang ret til at udstede ordensforskrifter for institutionens brugere uden direkte hjemmel i lov. Det kan imidlertid være særdeles vanskeligt at sætte en retlig grænse for, hvor vidt bemyndigelsen rækker. Peter Germer anfører, at anstaltsanordninger ikke må være mere indgribende end anstaltsformålet tilsiger, men denne afgrænsning er uden indhold, hvis den ikke uddybes nærmere i forhold til den enkelte institution. Der må være forskel på, hvilke forskrifter et plejehjem og en institution for patienter med svære psykiske lidelser kan fastsætte i medfør af institutionsmyndighed som selvstændigt retsgrundlag[144]. Skatter og fiskale afgifter kan imidlertid ikke pålægges alene på grundlag af institutionsmyndighed, hvorfor emnet ikke forfølges videre i denne sammenhæng.

Endvidere omtales administrative forskrifter, der udstedes med retlig baggrund i et over- og underordnelsesforhold, hvor udsteder har en kontrol- og tilsynsbeføjelse over for retsforskiftens adressat. Denne type administrative forskrifter kan derimod ikke benyttes som retsgrundlag for regulering af privates retsforhold. Der er alene tale om interne forskrifter. Pålæg af skatter og afgifter kan ikke finde sted på basis af dette retsgrundlag, hvorunder cirkulærer hører. Selvstændig skatteretlig normering i cirkulæreform er i klar strid med delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Tilsvarende gælder uhjemlet skatteretlig normering i de årlige ligningsvejledninger, der som anført i forordet til disse som udgangspunkt er bindende for de lignende myndigheder. Funktionen med administrative forskrifter i form af bekendtgørelser og cirkulærer bør inden for skatteretten være begrænset til uddybning samt redegørelse for skattelovgivningens moti-

143. Jf. *Zahle* I 2001, side 362-363, hvor hjemmelsgrundlaget betegnes som institutionsregulering, *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 90-91 og *Max Sørensen* i Statsforfatningsretten, 2. udgave, 3. oplag, 1977, København, side 214 samt *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 542 ff. I *Poul Andersens* fremstilling omfatter ud over anstaltsanordninger også interne forskrifter, der udstedes i kraft af et over- og underordnelsesforhold, jf. herom straks nedenfor. Se også *Bent Christensen* i artiklen Legalitetsprincippet, TfR 1987, side 189.

144. *Poul Andersen* forsøger at afgrænse dette kompetencegrundlag nærmere i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 542 ff.

ver samt eventuelt beskrivelse af den administrative praksis og retspraksis, der knytter sig til den pågældende lovgivning. Udvides den administrative regulering i form af bekendtgørelse, cirkulære eller ligningsvejledning til at omfatte reel skatteretlig normering uden hjemmel i skattelovgivningen, er den pågældende normering hjemmelløs og dermed ugyldig. På grund af den meget dynamiske retsdannelse og mulighederne for lovfortolkning inden for skatteretten, kan grænsen mellem interne administrative forskrifter og administrative forskrifter indeholdende uhjemlet skatteretlig normering være særdeles udflydende. De udstedende skattemyndigheder – som i de fleste tilfælde er Skatteministeriet eller Ligningsrådet – skal derfor altid være opmærksomme på, hvor langt hjemmelloven rækker. Desuden skal Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet, der begge er kontrol- og tilsynsorganer for de lokale ligningsmyndigheder[145], være opmærksomme på, at udviklingen af administrativ praksis holder sig inden for de rammer, som skattelovgivningen afstikker.

Endelig arbejdes der i forfatningsretten med offentlige myndigheders og institutioners rettigheder til at udstede administrative forskrifter med udgangspunkt i den myndighed, der har tilknytning til ejerskabet af offentlige bygninger og arealer m.v[146]. Skatter og fiskale afgifter kan ikke udstedes alene med hjemmel i dette retsgrundlag.

5. Sammenfatning

Gennemgangen af de forfatningsretlige redegørelser for legalitetsprincippet bidrager med en række grundlæggende elementer. De enkelte elementer fremhæves i det følgende kort, idet de indgår i det terminologiske grundlag, som opstilles nedenfor i afhandlingens fjerde del som model for gennemgangen af hjemmelsproblematikken i skatteretten.

På det konstitutionelle niveau inddrages legalitetsprincippet som et led i redegørelsen for kompetencefordelingen mellem statsorganerne, jf. grundlovens § 3. Ældre retsteori arbejder med en afgrænsning af

145. Jf. SSL § 12, stk. 1, og § 14 for så vidt angår Told- og Skattestyrelsen samt SSL § 17, stk. 1, og § 18, stk. 3, og § 19, der vedrører Ligningsrådet.
146. Jf. *Zahle* I 2001, side 363 f.

lovgivningskompetencen ud fra et materielt lovbegreb, der som følge af Alf Ross'[147] kritik efterfølgende er blevet forkastet. I stedet fokuseres der i nyere forfatningsretlig litteratur på tilfælde, hvor loven anses som det nødvendige hjemmelsgrundlag, hvorved hjemmel i andre retskilder som udgangspunkt er udelukket. Men det udelukkes imidlertid ikke, at andre retskilder, såsom bekendtgørelse, cirkulære, retspraksis og administrativ praksis, sædvaneret og forholdets natur inddrages som fortolkningsbidrag.

Lovens virkning som retskilde giver sig til kende i form af lovskraft. Ved lovskraft[148] forstås bl.a., at loven i tilfælde af normkonflikt tillægges forrang frem for sekundære[149] retskilder, således at det ved lov fastsatte kun kan ændres eller ophæves ved ny lov. Denne virkning af lovskraften – også kaldet den formelle lovs princip – er et væsentligt aspekt af legalitetsprincippet i bred forstand, og må efter min opfattelse inddrages for at opnå en dækkende beskrivelse af princippet[150].

Inden for forfatningsretten er der tilsyneladende sket en forandring for så vidt angår udgangspunktet om behovet for lovhjemmel. Ifølge det traditionelle materielle lovbegreb er lov nødvendig, når udøvelse af offentlig myndighed udgør indgreb i borgernes frihed og ejendom. Da næsten enhver form for myndighedsudøvelse i det mindste indirekte berører borgerne, er konsekvensen, at lovhjemmel som udgangspunkt altid skal tilvejebringes.

I senere forfatningsretlige fremstillinger fokuseres i stedet på en række situationer, hvor lovhjemmel må anses som nødvendig. Hermed ændres udgangspunktet ifølge legalitetsprincippet tilsyneladende til, at lovhjemmel er påkrævet i tilfælde af bebyrdende, kontroversielle eller økonomiske indgreb. Som følge heraf anerkendes andre retskil-

---

147. Jf. litteraturhenvisningerne i fodnoterne ovenfor V, 3.1.
148. I denne sammenhæng drejer det sig om lovskraft i formel forstand, mens lovskraft i materiel forstand betegner lovens virkning som bindende norm for borgere og offentlige myndigheder, der kan håndhæves.
149. Med sekundær retskilde sigtes alene til, at andre retskilder end lov – bortset fra grundloven – i tilfælde af normkonflikt må vige, for så vidt fortolkning af loven ikke fører til et andet resultat. Andre retskilder end lov kan meget vel indeholde en stor del af eller endda reelt hele (ved delegation) den materielle retlige normering, således at den såkaldt sekundære retskilde i det konkrete tilfælde har afgørende betydning som hjemmelsgrundlag.
150. Jeg tilslutter mig således *Peter Germers* og *Max Sørensens* terminologiske opdeling, jf. figuren ovenfor V, 2.2.

der tilsyneladende i videre omfang som selvstændige retsgrundlag, hvilket også er ensbetydende med anerkendelse af en ikke ubetydelig retsdannelse i andre fora end Folketinget. Alternativ hjemmel kan efter denne opfattelse være funderet på administrative over- og underordnelsesforhold, anstaltsmyndighed, offentlige myndigheders private autonomi i form af kompetence til at indgå aftaler eller regulering som følge af ejerbeføjelser over f.eks. det offentliges bygninger og arealer. Generelt lægges det dog til grund, at graden af indgrebets intensitet påvirker hjemmelskravet, således at andre retsgrundlag end hjemmel i lov efter omstændighederne vil være udelukkede som selvstændige retsgrundlag.

Når udgangspunktet i nyere forfatningsretlig litteratur tilsyneladende har ændret sig, således at lovhjemmel ved første øjekast kun er nødvendig i en række særligt indgribende eller politisk interessante tilfælde, har det en helt naturlig forklaring. For det første er forsøget på at opstille en materiel begrænsning af lovgivningskompetencen opgivet: Der kan lovgives om alt, som ikke strider mod grundloven eller supranationale forskrifter, som har forrang frem for national lovgivning[151]. For det andet er det derfor mere interessant at fokusere på betydningen af og anvendelsesområdet for andre retskilder end formel lov, det være sig anordninger, cirkulærer, retspraksis, administrativ praksis, sædvaneret, eller forholdets natur.

I forhold til myndighedsudøvelse i form af skatteregulering har grundlovens § 43, 1. led, dog afgørende indflydelse på retskildebilledet. Materiel skatteretlig regulering er ved denne bestemmelse forbeholdt lovgivningsmagten, hvorfor andre retskilders betydning som selvstændige retsgrundlag begrænses. Desuden kan grundlaget for anvendelse af andre retskilder end formel lov ikke anerkendes tilsvarende ved beskatning. Offentlige myndigheder kan således ikke beskatte ved administrative forskrifter med administrative over- og underordnelsesforhold som retsgrundlag. Anstaltsmyndighed og offentlige myndigheders private autonomi kan heller ikke hjemle beskatning. Selvom forfatningsrettens redegørelse for legalitetsprincippet kun på lidet tilfredsstillende måde beskriver princippets betyd-

151. Om EU-rettens forrang se *Ruth Nielsen* i Retskilderne, 6. udgave, 1999, København, side 45 ff. og *Hjalte Rasmussen* i EU-ret i kontekst, 4. udgave, 2001, København, side 313 ff., særligt side 326 f., og samme værk side 151 ff.

ning inden for skatteretten, kan man dog negativt slutte, at de bærende og afgørende retsgrundlag for skatteretlige normering er loven.

Denne måske lidt firkantede erkendelse står tilsyneladende i kontrast med den meget store betydning, administrativ praksis og det store antal bekendtgørelser og cirkulærer tillægges ved retsanvendelsen inden for skatteretten. En betydning som det bestemt ikke er formålet at underkende i denne afhandling. Da skatteretlig regulering griber direkte eller indirekte ind i så godt som alle økonomiske dispositioner i såvel offentligt som privat regi, sætter kun fantasien grænser for dispositionsmønstre, som skatteregulering skal imødegå. Derfor er der et klart behov for præciserende praksis samt administrative forskrifter, der af hensyn til den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning tilkendegiver Told- og Skattestyrelsens fortolkning af skattelovgivningen. Problemet er, at det simpelthen ikke er muligt for lovgiver at udfærdige udtømmende regulering for de myriader af dispositioner, som skattelovgivningen tilsigter at omfatte. Fra et forfatningsretligt synspunkt er det retlige udgangspunkt dog enkelt: Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Og dette udgangspunkt bør retsanvenderen stedse holde sig for øje ved bedømmelse af hjemmelsgrundlaget for skatteretlig regulering.

VI Historien og motiverne bag grundlovens § 43

1. Indledning og historisk afgrænsning

Grundlovens § 43 har som nævnt sine rødder tilbage i Junigrundloven af 5. juni 1849 § 51[152], der havde følgende ordlyd:

»Ingen Skat kan paalægges, forandres eller ophæves uden ved Lov, eiheller noget Mandskab udskrives, noget Statslaan optages eller nogen Staten tilhørende Domæne afhændes uden ifølge Lov.«

For så vidt angår første led om kompetencen til at pålægge skatter, er formuleringerne faktisk identisk i den nuværende grundlov fra 5. juni 1953. Der er blot for en ordens skyld sat et semikolon efter bestemmelsens første led for at tydeliggøre adskillelsen mellem første og andet led. Første led i den nuværende grundlovs § 43 har således stået uforandret i over 150 år. I samme periode er der sket en rivende udvikling i det danske samfund, hvor ikke mindst skatternes betydning er totalt forandret. Skatter pålægges ifølge Junigrundloven ved lov, dvs. kun ved beslutninger, som bliver fremsat, behandlet og vedtaget i Rigsdagen, dvs. med både Folketingets og Landstingets medvirken efter tre lovbehandlinger i overensstemmelse med Junigrundlovens §§ 28, 29, 48, 55-57.

I det følgende undersøges bestemmelsens baggrund, behandlingen i Statsrådet samt i den grundlovgivende rigsforsamling for at belyse, om der i Junigrundlovens forarbejder findes bidrag til fortolkningen af den nuværende grundlovs § 43, 1. led. Desuden gennemgås i korte træk bestemmelsens skæbne ved de efterfølgende grundlovsrevisioner. Men først følger en uddybning af den historiske afgrænsning.

Det har ikke været nødvendigt at gå længere tilbage end Martsmi-

152. Junigrundloven findes hos *Jens Himmelstrup og Jens Møller*, Danske forfatningslove 1665-1953, 2. ændrede udgave, 1970, København, side 61 ff.

nisteriets[153] udarbejdelse og behandling af udkastet til en forfatning. Geheimestatsrådet havde efter Christian VIII's død ganske vist allerede udarbejdet et udkast til forfatning[154] på baggrund af Januarreskriptet, som blev udstedt af Frederik VII den 28. januar 1848. I Januarreskriptet blev intentionen om at indføre en forfatning baseret på fælles stænder bekendtgjort. Stænderforsamlingen skulle med bestemte mellemrum samles skiftevis i hertugdømmerne og i Danmark, og det var tanken, at hertugdømmerne skulle repræsenteres ligeligt i forhold til resten af kongeriget[155]. Kompetencemæssigt skulle stænderforsamlingen have besluttende medvirken ved forandring i skatterne samt styrelsen af finanserne og endelig ved love om de såkaldte fælles anliggender, der dog ikke blev afgrænset nærmere[156].

Der opstod dog hurtigt utilfredshed med intentionerne bag Januarreskriptet. Oppositionen i København kritiserede kompetencefordelingen i reskriptet, idet hertugdømmernes indflydelse ifølge oppositionen var for stor i forhold til resten af landet. Desuden fandt den nationalliberale opposition, at afgrænsningen af de fælles anliggender var for uklar. Efterhånden som nyhederne om uroen i Slesvigholsten nåede hovedstaden, blev det nationale spørgsmål om hertugdømmernes konstitutionelle tilknytning til Danmark helt centralt. På det første kasinomøde den 11. marts 1848 blev dette emne da også omdrejningspunktet.

I Slesvigholsten blev Januarreskriptet heller ikke vel modtaget[157]. Reskriptet blev taget som udtryk for helstatstanken og dermed anset

---

153. Martsministeriet tiltrådte den 22. marts 1848 efter folkelig appel til kong Frederik VII om manglende tillid til det daværende ministerium. Appellen blev vedtaget på det berømte Kasino-møde, jf. *N. Neergaard* i Under Junigrundloven, 1. bind, 1892 (fotografisk genoptryk af 1973), København, side 138 ff.
154. Geheimestatsrådets forfatningsudvalg bestod af A.S. Ørsted, C. Molkte og P.G. Bang. Januarreskriptet, der blev uarbejdet i udkast af C. Molkte, er gengivet af *N. Neergaard* i Under Junigrundloven, 1. bind, 1892 (fotografisk genoptryk af 1973), København, side 112-113.
155. Jf. også artikel 57 og 76 i forfatningsudkastet af Bang, Molkte og Ørsted, gengivet af *Jens Himmelstrup og Jens Møller* i Danske forfatningslove og forfatningsudkast, 1932, København, side 171 og 173.
156. Se *C.G. Holck* i Den danske statsforfatningsret, første del, 1869, København, side 18 ff. og *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 103 ff.
157. Se *N. Neergaard* i Under Junigrundloven, 1. bind, 1892 (fotografisk genoptryk af 1973), København, side 127 ff.

som et forsøg på at indlemme Slesvigholsten fuldstændigt i den danske stat. Selvom hertugdømmerne med hensyn til antallet af repræsentanter i stænderforsamlingen skulle stå på lige fod med resten af rigsfællesskabet, anså man ikke dette for at udgøre en tilstrækkelig sikring af hertugdømmernes interesser og selvstændighed. Begivenhederne i Europa med Februarrevolutionen i Frankrig og de konstitutionelle bevægelser i Tyskland skubbede kun yderligere til uafhængighedsfølelsen i Slesvigholsten. Forberedelserne til et egentligt væbnet opgør mod Kongen og Regeringen blev påbegyndt. På Rendsborgermødet den 18. marts 1848 blev det godt nok besluttet at sende repræsentanter til København, men stemningen var meget fjendtlig over for Danmark og helstatstanken. Deputationen tog af sted den 21. marts 1848, men allerede inden denne var nået frem, indtog bevæbnede borgere Rendsborg.

Da nyhederne om Rendsborgermødet nåede resten af landet var konflikten om det nationale spørgsmål en realitet, og ministrene i det hidtidige Geheimestatsråd havde i oppositionens og befolkningens øjne spillet politisk fallit.

Grundlaget for en forfatning med udgangspunkt i stænderforsamlinger var nu bortfaldet[158]. Det forfatningsudkast[159], som udvalget bestående af P.G. Bang, C. Molkte og A.S. Ørsted havde udarbejdet, blev ganske vist overdraget til det ny ministerium, men dukker ikke op pány i arbejdet med forfatningen. Alt tyder på, at Martsministeriet påbegyndte udarbejdelsen af et nyt grundlovsudkast helt forfra uden at anvende det eksisterende forslag. Derfor kan der ikke hentes fortolkningsmæssige bidrag i Bangs, Molktes og Ørsteds udkast til en forfatning.

Junigrundloven var desuden heller ikke inspireret af enevældens Kongelov eller håndfæstningerne, som ellers alle indeholdt bestemmelser om udøvelsen af skattepålægskompetencen.

I det følgende afsnit 2 gennemgås kortfattet Martsministeriets ud-

---

158. Jf. *Jens Møller* i Den Danske Rigsdag 1849-1949, bind I, Forarbejderne til grundlovsudkast, 1949, København, side 59.

159. Forfatningsudkastet er på tysk gengivet af *Jens Himmelstrup og Jens Møller* i Danske forfatningslove og forfatningsudkast, 1932, side 166 ff. Bemærk at kun 1932-udgaven af Danske forfatningslove indeholder dette udkast. Udkastet indeholder omfattende bestemmelser om skattepålægskompetencen i kapitel IV, 2. afdeling, 2. afsnit, pkt. A med overskriften »In Betreff des Steuerwesens«.

arbejdelse af grundlovsudkastet. Oprindelsen af den nuværende § 43 om skattepålægskompetencen i det grundlovsudkast, som blev forelagt den grundlovgivende rigsforsamling er det centrale emne i afsnittet. Dernæst følger i afsnit 3 en redegørelse for den grundlovgivende rigsforsamlings behandling af § 43 om bl.a. skattepålægskompetencen i grundlovsudkastet. De efterfølgende grundlovsrevisioner omtales kort i afsnit 4. Endelig findes i afsnit 5 en sammenfatning af kapitlet.

2. Martsministeriets udarbejdelse af grundlovsudkastet

Den 22. marts 1848 tiltrådte det ny ministerium, som historisk benævnes Martsministeriet. I den første tid var Statsrådet[160] travlt beskæftiget med at tage stilling til det vanskelige nationale spørgsmål, som ikke mindst indtagelsen af Rendsborg den 24. marts 1848 aktualiserede.

Først den 9. juni 1848 nedsatte Statsrådet en forfatningskommission, bestående af D.G. Monrad, C.F. Bardenfleth og L.N. Hvidt. D.G. Monrad kom til at stå for det egentlige arbejde med at udarbejde en skitse til forfatningen[161] og betragtes ofte som den væsentligste ophavsmand til Junigrundloven[162].

Den 26. juni samt 7. og 12. juli 1848 fremlagde forfatningskommissionen en række forfatningsprincipper og idéer, men en bestemmelse om lovhjemmel for pålæg af skatter var endnu ikke kommet på tale. Først den 15. juli 1848 oplæses i Statsrådet et egentligt udkast til en grundlov bestående af 80 paragraffer[163]. Oversigten minder meget om D.G. Monrads materiale til en forfatning. Men den indeholder ingen udtrykkelig bestemmelse om skattepålægskompetencen. § 39 i oversigten om statens indtægter og udgifter indeholder dog visse af elementerne i den nuværende § 43:

---

160. Ved Martsministeriets tiltræden ændredes betegnelsen Geheimestatsrådet til Statsrådet.
161. D.G. Monrads første håndskrevne udkast til en forfatning »Materiale til en forfatning« findes på Rigsarkivet i A.F. Kriegers privatarkiv.
162. Således *Jens Møller* i Den Danske Rigsdag 1849-1949, bind I, Forarbejderne til grundlovsudkast, 1949, København, side 63 samt *Kristian Hvidt* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 1999, København, Grundlovens Baggrund og historie, side 5.
163. Statsrådets forhandlinger 1848-1863, bind 1, side 371-382.

»Over Statens Indtægter og Udgifter vedtages aarligen ved Lov et Budget for det følgende Aar, der først forelægges 2det kammer. Enhver Skattelov har saaledes kun Gyldighed for eet Aar, medmindre anderledes udtrykkeligt bestemmes. Budgettets Udgiftsbestemmelser ere bindende for Regjeringen og kunne ei overskrides uden Ansvar. Intet Staten bindende Laan kan gjøres uden ved Lov. Hvorledes der skal forholdes med de communale Afgifter, der dog aldrig kunne paalægges ene af Regjeringen, vil blive bestemt ved Communalloven.«

Bestemmelsen om lovkrav ved optagelse af statslån, der senere bliver en del af § 51 i Junigrundloven[164], var i denne oversigt indarbejdet i reguleringen af finansloven. Desuden fremgik det, at kommunale afgifter aldrig skulle kunne pålægges alene af regeringen, samt at skattelove kun skulle gælde i et år. Af § 13 fremgik desuden, at kongen ikke uden begge kamres samtykke kunne afstå dele af landet. Men et egentligt krav om lovhjemmel for pålæg af skatter var endnu ikke formuleret.

Herefter gik særligt Orla Lehmann i gang med at bearbejde grundlovsudkastet[165], og udkastet blev gennemgået paragraf for paragraf af Statsrådet i løbet af august 1848. Ved statsrådsmødet den 8. august 1848 blev § 39 i udkastet behandlet, og det blev i den forbindelse besluttet, »... at deri skulde udtales, at den aarlige skatteopkrævning bliver at fastsætte ved Lov.«[166] Da der allerede på dette tidspunkt var taget højde for den bevillingsmæssige hjemmel i § 39 i den tidligere oversigt, må denne bemærkning være rettet mod kravet om lovhjemmel ved skattepålæg.

Den endelige redaktion af grundlovsudkastet oplæste Bardenfleth den 20. september 1848, hvori § 43 har følgende ordlyd:

»Ingen Skat kan paalægges, intet Statslaan optages, og ingen Staten tilhørende Eiendom afhændes uden ved Lov.«[167]

Ordlyden er nu næsten identisk med formuleringen i udkastet, som forelægges den grundlovgivende rigsforsamling[168].

---

164. Nu § 43.
165. Se *Jens Møller* i Den Danske Rigsdag 1849-1949, bind I, Forarbejderne til grundlovsudkast, 1949, København, side 47 ff.
166. Statsrådets forhandlinger 1848-1863, bind 1, side 413.
167. Statsrådets forhandlinger 1848-1863, bind 1, side 448.
168. Formuleringen Eiendom er dog ændret til Domæne. Se *N. Neergaard* i Under Junigrundloven, 1. bind, 1892 (fotografisk genoptryk af 1973), København, side 380.

Bestemmelsen i den nuværende grundlovs § 43, 1. led, om skattepålægskompetencen er derfor ikke et resultat af D. G. Monrads forberedende arbejde i forfatningskommissionen. Betragtninger om begrænsning af administrationens beføjelser i forhold til lovgiver faldt generelt D. G. Monrad for brystet[169]. Først da Statsrådet behandler kommissionens udkast, og Orla Lehmann påbegynder sit arbejde med at revidere og gennemarbejde udkastet til en grundlov dukker kravet om lov ved skattepålæg op. I det andet udkast, som Lehmann udarbejder[170], indføjes § 43 med en ordlyd næsten mage til den, som den grundlovgivende rigsforsamling blev præsenteret for. Bestemmelsen er bogstavelig talt føjet til i højre margin af rækken af grundlovsbestemmelser i Lehmanns andet håndskrevne udkast. Indføjelsen kan meget vel være sket under forhandlingerne i Statsrådet den 8. august 1848, hvilket det anførte i statsrådets forhandlinger som nævnt antyder. Det er dog ikke muligt at fastslå med sikkerhed.

I øvrigt antages det i almindelighed, at en af kilderne ved D. G. Monrads, Lehmanns og Statsrådets arbejde med grundlovsudkastet var E. Vedels og D. Brandis oversættelse af en samling af europæiske forfatninger, som blev udgivet netop i 1848[171]. Jens Møller[172] anfører, at kravet om lovhjemmel for skattepålæg, optagelse af statslån og afståelse af statens ejendom med nogen sandsynlighed var inspireret af Sveriges Regeringsform af 6. juni 1809, der er oversat i forfatningssamlingen. Det er rigtigt, at særligt § 73 i Regeringsformen minder indholdsmæssigt om § 43[173]. Men den belgiske forfatning af 25. februar 1831 indeholder i artikel 110[174] en bestemmelse, der i endnu højere grad svarer til første led i grundlovensudkastets § 43. D. G.

---

169. Se nærmere herom *Povl Bagge* i Studie over D. G. Monrads statstanker, 1936, København, side 73 ff.
170. Udkastene findes i Lehmanns privatarkiv på Rigsarkivet.
171. *E. Vedel og D. Brandis*: Udvalg af forskiellige constitutionelle Forfatninger, 1848, København. Forfatningssamlingens udgivelse var foranlediget af Januarreskriptet.
172. Den Danske Rigsdag 1849-1949, bind I, Forarbejderne til grundlovsudkast, 1949, København, side 62, hvor grundlovens kilder gennemgås.
173. »Inga nya pålagor, utskiftningar af Manskap eller af penningar och varor, må hädanefter, utan Riksens Ständers fria vilja och samtycke, i den ordning förut nämndt är, påbjudas, uppbäres eller fordras.«
174. »Ingen skat til fordel for staten kan pålægges uden ved en lov ...« Se også *Albert Olsen* om rigsdagen og finanslovene 1849-1894 i Den Danske Rigsdag 1849-1949, bind V, 1953, København, side 11-12.

Monrad hentede en del inspiration fra især den belgiske og norske forfatning[175]. Det kan ikke udelukkes, at også Lehmann i sit efterfølgende arbejde har benyttet forfatningssamlingen som kilde til inspiration.

Generelt forekommer bestemmelsen om, at skatter kun kan pålægges ved lov at udgøre et naturligt element i en forfatning, der blandt andet er funderet på Montesquieus magtfordelingslære. Skattepålægskompetencen var og er så central en magtbeføjelse, at det er naturligt udtrykkeligt at regulere, hos hvilket statsorgan komptencen er placeret[176]. Men umiddelbart forekommer intentionen med bestemmelsen primært at være regulering af kompetenceforholdet mellem Rigsdagens to kamre samt kongen og regeringen. I en indskrænket-monarkisk styreform var det af stor betydning at sikre, at kongen eller den af kongen udpegede regering ikke kunne pålægge skatter uden folkerepræsentanternes indflydelse. I et historisk perspektiv synes bestemmelsen derfor klart rettet mod forholdet mellem Rigsdagen på den ene side og kongen samt regeringen på den anden.

Den retssikkerhedsmæssige beskyttelse af borgeren mod vilkårlig beskatning fra statens side var ifølge forarbejderne derimod slet ikke i koncipisternes tanker.

At bestemmelsen har fundet vej til grundlovsudkastet ved den efterfølgende behandling af D. G. Monrads grundlovsudkast, kan med lidt god vilje anføres som et argument for, at Statsrådets intention var en restriktiv fortolkning af bestemmelsen. I hvert fald ud fra en argumentation lydende på, at skattepålægskompetencen udtrykkeligt reguleres i forfatningen. Til den materielle fortolkning af § 43 i den nuværende grundlov bidrager Statsrådets indledende udarbejdelse af grundlovsudkastet dog ikke. Dertil er omtalen af bestemmelsen og sporene i de håndskrevne notater for få. Desuden kan Statsrådets opfattelse af, hvorledes § 51 i grundlovsudkastet skulle opfattes, ikke tillægges nogen afgørende betydning ved fortolkning af bestemmelsen i nutidig kontekst. Også i denne sammenhæng er det nødvendigt at vende blikket bort fra de subjektive elementer i fortolkningen.

---

175. Se *Jens Møller* om forarbejderne til grundlovsudkastet i Den Danske Rigsdag 1849-1949, bind I, 1949, København, side 61 f.

176. Således *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 836 og *Zahle* I 2001, side 373 f.

3. Den grundlovgivende rigsforsamling

Den grundlovgivende rigsforsamling trådte sammen den 23. oktober 1848 og allerede den 24. oktober blev grundlovsudkastet forelagt forsamlingen[177]. Herefter undergik udkastet en slags foreløbig orienterende behandling i fem afdelinger, der var inddelt ved lodtrækning[178]. Først den 21. december 1848 blev grundlovsudvalget udpeget. De første måneder var forløbet med stillingtagen til bl.a. finansminister Sponnecks finansforslag og ikke mindst udkastet til en værnepligtslov. Næsten fire måneder efter rigsforsamlingens sammentræden var grundlovsudvalgets betænkning den 22. februar 1849 nu så færdiggjort, at forhandlingerne om grundlovsudkastet kunne tage sin begyndelse[179]. Grundlovsudkastet gennemgik en grundig foreløbig og endelig behandling i rigsforsamlingen. Bestemmelserne i udkastets §§ 30-36 om valg og sammensætning af rigsdagen var det centrale og mest tidskrævende element i forhandlingerne[180].

En stor del af de ændringer, som rigsforsamlingen gennemførte, havde til formål at sikre folkerepræsentationens indflydelse samt styrke borgernes indbyrdes lighed og personlige frihed. Under den første foreløbige behandling af grundlovsudkastet, blev udkastets § 43 kun overfladisk berørt[181]. Grundlovsudvalget foreslog alene at tilføje et krav om lovhjemmel ved udskrivelse af mandskab, idet dette måtte være en naturlig følge af det konstitutionelle system. Dermed sikredes rigsdagens indflydelse på udskrivning af mandskab i udkastets § 43, der endte som § 51 i Junigrundloven. Desuden foreslog udvalget, at formuleringen »ved Lov« blev erstattet med »uden ifølge Lov« for så vidt angik optagelse af statslån og afhændelse af statens domæne. Rigsdagens medvirken sikredes stadig med den ny formulering, men for så vidt angik udskrivning af mandskab og afståelse af statens domæne blev der åbnet for delegation. Alt andet lige kan denne ændring

177. Se Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen, 1848-49, København, spalte 32-38.
178. Se *N. Neergaard* i Under Junigrundloven, 1. bind, 1892 (fotografisk genoptryk af 1973), København, side 384 og Povl Engelstoft i Den Danske Rigsdag 1849-1949, bind I, Den grundlovgivende rigsforsamling, 1949, København, side 22.
179. Jf. Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen, 1848-49, København, spalte 1479 ff.
180. Jf. *N. Neergaard* i Under Junigrundloven, 1. bind, 1892 (fotografisk genoptryk af 1973), København, side 402 ff.
181. Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen, 1848-49, København, spalte 1515.

bruges som argument for en indskrænkende fortolkning af forbuddet mod delegation af kompetencen til at pålægge skatter. Dette skyldes, at den grundlovgivende rigsforsamling i relation til udskrivning af mandskab og afhændelse af statens domæne udtrykkeligt åbnede mulighed for delegation, mens formuleringen »uden ved lov« fastholdtes for så vidt angik pålæg af skatter. Bemærkningerne i forhandlingerne er dog for fåmælte til, at dette kan sluttes med sikkerhed.

Med de indarbejdede ændringer foreslog udvalget denne formulering:

> Ingen skat kan pålægges uden ved lov, ej heller noget mandskab udskrives, noget statslån optages eller nogen staten tilhørende domæne afhændes uden ifølge lov.

Skattepålægskompetencen blev også nævnt flere gange i forbindelse med den mere omfattende behandling af grundlovsudkastets § 44 om statens finanser og skattebevillingskompetencen[182]. Diskussionen drejede sig om forholdet mellem § 43 – dvs. skattepålægskompetencen – og § 44 om den statsfinansielle skattebevillingskompetence[183]. Blandt medlemmerne i rigsforsamlingen var der uenighed om, hvorvidt grundlovsudkastet åbnede mulighed for at ændre eller ophæve skattebyrden i henhold til materielle skattelove ved finanslovsforhandlingerne. Det blev af Knuth anført, at skattelovgivningen nødvendigvis må være som anden lovgivning, således at den bliver ved med at gælde, indtil den ændres ved lov på sædvanlig vis. Debatten mundede dog ud i en udtalelse fra Finansministeren om § 43 som almindelig grundsætning i det konstitutionelle system. Denne grundsætning angik ikke alene skatter, men også optagelse af statslån og salg af statens domæner. Dispositioner af denne art måtte ikke ske ved nogen ensidig regeringsbeslutning eller ved bestemmelse af kongen alene, som tilfældet var ifølge den hidtidige enevældige forfatning[184]. Formålet med § 43 underbyggedes desuden af Allgreen-Us-

182. Jf. Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen, 1848-49, København, spalte 2375 ff.
183. Se i øvrigt gennemgangen af de historiske forudsætninger for disse bestemmelser *Thomas Elbæk-Jørgensen* i artiklen Staten, borgerne – og pengene. Skattebevillingsmagten i et grundrettighedsperspektiv, Årsskrift for Det Retsvidenskabelige Institut B, 2000, København, side 249 ff.
184. Selvfølgelig med respekt af provinsialstændernes medvirken i disse spørgsmål.

sings indlæg[185], hvoraf det fremgår, at bestemmelsen skulle sikre, at skattepålæg blev behandlet i begge ting med absolut veto for hvert ting. Igen træder kompetencefordelingssynspunktet tydeligt frem i forarbejderne til grundlovens § 43.

Under den endelige behandling af § 43 i grundlovsudkastet[186] blev der fremsat forslag om at tilføje »forandres eller ophæves« efter »pålægges«. Ordføreren, der var forslagsstiller, bemærker til dette forslag, at det sådan set ikke tilføjer nyt til den oprindelige tanke i § 43. Idéen er stadig at grundlovsfæstne den almindelige regel om, at ingen skat kan bestå uden i henhold til en skattelov:

> »Skattelovene ere vedvarende, indtil de forandres paa sædvanlig constitutionel Maade, ved en Overenskomst mellem Kongen, og begge Thingene, men Budgettet derimod vedtages aarligen ved Forhandling mellem Kongen og Thingene. Der er altsaa den bestemte Forskjel mellem Skatteloven og f.Ex. Udgiftspositionerne, at medens Skatteloven ikke kan forandres, medmindre Kongen og begge Thingene enes om forandringen, saa kan derimod en Udgiftsposition kun holde sig, som ikke blot bevilges af et enkelt Thing, efter at være foreslaaet af Kronen, men som bevilges af de 2 Thing i Overensstemmelse med Kronens Forslag, eller som optages af et af Thingene og derpaa vinder det andet Things og Kronens Bifald.[187]«

Tvivlen om forholdet mellem §§ 43 og 44 (nu § 46) ved rigsforsamlingens behandling af grundlovsudkastet omtales også af Alf Ross[188]. Intentionen var ifølge Ross ikke at præcisere, at skatter ikke skulle kunne pålægges ved finanslov, som hævdet af blandt andet Matzen[189]. Det var derimod at fremhæve forskellen mellem reguleringen i de materielle skattelove og finanslovens budgetmæssige bemyndigelse til at opkræve skatter[190].

---

185. Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen, 1848-49, København, spalte 2376-77.
186. Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen, 1848-49, København, spalte 3273 ff.
187. Jf. Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen, 1848-49, København, spalte 3274.
188. I Dansk statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 824-826. Modsat C.G. Holck i Den danske statsforfatningsret, 2. del, ved *C. Good og J. Nellemann*, 1869, København, side 156.
189. Jf. *Henning Matzen* i Den danske statforfatningsret, 3. del, 4. udgave, 1909, København, side 4, 15 ff. og 18 f.
190. Se også *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 422-423.

4. Grundlovsrevisionerne

Grundlovens § 43 er som nævnt en af de bestemmelser, der har stået næsten uforandret igennem de over 150 år, der er gået siden Junigrundlovens stadfæstelse den 5. juni 1849. I den gennemsete grundlov af 28. juli 1866 genfindes bestemmelsen i § 47. Ved denne forfatningsrevision indføjedes blot et semikolon efter første led om skattepålægskompetencen, mens bestemmelsens ordlyd ellers blev stående uforandret. Grundlovsrevisionen af 5. juni 1915 medførte heller ingen materiel ændring af bestemmelsen, der genfindes uforandret i § 46. Grundlovsændringen af 10. september 1920, der bl.a. var nødvendig pga. indlemmelsen af de sønderjyske landsdele efter første verdenskrig, berørte heller ikke § 46.

Først ved den foreløbigt seneste grundlovsændring af 5. juni 1953 undergik bestemmelsen en ændring, idet kravet om lovhjemmel ved afhændelse af statens territorium bortfaldt[191].

5. Sammenfatning og konklusion

I forhold til spørgsmålet om betydningen af første led i § 43 om skattepålægskompetencen som udtryk for det skatteretlige legalitetsprincip, bidrager Junigrundlovens forarbejder ikke med fortolkningsdata. Junigrundlovens § 51 blev under forhandlingerne anset som udtryk for en naturlig grundsætning i den indskrænket-monarkiske Junigrundlov. Beslutninger om at pålægge borgerne skattebyrder krævede folkerepræsentationens medvirken, idet kongen eller den af kongen udpegede regering ikke på egen hånd skulle kunne pålægge skatter. Derfor var det også naturligt, at beslutninger om optagelse af statslån og udskrivning af mandskab udtrykkeligt blev samlet i samme bestemmelse dog med den modifikation, at delegationsadgang ikke blev beskåret ved denne type beslutninger. At grundsætningen om folkerepræsentationens deltagelse i udøvelse af skattepålægskom-

191. Jf. forfatningskommissionens betænkning af 1946, side 36, hvor det anføres, at domænerne udgør så lidet betydende en del af statens samlede aktiver, at en særbestemmelse ikke anses for påkrævet. Derfor udelod kommissionen omtalen af statens domæner.

petencen blev anset som selvfølgelig, var formentlig medvirkende til at begrænse debatten om bestemmelsen.

Som anført ovenfor[192] fandtes tilsvarende bestemmelser i flere andre europæiske forfatninger, der utvivlsomt har haft betydning som inspirationskilde ved Martsministeriets udarbejdelse af grundlovsudkastet. Bestemmelsens historiske baggrund er derfor i høj grad at finde i de konstitutionelle bevægelser i Europa og de medfølgende statsteoretiske strømninger i tiden omkring Junigrundlovens tilblivelse.

Det historiske fundament for § 43 udspringer dermed primært fra ideen om magtfordeling mellem statsorganerne. Montesquieus princip om magtfordeling[193] i L'Esprit de lois var baseret på tanken om at undgå magtmisbrug ved fordelingen af statens opgaver mellem magtgrupperne i samfundet. Et krav om, at skatter alene kan pålægges ved lov, sikrede selvsagt, at begge kamre i Rigsdagen skulle medvirke ved skattepålæg, samt at kongen havde mulighed for at nedlægge veto over for skattelove ved at nægte sanktion.

Kongemagten har i dag mistet sin politiske betydning, og magtkampen mellem aristokrati og borgerskab er ikke længere en politisk faktor. Derfor vil en nutidig fortolkning af § 43 i langt højere grad fokusere på forholdet mellem lovgiver, og den udøvende magt i form at statsforvaltningen.

De overvejelser, der i dag finder sted om den rolle, som grundlovens § 43 spiller som faktor ved fortolkningen af skattelove i hjemmelsspørgsmål, kan ikke umiddelbart støttes på bestemmelsens historiske baggrund. Skatternes betydning har ændret sig radikalt sammen med samfundsudviklingen. Skattereguleringen og den særlige masseadministrationsstruktur med et selvstændigt rekurssystem samt kontrol- og tilsynsapparat har skabt et særligt skatteretlige retskildebillede i skatteretten[194].

Udviklingen i denne retning og den komplicerede struktur i skattesystemet var selvfølgelig ikke i grundlovsfædrenes tanker ved konciperingen af Junigrundlovens § 51. Derfor kommer en fortolkning af

192. Ovenfor VI, 2.

193. Se herom *Zahle* I 2001, side 243 ff., *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 97 ff. samt *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret I, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 197 ff.

194. Herom nærmere nedenfor XIV.

grundlovens § 43, som fremhæver bestemmelsens betydning som udtryk for det skatteretlige legalitetsprincip, i stedet til at hvile på bestemmelsens materielle betydning i dag. I overensstemmelse med den om grundlovsfortolkning anførte metode, nedtones den subjektive baggrund for grundlovens § 43. Objektive fortolkningsmæssige betragtninger tillægges i stedet central betydning[195].

Grundsætningen om, at lovgiver pålægger skatter, mens skatteforvaltningen påligner skatterne i henhold til loven, er i dag central ved bedømmelsen af skatteforvaltningens retsanvendelse. Men samtidig er det klart, at omfanget af den moderne socialstats opgaver medfører, at lovgiver ikke udtømmende kan regulere alle detaljer ved hvert enkelt indgreb i form af skattepålæg. Dette må der tages hensyn til i højere grad end tiltænkt ved udarbejdelsen og behandlingen af Junigrundlovens § 51.

Oprindeligt var grundlovskoncipisternes og den grundlovgivende rigsforsamlings formål med grundlovens § 43, 1. led, som anført ikke så meget at sikre borgerne mod vilkårlige administrative skattepålæg. Som det vil fremgå af det følgende har dette aspekt af § 43 dog vundet betydning med tiden.

Retsteoretikere, der anser lovgivningspraksis som afgørende ved fortolkningen af delegationsforbuddets rækkevidde, styrkes ved en subjektiv fortolkning på grundlag af forarbejderne bag grundlovens § 43. Hvis kompetencefordelingssynspunktet anses som det bærende hensyn bag bestemmelsen, må lovgiver som en naturlig konsekvens i vidt omfang selv kunne fastlægge rammerne for delegation af skattepålægskompetencen.

At lovgiver fortolkningsmæssigt tilkendes frie hænder til at fastlægge omfanget af delegationsforbuddet, kan dog også kritiseres ud fra samme tankegang. Lovgiver er jo som bekendt også bundet af grundlovens § 43, 1. led, hvori det udtrykkeligt slås fast, at skattepålæg kun kan ske ved lov. Denne konstitutionelle bestemmelse skal tillige lovgiver respektere og dermed ikke udvande ved en lovgivningspraksis, hvorved den materielle skattepålægskompetence reelt overdrages til forvaltningen.

---

195. Ovenfor II, 5.

VII Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led

Kompetencen til at pålægge skatter har stor betydning ved fordelingen af magtbeføjelser til de øverste statsorganer. Uden midler til at realisere Folketingets politik og finansiere statens drift er lovgivningskompetencen illusorisk, og for at undgå denne situation er kompetencen til at pålægge skatter placeret hos lovgiver. Lovgivers skattepålægskompetence udøves i formel lovform, dvs. i overensstemmelse med bestemmelserne om lovbehandling m.v. i grundloven af 5. juni 1953 §§ 41 og 42, jf. §§ 21-22. Umiddelbart efter bestemmelserne om fremgangsmåden for lovbehandling anføres følgende om pålæg af skatter i grundlovens § 43:

»Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ejheller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.«

Placeringen af grundlovens § 43 lige efter §§ 41 og 42 indikerer, at bestemmelsen er en modifikation eller en præcisering af de sidstnævnte bestemmelser inden for nogle nærmere afgrænsede områder: Pålæg af skatter, udskrivning af mandskab og optagelse af statslån. Grundlovens § 45 om frist for fremsættelse og færdigbehandling af finanslovsforslag og § 46 vedrørende kravet om finansiel hjemmel i finanslov fremtræder tillige som præciseringer af gundlovens §§ 41-42 i relation til Folketingets behandling af de statslige bevillinger. De øvrige bestemmelser i grundlovens kapitel V er imidlertid ikke modifikationer eller præciseringer af §§ 41 og 42. Endvidere er grundlovens §§ 47-54 og 58[196] alle en slags praktiske arbejdsregler eller procedurebestemmelser for Folketinget, mens § 55 om en lovfæstet ombudsmandsinstitution, § 56 om folketingsmedlemmernes uafhængighed samt § 57 om tiltale og fængsling af folketingsmedlemmer

196. Tilsvarende gælder i øvrigt de første bestemmelser i grundlovens kapitel V om Folketinget, nemlig §§ 35-40.

samt disses ytringsfrihed ikke har klar sammenhæng med bestemmelserne om fremgangsmåden ved loves tilblivelse i grundlovens § 41-42. Derfor afslører placeringen af grundlovens § 43, 1. led, med sikkerhed alene bestemmelsens overordnede intention, nemlig udtrykkeligt at forbeholde lovgiver kompetencen til at pålægge skatter.

At læse grundlovens § 43, 1. led, i kontekst giver således ikke bidrag til fastlæggelse af bestemmelsens materielle rækkevidde. Dette er dog ikke usædvanligt for navnlig grundlovsbestemmelser eller for den sags skyld skreven ret i øvrigt. For at opnå nærmere viden om den materielle rækkevidde af grundlovens § 43 er det derfor hensigtsmæssigt at foretage en egentlig retsdogmatisk analyse af bestemmelsen. Formålet med denne analyse er at redegøre for den normative betydning, som grundlovens § 43, 1. led, har for spørgsmålet om hjemmelskravet ved beskatning.

I den norske grundlov af 17. maj 1814 findes ikke en bestemmelse, der direkte svarer til § 43 i den danske grundlov. Kompetencen til at pålægge skatter tilkommer ganske vist Stortinget ifølge § 75, litra a[197], i den norske grundlov[198]. Lovgivning og skattepålæg opfattes imidlertid som sideordnede myndighedsakter, hvorfor den formelle lovform ikke er påkrævet ved Stortingets vedtagelse af skattepålæg. Beslutning om skatter kan ifølge fast praksis vedtages som vanlig plenarbeslutning ved almindeligt flertal uden behandling i Odelstinget og Lagtinget, og heller ikke Kongens sanktion ifølge § 78 i den norske grundlov[199] er nødvendig. Dermed lægger den norske grundlov umiddelbart op til en lempeligere indstilling over for delegation af kompetence til at pålægge skatter[200].

Desuden gælder der det særlige for plenarbeslutninger om pålæg af skatter, at de skal fornys hvert år ifølge den norske grundlovs § 75, litra a. På denne vis sikres det, at Stortinget hvert år tager stilling til de enkelte skatter og

197. Bestemmelsens ordlyd er følgende: Det tilkommer Storthinget: a. at give og ophæve Love, at paalægge Skatter, Afgifter, Told og andre offentlige Byrder, som dog ikke gjælde udover 31 December i det næst paafølgende Aar, medmindre de af et nyt ordentligt Storthing udtrykkelig fornyes;
198. Se herom *Andenæs* 1998, side 200-208,
199. Skattebeslutninger skal dog offentliggøres i medfør af lov af 19.6.1969, nr. 53 om Norsk Lovtidend § 1, 1. led, litra d.
200. Se også Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001, side 15-20, hvor bemærkes, at Stortinget kan bemyndige Kongen eller Finans- og Tolldepartementet til at give forskrifter med materielretligt indhold.

satserne for disse[201]. Det skal samtidig bemærkes, at den norske grundlovs § 75, litra a, alene antages at omfatte statsskatterne. I almindelighed fastlægges kun selve skattesatserne ved plenarbeslutningerne[202]. Reguleringen af grundlaget for og beregningen af skatten – dvs. reglerne om selve ligningen – fastsættes som oftest i formel lovform, uden at de pågældende skattelove fornys hvert år. Skattelovene må formentlig anses som en del af skattebeslutningerne og er dermed omfattet af tidsbegrænsningen i § 75, litra a. Relationen mellem skattebeslutningerne og de tilknyttede formelle love er den, at skattelovene kun finder anvendelse i kraft af skattebeslutningerne[203]. I tilfælde af konflikt mellem en skattebeslutning og en formel skattelov har beslutningen forrang[204].

Den fremhævelse af hjemmelskravet, som den danske Højesteret særligt igennem de seneste fem til ti år har tilkendegivet i sine afgørelser[205], kan blandt andet forklares med baggrund i kompetencefordelingen i Grundlovens § 43, 1. led[206]. Da grundloven står øverst i det nationale hierarki af retsnormer, vil det være naturligt at tage udgangspunkt i den normering af rammerne for beskatning, som findes heri.

---

201. *Johs. Andenæs* anfører i *Andenæs* 1998, side 202, at de bagvedliggende hensyn for tidsbegrænsningen ikke længere har den store betydning. Ved de årlige forhandlinger om statsbudgettet er Stortinget alligevel nødt til at vurdere indtægter – herunder skatter – og udgifter for det kommende finansår.
202. Således f.eks. FOR af 28.11.2001, nr. 1528, Stortingets skattevedtak for inntekståret 2002, FOR af 28.11.2001, nr. 1534, vedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. for budsjetterminen 2002 samt FOR af 28.11.2001, nr. 1531, vedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterminen 2002.
203. Således *Andenæs* 1998, side 202, hvor det anføres, at det mest korrekte ville være en udtrykkelig henvisning i skattebeslutningerne fremfor en stiltiende, som til dels anvendes.
204. Jf. *Frederik Zimmer* i Lærebok i skatterett, 4. udgave, 2001, Oslo, side 41-42.
205. Jf. afhandlingens del 4.
206. Således *Jan Pedersen* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1. udgave, 1999, København, side 228, hvor følgende anføres: »Grl. § 43 indeholder navnlig et forbud mod delegation af Folketingets kompetence på skatteområdet. Herved grundlovsfæstes skatterettens legalitetskrav, dvs. kravet om, at beskatningen skal have direkte og konkret hjemmel i formel lov.«

1. Indledning og systematik

1.1. Indledning

Indledningsvis skal der falde et par bemærkninger om delegation af lovgivningskompetencen generelt.

Indstillingen overfor delegation[207] af lovgivningskompetencen er generelt positiv. Zahle[208] anfører, at det med socialstaten følgende behov for omfattende regulering af borgerne indebærer et velbegrundet krav om, at lovgiver i et vist omfang skal have mulighed for at overdrage kompetencen til at udstede generelle retsforskrifter[209]. Opfattelsen er i medfør af gældende ret derfor den, at der ikke er retligt grundlag for at kræve en særlig begrundelse for delegation. Lovgivningsmagten har en almindelig kompetence til at bemyndige andre offentlige organer med respekt af de i grundloven fastsatte begrænsninger[210].

Tidligere var indstillingen over for overdragelse af lovgivningskom-

---

207. Se nærmere *Zahle* 2001 I, side 343-345 og 373 ff., *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 78 ff., *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 487 ff., *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag ved *Peter Germer*, 1977, København, side 203 ff og *Ole Krarup* i Øvrighedsmyndighedens grænser, 1969, København, side 174 ff. Se nærmere om norsk ret nedenfor IX, 5.3.

208. Jf. *Zahle* 2001 I, side 373. Se også *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 547 ff. samt *Poul Meyer* i Centraladministrationens adgang til udstedelse af retsanordninger, Centraladministrationen, 1849-1949, 1949, København, side 232 ff. Af hensyn, der taler for delegation, nævner Zahle lokale interesser, sagkundskab, fleksibilitet, organisationsinteresser, ikke-repræsenterede interesser, internationalt samarbejde og privat autonomi. Desuden kan delegation være hensigtsmæssig i tilfælde af politisk ukontroversielle emner eller politisk uenighed, jf. *Zahle* 2001 I, side 343-345.

209. Jf. *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 486, samt Statsretlige studier, 1959, København, side 144, foreligger kompetencedelegation »..., når en myndighed (kompetenceindehaver) bemyndiger en anden til at træffe bestemmelser, som den selv kunne have truffet, og med samme retskraft som om den var truffet af deleganten selv«. Se også om Ross' kritik af begrebsuklarheden vedrørende delegation i Statsretlige studier, 1959, København, side 136 ff. Betegnelsen delegation forbeholdes af Ross udstedelse af anordninger med derogatorisk kraft.

210. Denne tese fremsættes også af *Torkel Opsahl* i Delegasjon av stortingets myndighet, 1965, Oslo, side 65, hvor Opsahl anfører: »Det er ikke delegasjonsadgangen, men begrensningerne i denne, som krever sin forfatningsretlige hjemmel og begrunnelse.« Se også *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag ved *Peter Germer*, 1977, København, side 204 samt *Alf Ross* i Statsretlige studier, 1959, København, side 146-147.

petencen betydeligt mere restriktiv, idet delegation blev opfattet som en udhuling af den demokratiske legitimitet. Delegation udgjorde efter denne opfattelse tillige en forskydning af kompetence fra de statsorganer, som opgaverne af bl.a. organisatoriske og processuelle årsager oprindeligt var tiltænkt. Traditionelt blev denne opfattelse desuden støttet på grundsætningen; delegata potestas non potest delegari[211] om uoverdragelige offentligretlige beføjelser. Men særligt efter Alf Ross's og Torkel Opsahls kritik af denne grundsætnings gyldighed i relation til lovgivers delegationskompetence, er det teoretiske udgangspunktet nu det modsatte: Der må nu kræves særlig grunde for at nægte lovgiver adgang til delegation. Lovgiver kan dog ikke delegere uigenkaldeligt eller sagligt ubegrænset[212], idet dette ville stride mod grundlovens bestemmelser om kompetencefordeling.

Et af de særlig tilfælde, hvor lovgiver nægtes adgang til delegation, findes i de i grundloven indeholdte delegationsforbud, heriblandt grundlovens § 43, 1. led, som forbeholder lovgiver skattepålægskompetencen. Spørgsmålet er herefter, hvilken rækkevidde dette grundlovsfæstede delegationsforbud har i gældende ret.

Det er almindeligt anerkendt, at grundlovens § 43, 1. led, opstiller et forbud mod administrativt pålæg af skatter. Bestemmelsen indeholder dermed et forbud mod, at lovgiver delegerer skattepålægskompetencen til den udøvende magt.

1.2. Systematik

Den valgte systematik i ved analysen af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, er begrundet og præsenteret ovenfor i kapitel IV, hvortil der henvises. Systematikken fremgå særligt af figuren ovenfor i kapitel IV, 2.3. For en god ordens skyld gentages inddelingen i denne sammenhæng:

– i afsnit 2 redegøres der for skattedefinitionen
– i afsnit 3 tages der fat på spørgsmålet om positiv delegation af kompetencen til at pålægge, forandre eller ophæve skatter

---

211. Jf. *Alf Ross* i Statsretlige studier, 1959, København, side 138 ff. og 145 ff samt *Poul Andersen* i Dansk statsforfatningsret, 1954, København, side 501.
212. Hermed menes bl.a. en almindelig bemyndigelse, som omfatter alle ikke undtagne anliggender samt delegation, der ganske vist er afgrænset til et bestemt sagsområde, men udtømmende dækker det pågældende område, jf. *Zahle* I 2001, side 378-379.

– i afsnit 4 omtales en særlig lovgivningsteknik, der betegnes negativ delegation af kompetencen til at pålægge skatter
– i afsnit 5 analyseres den bindende virkning af delegationsforbuddet for retsanvenderen
– endelig sammenfattes fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, i afsnit 6

2. Skattedefinitionen

En gængs juridisk fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, tager naturligvis udgangspunkt i bestemmelsens ordlyd:

»Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ...«

For det første er det helt essentielt at slå fast, hvad »skat« betyder. Jo flere fiskale reguleringer, der er omfattet af delegationsforbuddet, desto mere vidtgående er forbuddet i realiteten. Anses kun en snæver kreds af fiskale statslige og kommunale pålæg for at være omfattet af skattedefinitionen, udgør denne indskrænkende fortolkning af udtrykket »skat« reelt en lempelse af hjemmelskravet. På denne måde kan hjemmelskravet ved beskatning påvirkes ved fortolkning af grundlovens § 43, 1. led.

Det centrale i denne problematik er efter gængs teori sondringen mellem skatter og fiskale afgifter, der på den ene side er omfattet, samt gebyrer, formålsbestemte afgifter og andre betalinger for offentlige ydelser, der på den anden side ikke omfattes.

Følgende systematisering anvendes i analysen af skattedefinitionen:

– i afsnit 2.1. analyseres de enkelte led i den traditionelle skattedefinition, herunder spørgsmålet om:
  A Pligtmæssighed
  B Funktion og formål
  C Direkte eller indirekte opkrævning
  D Et eksempel i form af arbejdsmarkedsbidraget
– i afsnit 2.2. behandles den centrale sondring mellem skatter og gebyrer herunder
  A Det brede gebyrbegreb

B Gebyr-sagen
C Lovgivningspraksis efter Gebyr-sagen
D Formålsbestemte afgifter
E Konklusion

– i afsnit 2.3. redegøres der nærmere for, hvorvidt kommunale skatter er omfattet af delegationsforbuddet, og

– i afsnit 2.4. kritiseres skattedefinitionen på grundlag af den foretagne analyse.

2.1. Skatter og afgifter, direkte og indirekte skatter

Det er vanskeligt at definere skatter og afgifter positivt, og traditionelt falder teorien da også tilbage på en i hovedsagen negativ skattedefinition:

Pligtmæssige betalinger til det offentlige, der ikke kan anses som vederlag for nogen tilsvarende eller konkret modydelse fra det offentlige[213].

A Pligtmæssig

At der skal være tale om pligtmæssige betalinger, ligger i skatternes natur. Såfremt betaling sker frivilligt som led i en gensidigt bebyrdende aftale om f.eks. offentlige forsyninger eller ydelser, er der ikke tale om skat. Tilsvarende er tilfældet, hvis der er tale om en gave til det offentlige. Betaling for elektricitet, vand eller offentlig befordring er derfor ikke skatter, da betalingen udgør en frivillig modydelse på et aftalemæssigt formueretligt grundlag[214].

Tilsvarende gælder gebyrer, der i rimeligt omfang modsvarer en offentlig ydelse, såsom gebyr ved udstedelse af pas, kørekort og nyt sygesikringsbevis. Forholdet mellem gebyrets beløbsmæssige størrelse

213. Se *Jan Pedersen* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 229 og TfS1992, nr. 413: Grundlovens § 43: »Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov« – pas-, kørekort- og nummerpladegebyrer, side 1018, Lærebog om indkomstskat 2000, side 2-3, *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001 2002, side 41, Skatteretten 1999 1, side 26, *Zahle* 2001 I, side 374, *Kjeld Philip* i Skattepolitik, 2. udgave, 1965, København, side 7 samt *Jens Gunst, Jan Lyager Olsen og Jørn Holdt* i Skattepolitik, 1982, side 1-10.

214. Jf. Lærebog om indkomstskat 2000, side 2, hvor dette betegnes som et vederlagssynspunkt.

og det offentliges omkostninger ved ydelsen omtales nærmere nedenfor[215].

Forskellen mellem skatter og afgifter på den ene side samt betaling for offentlige ydelser på den anden side kan i forenklet form fremstilles således:

Forholdet mellem borger og stat:

A: Skat:

Stat=skattepålægsmagt (opkræver af finansiering)
|
pligtmæssig betaling ved lov
|
Borger=skattesubjekt

Betaling=pligtmæssig finansiering af statens almindelige fællesopgaver

B: Modydelse:

Borger=kontrahent – inter partes aftale – stat=medkontrahent

Betaling=(ækvivalerende) pengeydelse

Når der er tale om opkrævning af skatter og afgifter, opstiller grundlovens § 43 et krav om, at opkrævning sker ved lov. Forholdet mellem stat og borger er derfor under A fremstillet vertikalt med staten i rollen som regulerende lovgiver overfor borgeren som bebyrdet skattesubjekt.

Er der derimod tale om modsvarende betaling for offentlige ydelser, er staten og borgeren ideelt set[216] lige parter i en gensidigt bebyrdende aftale. Figuren skal udelukkende opfattes som et stærkt forenklet forsøg på at illustrere rene eksempler på beskatning contra modydelser, såsom betaling for el, vand, befordring eller andre offentlige ydelser. Afgrænsningen mellem skatter og gebyrer er i modsætning til denne relativt klare sondring langt fra altid så enkel, som figuren antyder. Dette skyldes bl.a. retspraksis for, hvilke omkostninger det offentlige kan medregne ved fastsættelse af gebyrernes størrelse[217].

---

215. Afsnit VII, 2.2.
216. Det er klart, at der kun er tale om et ideelt udgangspunkt, idet det offentlige ofte – om ikke oftest – vil stå i en stærkere kontraheringsposition end borgeren.
217. Se nærmere nedenfor under VII, 2.2.

Frivillighedskriteriet er ikke så klart, som det umiddelbart fremtræder. Betaling for offentlige ydelser er ofte forbundet med en mindre grad af reel frivillighed end den typiske formueretlige modydelse i en gensidigt bebyrdende aftale. Gebyr for udstedelse af kørekort og pas er vanskelige at komme uden om, hvis den pågældende ønsker at føre bil eller rejse til en stat, hvor pas er påkrævet[218]. Samme synspunkt gør sig i endnu højere grad gældende for betaling for vand, el, gas og andre basale livsfornødenheder, og hvor det offentlige reelt er eneleverandør.

Udgangspunktet ved betaling for offentlige forsyninger eller ydelser vil dog ofte i kraft af frivillighedskriteriet være, at der ikke er tale om en skat. Kriteriet er i øvrigt tæt knyttet til vederlagssynspunktet, som omtales nærmere nedenfor under gennemgangen af gebyrer.

B Funktion og formål

Herudover kan der være anledning til at definere skatter og afgifter ud fra formåls- og funktionsbetragtninger. Formålet med pligtmæssige skatter og afgifter er i hovedsagen at dække de omkostninger, der medgår til realisering af statens, amternes og kommunernes politiske beslutninger samt til det offentliges administrationsomkostninger. Skatterne er dermed nødvendige for at finansiere samfundets almindelige fællesopgaver og opnår en høj grad af politisk legitimitet ved denne funktion.

Politiske omfordelingssynspunkter er desuden et bærende element i den moderne socialstat, hvilket bl.a. skinner igennem i skattepolitikken i form af skatteevneprincippet og den medfølgende progressive beskatning. Når skatter med henvisning til grundlovens § 43, 1. led, anses for at have et fiskalt formål, sigtes til, at betalingen skal indgå som led i den almindelige offentlige finansiering eventuelt under et politisk omfordelingssynspunkt.

Anvendelse af betalinger til det offentlige som konjunkturpolitiske, miljøpolitiske eller statsfinansielle instrumenter, der har til hensigt at styre borgernes adfærd kan ydermere være et indicium for, at der er tale om skatter og fiskale afgifter[219]. Det stigende antal grønne afgifter – der er omfattet af skattedefinitionen i grundlovens § 43, 1. led –

218. Således mindretallets udtalelse i Gebyrsagen, TfS1993, nr. 368.
219. Jf. Lærebog om indkomstskat 2000, side 2-3.

er klare eksempler på skatter med et andet formål end blot det fiskale. Borgernes incitament til at begrænse miljøskadeligt forbrug søges styrket ved afgiftspålæggelserne. Politisk motiveres afgifterne bl.a. med betegnelsen grønne afgifter, men afgifterne har dog utvivlsomt også et klart statsfinansielt formål. At den økonomiske byrde har et politisk bestemt adfærdsregulerende formål, kan imidlertid kun tjene som et indicium for, at der er tale om et skattepålæg. Strafferetlige sanktioner i form af bøder har f.eks. også denne karakter uden at kunne betegnes som skatter.

Efter denne tankegang vil indførelse af grønne gebyrer, hvor en del af de opkrævede beløb anvendes til miljøpolitiske formål, udgøre en skat og ikke et gebyr. Dermed kan såkaldte »grønne gebyrer« efter en konkret bedømmelse være omfattet af grundlovens § 43, 1. led, og således kun fastsættes med direkte hjemmel i lov.

Inddragelse af disse kriterier ved afgørelse af om der er tale om en skat eller ej, er en naturlig følge af, at det ikke bør være ydelsens betegnelse, som er afgørende for, om der foreligger en skat i grundlovens forstand. Ydelsens funktion og formål bør ikke ignoreres ved skattedefinitionen.

C Direkte eller indirekte opkrævning

Uanset om skatterne opkræves direkte[220] hos de skattesubjekter, som endeligt er pålagt skattebyrden eller opkræves indirekte[221] hos andre subjekter med den intention, at skattebyrden væltes videre over på de reelle skattesubjekter, er skatten omfattet af grundlovens § 43[222]. På dette punkt er fortolkningen helt i overensstemmelse med ordlyden i grundlovens § 43, 1. led, der blot nævner skat i bred forstand.

---

220. Typiske direkte skatter er indkomstskatterne samt f.eks. ejendomsværdiskatten.

221. Moms, grønne afgifter samt punkt- og toldafgifter kan nævnes som eksempler på indirekte skatter.

222. Jf. således *Jan Pedersen* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 229, *Alf Ross* i Dansk statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 838, *Poul Andersen* i Dansk statsforfatningsret, 1954, København, side 406, *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag ved *Peter Germer*, 1977, København, side 206-207, *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001 2002, side 41-42, Skatteretten 1999 1, side 27-28 samt allerede *C. G. Holck* i Den danske statsforfatningsret, 2. del, 1869, København, side 106. Se også Rigsrevisionens beretning 1991, nr. 5, om opkrævning af gebyrer og formålsbestemte afgifter, pkt. II.B.

Sondringen mellem skatter og fiskale afgifter[223] er i relation til grundlovens § 43, 1. led, mindre interessant. Det skyldes, at både skatter og afgifter er omfattet af skattedefinitionen. Traditionelt opfattes afgifter som indirekte skatter, men visse former for direkte skatter betegnes afgifter. Som eksempler kan nævnes bo- og gaveafgift samt frigørelsesafgift[224]. I stedet er der i teorien enighed om, at de direkte skatter håndhæves samlet ved skattestyrelsesloven, mens afgiftsretten håndhæves efter anden lovgivning.

D Eksempel – arbejdsmarkedsbidraget
Som led i 1993-skattereformen indførtes arbejdsmarkedsbidraget. Denne såkaldte bruttoskat på lønmodtagerindkomst og indkomst ved selvstændig erhversvirksomhed tilflød oprindeligt sammen med statslige bidrag tre fonde, nemlig en dagpengefond, en aktiveringsfond og en sygedagpengefond[225]. Disse arbejdsmarkedsrelaterede indtægter skulle dække bestemte statslige udgifter forbundet med arbejdsmarkedet[226]. Satserne for de øremærkede bidrag fra arbejdsmarkedet skulle fastsættes således, at de ikke oversteg de i loven opregnede udgifter. Ved lov nr. 424 af 26. juni 1998 blev fondene samlet i én fond. Lovændringen, der indgik som led i Pinsepakken, medførte, at yderligere udgifter blev væltet over på fonden, herunder udgifter til revalidering, førtidspension, fleksjob og skånejob m.v.

Selvom der helt klart altid har været tale om pligtmæssige betalinger til det offentlige, medfører den i hovedsagen negative skattedefinition, at der opstår tvivl om, hvorvidt arbejdsmarkedsbidraget er en skat, omfattet af grundlovens § 43, 1. led[227]. Bidraget er ganske vist rettet mod skattesubjekter, der er tilknyttet arbejdsmarkedet, men er i høj grad udtryk for politisk omfordeling.

At staten på denne måde primært opkræver pligtmæssige bidrag fra arbejdsmarkedstilknyttede skattesubjekter til finansiering af ar-

---

223. Dog falder formålsbestemte afgifter uden for skattebegrebet. Se nærmere om disse nedenfor under VII, 2.2.D.
224. Se *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001-2002, side 41-42 og Skatteretten 1, side 28.
225. Lov nr. 448 af 30. juni 1993, § 1, litra a)-c).
226. Lov nr. 448 af 30. juni 1993, §§ 2, stk. 2, 3, stk. 2, og 4, stk. 2.
227. Se således Lærebog om indkomstskat 2000, side 9, hvorefter arbejdsmarkedsbidraget ikke formelt set fremtræder som en skat, idet bidraget er øremærket til bestemte definerede formål. Funktionelt anerkendes bidraget dog som en skat.

bejdsmarkedsrelaterede udgifter, fratager efter min opfattelse ikke opkrævningen dens karakter af at være en skat. For den enkelte bidragsyder er der ingen forudsætning om overensstemmelse mellem det indbetalte bidrag og eventuelle modtagne ydelser. Formålet med opkrævningen er reelt et andet: Finansiering og omfordeling på grundlag af politiske hensyn. Dette bestyrkes af samlingen i én fond og forøgelsen af udgiftsområder ved lov nr. 424 af 26. juni 1998.

Skatter og afgifter kendetegnes ud fra dette synspunkt ikke alene ved ikke at udgøre vederlag for en tilsvarende eller konkret modydelse fra det offentlige. Skatternes fiskale formål, herunder i høj grad den politisk fastsatte omfordeling, indgår også som indikation for beskatning. Da arbejdsmarkedsbidraget klart er udtryk for en pligtmæssig betaling til politisk bestemte formål, der ikke for den enkelte bidragsyder relaterer sig til det indbetalte beløb, udgør bidraget en skat. Desuden kan den udtalte ligningsmæssige sammenhæng mellem bestemmelserne om arbejdsmarkedsbidrag og reglerne om indkomstbeskatning påpeges[228].

Der kan i øvrigt henvises til UfR1998.553, hvor Højesteret lagde vægt på, at arbejdsmarkedsbidraget blev anvendt til udgifter, der tidligere blev betalt over skatten, at bidraget beregnedes på samme grundlag som skatter, og fondene kun var konti i statens bogholderi.

2.2. Sondringen mellem skatter og gebyrer – vederlagssynspunktet

A Det brede gebyrbegreb

Gebyrer må som nævnt adskilles fra skatterne, og denne kategorisering kan ikke umiddelbart ske på samme vis som tilfældet ved den forholdsvis enkle sondring mellem skatter og deciderede betalinger for offentlige ydelser. Ifølge gældende ret omfatter gebyrer nemlig ikke blot betalinger, der ækvivalerer med det offentliges direkte omkostninger ved udstedelse af tilladelser, dispensationer, certifikater,

228. Således *Aage Michelsen* i SR-skat 1993, side 287, Revision og Regnskabsvæsen 1993, nr. 11, side 11-13, og Skatteretten 1, side 403. I sidstnævnte værk nævnes også den særlige pensionsopsparing, der ved lov nr. 468 af 1. juli 1998 blev vedtaget i ATP-lovens kapitel 5 b. Ved lovændringen blev omfanget af de enkelte personers beskæftigelse frem for det egentlige opsparede beløb afgørende for udbetalingens størrelse. Dermed ændrede opsparingen karakter til en egentlig skat. Dette synspunkt er i overensstemmelse med det om arbejdsmarkedsbidraget anførte. Ved lov nr. 357 af 6. juni 2002 ophørte den særlige pensionsopsparing imidlertid med at være en skat, idet der nu i stedet er tale om en tvungen opsparing.

næringsbeviser, førebeviser, pas, sygesikringsbeviser og rykkerskrivelser m.v. Også rimelige indirekte omkostninger[229], der er naturligt forbundet med den pågældende tjenesteydelse, dækkes af begrebet gebyr og er dermed ikke omfattet af hjemmelskravet i grundlovens § 43, 1. led. Som eksempel på indirekte omkostninger kan nævnes udgifter til kontrolforanstaltninger, der i vid forstand er forbundet med f.eks. myndighedernes udstedelse af pas, kørekort og nummerplader[230]. Dermed er der i væsentlig grad overlap mellem betegnelserne afgift og gebyr, idet gældende ret i begge tilfælde anerkender en vis og ikke ubetydelig grad af fiskal funktion[231].

I lovgivningen anvendes betegnelserne afgift og gebyr ikke sjældent som synonymer. Kategoriseringen af den konkrete betaling, må derfor ske ved en vurdering af de økonomiske realiteter bag opkrævningen.

Selvom gebyrer ikke er omfattet af det skærpede hjemmelskrav i grundlovens § 43, 1. led, følger det af legalitetsprincippet – også kaldet princippet om lovmæssig forvaltning – at disse som altovervejende hovedregel skal have hjemmel i lov eller tekstanmærkning på finansloven[232]. I modsætning til skatter og fiskale afgifter behøver beløb eller beregningsmåde dog ikke at fremgå af loven. For formålsbestemte afgifter gælder et tilsvarende hjemmelskrav, idet disse ifølge gældende ret ikke er omfattet af skattedefinitionen i grundlovens § 43, 1. led. Visse mindre gebyrer kan dog ud fra en pragmatisk synsvinkel pålægges uden hjemmel i lov, jf. UfR1986.917H, om en kommunes opkrævning af portoudgifter ved udsendelse af meddelelser om reserveret litteratur[233].

Et eksempel fra ældre retspraksis på en indskrænkende fortolkning

---

229. Se Skatteretten 1, side 26, *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001 2002, side 48. Se også Rigsrevisionens beretning 1991, nr. 5, om opkrævning af gebyrer og formålsbestemte afgifter, pkt. I.B.12. og 26.
230. Jf. TfS1993, nr. 368, den såkaldte Gebyrsag, der omhandler netop disse gebyrer.
231. Med fiskal funktion tænkes i denne forbindelse på, at betalingen dækker omkostninger, som ikke direkte modsvarer den ydelse, som den betalende borger modtager. Se også om formålsbestemte afgifter nedenfor VII, 2.2.D.
232. Jf. Rigsrevisionens beretning 1991, nr. 5, om opkrævning af gebyrer og formålsbestemte afgifter, pkt. I.B.13. og *Peter Christensen* i artiklen Opkrævning af gebyrer mv., Retlig polycentri, redigeret af *Peter Blume og Hanne Petersen*, 1993, København, side 355. Om administrativ praksis som hjemmel for opkrævning af gebyrer, se ovennævnte beretning, pkt. II.C.71.
233. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 268-270.

af skattebegrebet i grundlovens § 43, 1. led, fremgår af UfR1939.93H[234]:

> Sagen drejede sig om, hvorvidt en af Landbrugsministeriet pålagt årlig afgift for udførsel af fisk, der blev fastsat i forhold til værdien af vedkommende eksportørs udførsel i det foregående år, skulle anses som en skat i medfør af grundlovens § 43. Hjemmelsgrundlaget fandtes § 1 i lov nr. 337 af 22. december 1937 om ind- og udførsel af fisk. Landbrugsministeren kunne ifølge bestemmelsen bl.a. påbyde, at ind- og udførsel kun måtte finde sted under iagttagelse af de forskrifter, som ministeriet fastsatte. Ved en række bekendtgørelser havde ministeriet stillet krav om skriftlig tilladelse for udførsel af fisk til en række lande. Tilladelsen blev givet mod erlæggelse af en såkaldt licensafgift. Hjemmelsgrundlaget var således bekendtgørelse i henhold til en rammelov. Formålet med afgiften var efter det oplyste at dække statens omkostninger til kontorhold i Fiskeridirektoratet. Udgifterne var ved finansloven for 1937/38 anslået til 20.000 kr., og de forventede årlige indtægter ved afgiften blev anslået til 30.000 kr.
>
> Østre Landsret vurderede, at afgiften på grund af beregnings- og opkrævningsmåden var en egentlig (fiskal) afgift og dermed ikke et ekspeditionsgebyr. For at opkræve en sådanne afgift måtte kræves udtrykkelig lovhjemmel. Desuden udgjorde finansloven i det konkrete tilfælde ikke hjemmel.
>
> Højesteret statuerede, at hjemmelsgrundlaget var tilstrækkeligt, idet man måtte gå ud fra, at de omhandlede afgifter som forudsat alene gik til dækning af de ved kontrollen og Fiskeridirektoratets virksomhed med udførsel af fisk forbundne udgifter. Dermed lagde Højesteret til grund, at der var tale om en omkostningsbestemt afgift, som ikke var omfattet af grundlovens § 43, 1. led.

Østre Landsret nævnte ikke udtrykkeligt grundlovens § 43, men kravet om særlig lovhjemmel for opkrævning af en egentlig afgift følger af denne bestemmelse. I stedet for at foretage en bedømmelse af realiteterne bag licensafgiften ligesom landsretten, nøjedes Højesteret med at kategorisere afgiften som gebyr på grundlag af Landbrugsministeriets tilkendegivelser om formålet med betalingen. Desuden står afgørelsen i kontrast til kravet om lovhjemmel for gebyrer ved udfærdigelse af lovbestemte afgørelser[235]. Ifølge Alf Ross[236] angiver dommen den yderste grænse for administrationens beføjelser uden

234. Se om dommen *Poul Meyer* i Centraladministrationens adgang til udstedelse af retsanordninger, Centraladministrationen 1849-1949, 1949, København, side 246-247.
235. *Zahle* I 2001, side 353.
236. Jf. *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 502.

udtrykkelig lovhjemmel[237]. Det må siges at være en mild vurdering af dommen.

B Gebyr-sagen

Det brede gebyrbegreb og den deraf følgende begrænsning af skattebegrebet, er anerkendt af Højesteret. Forvaltningens opkrævning af betalinger, der ikke er beregnet direkte på grundlag af omkostningerne ved den offentlige (tjeneste-)ydelse, er dermed ikke nødvendigvis i konflikt med delegationsforbuddet i grundlovens § 43, jf. TfS1993, nr. 368, Gebyrsagen:

> Sagen drejede sig om hjemmelen for opkrævning af henholdsvis gebyr for pas, kørekort og nummerplader. Sagsøgernes påstand gik ud på, at Justitsministeriet skulle tilpligtes at anerkende, at Rigspolitichefen den 2. november 1988 og 12. juli 1990 uden fornøden lovhjemmel havde opkrævet gebyrer på 400 kr. og 200 kr. hos den ene sagsøger for udstedelse af nyt pas og duplikatkørekort. Sagsøgerne påstod tilsvarende sagsøgte tilpligtet til at anerkende, at Rigspolitichefen den 9. januar 1992 uden fornøden lovhjemmel havde opkrævet et gebyr på 800 kr. hos sagsøger for udlevering af et sæt nummerplader.
>
> Hjemmelen for opkrævning af pasgebyret var lov om pas til danske statsborgere nr. 586 af 1. september 1986 § 1, stk. 2 og 3, hvor Justitsministeren blev bemyndiget til at fastsætte gebyrer for udstedelse af pas. Ved bekendtgørelse nr. 575 af 27. august 1987 blev gebyrernes størrelse[238] fastsat i § 27, stk. 1.
>
> Hjemmelen for opkrævning af duplikatkørekort fandtes i færdselsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 58 af 17. februar 1986 § 56, stk. 5, der bl.a. indeholdt en bemyndigelse for Justitsministeren til at fastsætte bestemmelser om gebyr for (køre-)prøve og kørekort. I medfør heraf havde Justitsministeren udstedt bekendtgørelse nr. 605 af 12. september 1986 § 53, stk. 1, litra b, hvorefter der skulle betales et gebyr for udstedelse af duplikatkørekort, der ved ændringsbekendtgørelse nr. 11 af 18. januar 1988 blev forhøjet fra 150 kr. til 200 kr.

---

237. I sagen UfR1952.974H, der heller ikke udtrykkeligt inddrog grundlovens § 43, blev en afgift på importeret hvede fundet uhjemlet på grund af manglende hjemmel i kornloven eller vareforsyningsloven. Det fremgår ikke af dommen, om den pågældende afgift blev anset som omfattet af grundlovens § 43, 1. led, da allerede det primære hjemmelsgrundlag var utilstrækkeligt. Se også UfR1965.492H, hvor Højesteret ligedes statuerede, at der ikke i lov nr. 183 af 10. juni 1959 om hjemmemarkedspriser for mælk og mejeriprodukter var hjemmel til at pålægge en smelteostefabrik afgift af smørfedt på indkøbt fløde, smør og råost til produktionen, der skulle eksporteres. Loven tilsigtede alene at lægge afgift på smørfedt, som solgtes til hjemmemarkedet i form af mælk, fløde og produkter heraf.

238. Ved ændringsbekendtgørelse nr. 34 af 21. januar 1988 blev gebyrerne forhøjet.

Tilsvarende var gebyr for udlevering af nummerplader afkrævet med hjemmel i bemyndigelse til Justitsministeren i medfør af færdselslovens § 73, stk. 1, nr. 5. Den hertil knyttede bekendtgørelse nr. 179 af 14. marts 1990, fastsatte i § 122, stk. 1, gebyrets størrelse.

Sagen drejede sig således i det væsentlige om gebyrbegrebet. Ifølge Justitsministeriet var der fast praksis for at lægge et bredt omkostningsbegreb til grund ved beregningen af gebyrer. Indirekte udgifter i vid forstand med en naturlig tilknytning til den pågældende retsposition, kunne ifølge denne opfattelse medregnes ved fastsættelse af gebyrets størrelse.

Ved beregning af gebyrer for f.eks. pas, kørekort eller nummerplader, kunne politiet efter denne opfattelse medregne udgifter til færdselskontrol og paskontrol i vid forstand. På grund af de i sagen afgivne proceserklæringer, var sagen begrænset til dette spørgsmål[239].

Sagsøgers anbringender lød bl.a. på, at der ikke før 1991 var foretaget en individuel vurdering af udgiftsgrundlaget. Da gebyrerne oversteg de direkte omkostninger ved udstedelse af pas og kørekort samt udlevering af nummerplader, måtte der derfor være tale om delvise skatter, omfattet af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Kriterierne for beregningen af gebyrerne var ikke angivet i de nævnte lovbestemmelser, hvorfor kravet om lovhjemmel i grundlovens § 43, 1. led, var blevet tilsidesat. Desuden anførte sagsøger, at Folketingets kendskab til gebyrfastsættelsen, samt at gebyrerne fremgik af anmærkninger til finanslovsforslaget, ikke kunne erstatte lovhjemmel.

Sagsøgte fastholdt, at grundlaget for fastsættelse af gebyrstørrelsen altid havde været det brede udgiftsbegreb, og at Folketinget var orienteret om denne retsopfattelse. Dermed var gebyrfastsættelsen ikke i strid med kravet om direkte lovhjemmel for skatter i grundlovens § 43. Denne retsopfattelse var ifølge sagsøgte bekræftet ved lovgivnings- og domspraksis.

Østre Landsret[240] udtalte, at der ikke af grundlovens § 43 kunne udledes noget forbud imod, at lovgivningsmagten til den udøvende magt delegerer kompetencen til at fastsætte størrelsen af vederlag for specielle ydelser fra det offentliges side. Grundloven indeholdt ifølge landsretten desuden ingen forskrift om, i hvilket omfang det i lovgivningen direkte skal angives, hvilke udgifter der kan indgå i beregningsgrundlaget ved fastsættelse af gebyrernes størrelse. Herefter måtte det bero på lovgivningsmagtens skøn inden for vide rammer, i hvilket omfang der ved delegationen skulle fastsættes konkrete grænser for den udøvende magt. Da lovgiver ikke havde fastsat sådanne retningslinier, anså landsretten Justitsministeriet for berettiget til at lægge det brede omkostningsbegreb til grund. Desuden lagde landsretten vægt på, at

239. Sagsøgerne anerkendte, at Rigspolitichefen havde haft hjemmel til at opkræve gebyrerne, såfremt Justitsministeriet tillige kunne indberegne en andel af de samlede omkostninger, der var forbundet med paskontrol ved grænser, i havne og lufthavne, samt færdselsovervågning og trafikkontrol.

240. Jf. TfS1993, nr. 368, side 1048.

Folketinget og Finansudvalget ved enhver given lejlighed var informeret om gebyrernes størrelse og beregningsgrundlag.

Højsterets dom[241] delte sig i en 9-2 dissens. Flertallet statuerede, at grundlovens § 43 ikke gav grundlag for en fortolkning, der udstrakte kravet om direkte lovhjemmel til også at gælde alle gebyrer, der blev opkrævet som betaling for tilladelser eller lignende fra det offentlige, og som dækkede mere end udgifterne ved udstedelsen og administrationen i snæver forstand. Flertallet anerkendte, at grundlovens § 43 måtte indebære visse begrænsninger i adgangen til at bemyndige administrationen til at fastsætte størrelsen af sådanne gebyrer[242]. Men delegationsforbuddet var ikke til hinder for, at der kunne tages hensyn til udgifter af mere generel art, som efter et rimeligt skøn medgik til administrationen af det pågældende forvaltningsområde. Omkostninger til kontrolforanstaltninger med en naturlig tilknytning til den ydelse, som gebyret var betaling for, kunne således medregnes ved fastsættelse af gebyrets størrelse. Denne fortolkning gav ikke anledning til betænkeligheder henset til lovgivningsmagtens muligheder for at have indseende med centraladministrationens forvaltning af denne type bemyndigelser. Desuden blev Folketinget og Finansudvalget holdt orienteret om størrelsen af og beregningsgrundlaget for de gebyrer, som sagen vedrørte uden at skride ind.

Mindretallet havde en anderledes indfaldsvinkel til, hvorvidt gebyrerne skulle anses som omfattet af skattedefinitionen i grundlovens § 43. Afgørende var for mindretallet ikke betalingens form eller betegnelse men derimod betalingernes reelle økonomiske og funktionelle karakter. Dermed fokuserede mindretallet på realiteten bag de pågældende betalinger. Mindretallet lagde vægt på, at betaling for pas, duplikatkørekort og nummerplader ikke ud fra en realistisk betragtning kunne anses som frivillig. Dette hang sammen med de pågældende ydelsers nødvendighed for en sædvanlig livsudfoldelse i et moderne samfund. Ydelsernes karakter som pligtmæssige ud fra en realitetsbedømmelse var en indikation på, at der var tale om en skat. Ud fra et vederlagssynspunkt kunne udgifterne til paskontrol ved grænser, havne og lufthavne samt færdselsovervågning og trafikkontrol ikke anses for særlige ydelser fra det offentlige, der modsvarede betalingen for pas, kørekort og nummerplader. Omkostningerne forbundet med disse almindelige samfundsopgaver kunne ikke med rette indgå i beregningen af de pågældende betalinger, uden at den pågældende betaling måtte anses som en skat ifølge grundlovens § 43. Derfor havde gebyrerne i det omfang, de var indkrævet til dækning af udgifterne til de nævnte almindelige samfundsopgaver, reelt karakter af skatter. Betalingerne kunne derfor ikke anses for at være fastsat ved lov, hvorfor mindretallet stemte for at tage sagsøgers påstand til følge. Endelig afviste mindretallet dog delvis tilbagebetaling af gebyrerne på grund af betydelig tvivl og usikkerhed om skattebegrebet i grundlovens § 43, 1. led. Det blev derved tillige tillagt vægt,

241. Jf. TfS1993, nr. 368, side 1049-1050.

242. Hvad disse begrænsninger nærmere går ud på omtales ikke.

at Justitsministeriet i en længere årrække havde opkrævet gebyrer med udgangspunkt i det brede udgiftsbegreb, hvilket Folketinget var orienteret om.

Ud over at have central betydning ved fortolkningen af grundlovens § 43 har dommen værdi for grundlovsfortolkning generelt[243]. Derfor er dommen også blevet kommenteret såvel i den forfatningsretlige[244] som skatteretlige litteratur[245].

Som det formentlig fremgår af gennemgangen af skattebegrebet, forekommer flertallets præmisser på flere punkter kritisable. Det skyldes først og fremmest, at domsbegrundelsen fremtræder som en teknisk, juridisk argumentation, der ikke forholder sig direkte til realiteten bag de pågældende gebyrer[246]. Grundlovsfortolkningen foretages efter domspræmissernes ordlyd med henvisning til bestemmelsens historiske baggrund og forarbejder[247] samt lovgivers og forvaltningens traditionelle fortolkning af samme. Stillingtagen til delegationsforbuddets retssikkerhedsmæssige betydning i det moderne skattesystem undgås. Flertallet bemærker udtrykkeligt, at denne fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, ikke giver anledning til betænkeligheder på grund af, at Folketinget var orienteret om gebyrstørrelserne. Denne yderligere begrundelse for den pragmatiske fortolkning er en indikation på, at flertallet var opmærksom på spørgsmålet om den konstitutionelle, retssikkerhedsmæssige ramme i grundlovens § 43, 1. led. Dermed var flertallet formentlig også opmærksom på, at de pågældende betalinger i det mindste lå klart på grænsen af at udgøre fiskale

---

243. Se herom nærmere ovenfor II, 5.
244. Jf. *Zahle* 1 2001, side 71, 76 og 375, *Peter Germer* i Statsforfatningsretten, 3. udgave, 2001, side 82 samt *Jan Pedersen* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 230.
245. Af nyere skatteretlige fremstillinger kan nævnes *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001-2002, side 48, Skatteretten 1, side 93 og Lærebog om indkomstskat 2000, side 45.
246. Helt på linie hermed er *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 83-84, hvor Germer bemærker: »De snirklede formuleringer og ophobningen af synspunkter gav flertallets udtalelse et falsk præg af juridisk ræsonnement. Realiteten var, at flertallets resultatorienterede domsmotivering ikke indeholdt noget principfast bidrag til fortolkning af grundlovens § 43, 1. led. Der var tale om en ad hoc begrundelse, som ikke kan tillægges blivende værdi«. Se også *Kirsten Ketschers* kritik af denne juridiske argumentationsmetode i artiklen: Mod en argumentativ ret, trykt i Jussens Venner, 2000, nr. 5-6, side 272 ff.
247. Forarbejderne bidrager ikke nævneværdigt til afgrænsningen af skattebegrebet, jf. ovenfor VI, 5.

afgifter, der er omfattet af skattebegrebet. Men selvom orientering af Folketingets Finansudvalg tilfredsstiller forudsætningen om demokratisk legitimitet, opfylder fremgangsmåden ikke det formelle krav om direkte hjemmel i lov[248].

Med den pragmatiske fortolkning[249] af grundlovens § 43, 1. led, undgår flertallet at tage stilling til den funktionelle og finansielle sammenhæng mellem det offentliges ydelser i form af kørekort, pas og nummerplade og beregningsgrundlaget for de pågældende gebyrer. Således som sagen er oplyst, ville det være særdeles vanskeligt for Justitsministeriet at dokumentere en direkte funktionel sammenhæng mellem beregningsgrundlaget for betalingerne og de konkrete modydelser. Der var utvivlsomt tale om overdækning.

Dommen fremtræder dermed som et klart udtryk for harmoniseringsprincippet ved grundlovsfortolkning[250], og under proceduren argumenterede begge parter da også med forskelligt fortegn for anvendelse af dette princip ved voteringen.

Mindretallets votering tager i langt højere grad hensyn til realiteten bag de pågældende betalinger uden hensyn til de formelle betegnelser som gebyrer. Om gebyrbetalingen indeholder elementer af skattepålæg bliver af mindretallet bedømt ud fra den traditionelle skattedefinition, hvorefter mindretallet bl.a. afviser, at der er tale om frivillige betalinger ud fra en realitetsvurdering. Med udgangspunkt i vederlagssynspunktet afviser mindretallet desuden, at der er dokumentation for den nødvendige funktionelle sammenhæng mellem betalingerne og udgifterne til paskontrol ved grænser, havne og lufthavne samt færdselsovervågning og trafikkontrol[251]. Der var ifølge mindretallet sket en overdækning ved opkrævningen af gebyrerne. At Folketinget var orienteret om de pågældende gebyropkrævninger, tillægger mindretallet formentlig ikke betydning i denne forbindelse, idet kravet ifølge grundlovens § 43 er hjemmel i lov[252].

---

248. Således *Zahle* I 2001, side 375.
249. Der er i realiteten tale om en indskrænkende fortolkning af udtrykket »skat«.
250. Se ovenfor II, 5.5.
251. Se også Rigsrevisionens kritik i beretning 1991, nr. 5, om opkrævning af gebyrer og formålsbestemte afgifter, pkt. IV.B.13 samt FOB 1990, side 126 ff. om udgifter ved fjernelse af ulovligt parkerede køretøjer.
252. Jf. i øvrigt Rigsrevisionens bemærkninger i beretning 1991, nr. 5, om gebyrer og formålsbestemte afgifter pkt. I.B.15.

Mindretallets fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, støtter sig på bestemmelsens nuværende betydning i forhold til betalinger til det offentlige, og vægten lægges på betalingernes reelle økonomiske og funktionelle karakter[253]. Finansiering af almindelige samfundsmæssige opgaver sker som udgangspunkt ved opkrævning af skat. Selve denne funktion bør indgå som en indikation på, at der er tale om pålæg af skatter[254], og ud fra dette synspunkt udgør gebyrerne i hvert fald delvist skattepålæg. Da betalingerne ikke var hjemlet direkte i loven, var den ikke-ækvivalerende del af gebyret efter mindretallets opfattelse opkrævet i strid med delegationsforbuddet. Hermed hæver mindretallet en yderste ramme for bemyndigelser til forvaltningen, der indeholder reelle skattepålæg. Mindretallets grundlovsfortolkning er i overensstemmelse med en restriktiv fortolkningsstil for så vidt angår de yderste retssikkerhedsmæssige grænser i grundlovens § 43, 1. led[255].

C Lovgivningspraksis efter Gebyr-sagen

Ved bekendtgørelse nr. 246 af 12. april 1992 suspenderede Justitsministeren opkrævningen af de omhandlede samt en række yderligere gebyrer. Den 24. april 1992 fremsatte Justitsministeren lovforslag L 274 om ændring af visse love inden for Justitsministeriets område (betalingsbestemmelser). Af bemærkningerne til lovforslaget[256] fremgår, at Justitsministeriet tiltrådte den af Rigsrevisionen rejste kritik af gebyrerne. Derfor foreslog Justitsministeriet nu, at størrelsen af de pågældende gebyrer blev fastsat direkte i de pågældende love. Gebyrernes størrelse blev i øvrigt fastholdt uændret i den endelige lov nr.

253. Netop skatteretten er i øvrigt i skatteunddragelsestilfælde kendetegnet ved en skatteretlig kvalificering af de civile dispositioner, som ligger til grund ved skatteansættelsen, jf. *Jan Pedersen* i Skatteudnyttelse, 1989, København, side 435 og Realitetsgrundsætningen i ti år, TfS2000, nr. 142. Kritisk hertil *Thøger Nielsen* i Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990, side 46 ff., *Isi Foighel* i Revision og Regnskabsvæsen 1990, nr. 5, side 60 ff., *Strobel* i SR-Skat 1991, side 377 ff. og Lærebog om indkomstskat 2000, side 90 ff.
254. Se også Rigsrevisionens beretning 1991, nr. 5, om gebyrer og formålsbestemte afgifter, pkt. I.B.13.
255. Jf. *Jens Peter Christensen* i Forfatningsretten og det levende liv, 1990, København, samt ovenfor II, 5.4.
256. Folketingstidende 1991-92, forhandlingerne, sp. 6610 ff.

386 af 20. maj 1992[257]. Tilsvarende blev en række gebyrer for udstedelse af erindringsskrivelser inden for Skatteministeriets område lovfæstet ved lov nr. 1073 af 23. december 1992.

På trods af Justitsministeriets sejr i Højesteret er lovfæstelsen af de gebyrer, som Rigsrevisionen kritiserede, bibeholdt i færdselslovens[258] kapitel 17 a og paslovens[259] § 4 a. Størrelsen af tilsvarende betalinger ifølge øvrige love, som blev ændret ved lov nr. 386 af 20. maj 1992 er ligeledes stadig anført direkte i loven. Det drejer sig om betaling for autorisationer m.v. ifølge lov om vagtvirksomhed[260], betaling for bevilling ifølge lov om handel med brugte genstande eller bevilling til pantelånervirksomhed[261], betalinger ifølge ægteskabsloven[262], lov om personnavne[263], udlændingeloven[264], våbenloven[265], lov om krigsmateriel[266], lov om dyreforsøg[267] samt lov om behandling af personlige oplysninger[268]. Et andet eksempel findes i lov om opkrævning af skatter og afgifter[269] m.v., hvor afgift for skattemyndighedernes foreløbige ansættelse ved manglende eller for sen angivelse for en afregningsperiode er angivet direkte i § 4, stk. 2. Den af Rigsrevisionen rejste kritik af lovgivnings- og administrativ praksis er således blevet efterfulgt på disse områder på trods af, at Højesteret i Gebyrsagen godkendte administrativ fastsættelse af gebyrstørrelser på grundlag af et bredt udgiftsbegreb.

Der findes dog mange eksempler på fastsættelse af størrelsen af formålsbestemte afgifter og gebyrer ved bekendtgørelse i henhold til

---

257. En grundig gennemgang af forløbet omkring gebyrsagen findes i *Peter Christensens* artikel Opkrævning af gebyrer mv., Retlig polycentri, redigeret af *Peter Blume og Hanne Petersen*, 1993, København, side 349 ff.
258. Lovbekendtgørelse nr. 712 af 2. august 2001 med senere ændringer.
259. Lov nr. 586 af 1. september 1986, med senere ændringer.
260. Lovbekendtgørelse nr. 149 af 16. marts 1999 med senere ændringer.
261. Lov nr. 223 af 8. juni 1966, med senere ændringer.
262. Lovbekendtgørelse nr. 147 af 9. marts 1999 med senere ændringer.
263. Lov nr. 193 af 29. april 1981 med senere ændringer.
264. Lovbekendtgørelse nr. 608 af 17. juli 2002 med senere ændringer.
265. Lovbekendtgørelse nr. 67 af 26. januar 2000 med senere ændringer.
266. Lov nr. 400 af 13. juni 1990 med senere ændringer.
267. Lovbekendtgørelse nr. 726 af 9. september 1993 med senere ændringer.
268. Lov nr. 429 af 31. maj 2000, senest ændret ved lov nr. 280 af 25. april 2001. Oprindeligt blev den nu ophævede lov om private registre ændret. Lov om behandling af personoplysninger afløste lov om private registre og lov om offenlige myndigheders registre, jf. L 147 1999.
269. Lov nr. 169 af 15. marts 2000, med senere ændringer.

lov. Eksempelvis kan nævnes kapitel 10 i fødevareloven[270], hvor Fødevareministeren i § 56 bemyndiges til at fastsætte regler om opkrævning og betaling af afgifter til dækning af udgifter i forbindelse med tilsyn og kontrol efter loven eller regler udstedt i medfør af loven samt betaling for særlige ekspeditioner m.v. Kun beløbet for erindringsskrivelsesgebyr er anført direkte i stk. 5. Bemyndigelsen er benyttet ved bekendtgørelse nr. 615 af 22. juli 2002 om betaling for kontrol af fødevarer og levende dyr, hvor størrelsen af de pågældende formålsbestemte afgifter og gebyrer er anført. Tilsvarende gælder den omfattende bekendtgørelse nr. 653 af 3. juli 2001 om Patent- og Varemærkestyrelsens gebyrer, der er udstedt i henhold til bemyndigelse i en lang række love[271]. Bekendtgørelse nr. 162 af 10. marts 2001 om betaling for tjenestehandlinger i udenrigstjenesten angiver gebyrstørrelsen for udenrigstjenestens tjenestehandlinger[272] på danske repræsentationer i udlandet og er udstedt i henhold til lov om udenrigstjenesten. Derfor er der forskel på hjemmelsgrundlaget for udstedelse af pas i Danmark, hvor betalingens størrelse er fastsat direkte ved lov, og på danske repræsentationer i udlandet, hvor størrelsen fremgår af bekendtgørelse i henhold til lov. På baggrund af Gebyrsagen er dette imidlertid i overensstemmelse med gældende ret. Ydermere kan nævnes bekendtgørelse nr. 1173 af 21. december 1995 om afgifter for de kommunale levnedsmiddelkontrolenheders kontrol i henhold til kød-, æg- og mælkelovgivningen, økologilovgivningen samt bekendtgørelse nr. 407 af 2. juni 1999 om gebyr for autorisation m.v. af visse personalegrupper inden for sundhedsvæsenet. Sidstnævnte bekendtgørelse er udstedt i henhold til bemyndigelse i en lang række love[273], der vedrører sundhedsvæsenet.

Hjemmelsspørgsmålet er i lovgivningspraksis og administrativ praksis på gebyrområdet temmelig kaotisk. Gebyrsagen har været med til at lægge en linie, hvor gebyrer og formålsbestemte afgifter, beregnet også på grundlag af naturligt forbundne indirekte omkost-

---

270. Lov nr. 471 af 1. juli 1998, med senere ændringer.
271. Patentloven, varemærkeloven, fællesmærkeloven, designloven, brugsmodelloven samt lov om beskyttelse af halvlederprodukters udformning (topografi).
272. Bekendtgørelsen er nu erstattet af bekendtgørelse nr. 1240 af 23/12-2002.
273. Lægeloven, lov om tandlæger, lov om kiropraktorer m.v., lov om sygeplejersker, lov om jordmødre, lov om kliniske tandteknikere, lov om optikere m.v., lov om terapiassistenter, lov om fodterapeuter, lov om tandplejere og lov om kliniske diætister.

ninger i vid forstand, kan fastlægges ved bekendtgørelse i henhold til lov. Som følge af Rigsrevisionens kritik og den politiske røre omkring sagen, opkræves en del gebyrer direkte med hjemmel i lov.

Hvis myndighederne er usikre på, om der er den fornødne naturlige sammenhæng mellem et gebyr og myndighedernes såvel direkte som indirekte omkostninger forbundet med administration samt kontrol og tilsyn i anledning af den pågældende retsposition, bør direkte lovhjemmel søges tilvejebragt. På grund af tvivl om Gebyrsagens rækkevidde, forekommer det fornuftigt at »gå med livrem og seler«.

D Formålsbestemte afgifter

Det er i almindelighed antaget, at de såkaldte formålsbestemte afgifter ikke er omfattet af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Ved formålsbestemte afgifter forstås betalinger til et særligt formål, der ikke alene skal dække administrationsomkostninger, men tillige skal tilgodese et formål, som i hovedsagen hele den omfattede personkreds kan nyde godt af[274].

Denne retsopfattelse er udtryk for en pragmatisk og indskrænkende fortolkning af grundlovens § 43, 1. led. Som anført af Ross må det anerkendes, at det ved visse offentlige opgaver ikke er praktisk muligt at afpasse afgiften individuelt, således at betalingen og det offentliges modydelse ækvivalerer nøjagtigt. Men hvis der gives forvaltningen vid adgang til at finansiere almindelige samfundsmæssige fællesopgaver, der kun indirekte relaterer sig til udgifterne ved den pågældende retsposition, uden lovhjemmel strækkes de retssikkerhedmæssige rammer i grundlovens § 43, 1. led vidt. For borgeren fremtræder betalingen reelt ikke som en betaling for en offentlig modydelse. Falder andre end den betalende kreds ind under det af betalingen dækkede formål, har en klar politisk bestemt fiskal omfordeling fundet sted. Vederlagssynspunktet forekommer i hvert fald ikke anvendeligt i denne situation og fremtræder i stedet nærmere som et argument for at betragte formålsbestemte afgifter som skatter.

---

274. Jf. *Peter Christensen* i artiklen Opkrævning af gebyrer mv., trykt i Retlig Polycentri, redigeret af *Peter Blume og Hanne Petersen*, 1993, København, side 353-355. Se også *Zahle* 1 2001, side 374-375 og *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, side 839-840.

Derfor bør der efter min opfattelse anlægges en restriktiv fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, for så vidt angår de formålsbestemte afgifter. Kredsen af betalende subjekter bør fuldt ud eller i meget høj grad modsvare den kreds af subjekter, der nyder godt af den retsposition, som betalingen finansierer. Ellers er der tale om en skat, som er omfattet af delegationsforbuddet, og således ikke kan pålægges administrativt, f.eks. ved bekendtgørelse i henhold til lov[275].

Forvaltningens frihed til at pålægge betalinger til det offentlige ud fra et frit skøn begrænses som en følge af denne fortolkning. Men de pragmatiske betragtninger, der taler for at acceptere, at forvaltningen har en vid kompetence til at fastsætte størrelsen af og beregningsmetoden for formålsbestemte afgifter, er på kant med det grundlovsfæstede krav om lovhjemmel for skattepålæg.

E Konklusion

Den indskrænkende fortolkning af skattebegrebet er med til at begrænse delegationsforbuddets omfang og er i en ikke ubetydelig grad med til at sikre finansiering af almindelige offentlige opgaver uden for rammerne af grundlovens § 43. Selvom Folketingets Finansudvalg orienteres om de omhandlede gebyrer, gennemføres de pågældende finansielle dispositioner ikke i overensstemmelse med proceduren for lovbehandling. Dermed undgås ganske vist, at Folketinget skal tage stilling til mange gebyrforhøjelser samt den hermed forbundne politiske debat og medfølgende mediebevågenhed. Men et af formålene med grundlovens § 43, 1. led, tilsidesættes; hensynet til den enkelte borgers konstitutionelle krav på, at pålæg af skatter kun sker ved lov.

Sagen er et eksempel på afvejningen af hensynet til effektiv forvaltning contra hensynet til den enkelte borgers retssikkerhed. Højesterets flertal tillægger efter min mening hensynet til effektiv forvaltning for stor vægt ved at udvide området for gebyrer og formålsbestemte afgifter ud over en naturlig fortolkning med udgangspunkt i betalingernes reelle økonomiske karakter.

Uanset ovenstående kritik af den manglende bedømmelse af finansiel og funktionel realitet bag gebyrer og formålsbestemte afgifter, er udgangspunktet ifølge gældende ret det i Gebyrsagen anerkendte brede udgiftsbegreb. Denne begrebsfastsættelse er med til at begrænse

275. Jf. *Zahle* I 2001, side 374-375.

omfanget af delegationsforbuddet formentlig af hensyn til fleksibel administrativ fastsættelse af gebyrer og afgifter. En indskrænkende fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, medfører, at gebyrer efter et bredt omkostningsbegreb ikke rammes af det skærpede hjemmelskrav i grundlovens § 43, 1. led.

Gebyrbegrebet er et eksempel på, at flere faktorer end blot den enkelte borgers retssikkerhed i form af et krav om klar hjemmel spiller ind ved den skatteretlige hjemmelsebedømmelse. I den moderne socialstat tillægges hensynet til, at samfundet effektivt kan supplere finansieringen af almindelige samfundsopgaver væsentlig betydning. Ikke blot i form af egentlige skatter, men også ved opkrævning af gebyrer og formålsbestemte afgifter i vidt omfang. Højesteret har ved sin fortolkning af skattebegrebet i grundlovens § 43, 1. led, åbnet for en videre adgang for administrationen til at fastsætte størrelsen på gebyrer med ikke uvæsentlige fiskale elementer skønsmæssigt.

I Statsministeriets cirkulære[276] om udarbejdelse af lovforslag m.m. § 12 er der nu opstillet visse retningslinier for lovforslag, der indeholder bestemmelser om opkrævning af gebyrer og afgifter af skattemæssig karakter. Det anføres i dette cirkulære, at er der tale om afgifter af skattemæssig karakter, kan de på grund af grundlovens § 43 kun fastsættes ved lov. I loven skal angives, hvem afgiftspligten påhviler, samt beløbet eller beregningsmåden for afgiften. Tilsvarende gælder ifølge cirkulærets § 12, stk. 2, gebyrer m.v., der fastsættes således, at provenuet må forventes at ville overstige omkostningerne (såkaldt overdækning). På trods af Gebyr-sagen har Statsministeriet altså foretrukket at opstille et rimeligt snævert gebyrbegreb, hvor konsekvensen af overdækning er et krav om udtrykkelig angivelse af den eller de afgiftspligtige, beløb eller beregningsmetode i selve loven[277].

2.3. Kommuneskat contra statsskat

Et andet spørgsmål i forbindelse med skattedefinitionen lyder på, om grundlovens § 43, 1. led, forudsætter en sondring mellem statslige og kommunale skatter. Bestemmelsens ordlyd lægger ikke umiddelbart op til denne sondring, men især i den ældre litteratur har problemstil-

276. Nr. 159 af 16. september 1998.

277. Tilsvarende krav fremgår af Budgetvejledningen 2001, pkt. 2.3.1. Se også *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 83-84.

lingen været fremme. I to domme fra 1976 – dommene gennemgås straks nedenfor – har Højesteret imidlertid også været inde på, om i dette tilfælde kommunale afgifter var omfattet af delegationsforbuddet i grundlovens § 43.

Af C.G. Holcks fremstilling af den danske statsforfatningsret fra 1869[278] fremgår, at Holck fortolkede § 47 i den gennemsete grundlov fra 1866 – nu § 43 – således, at kommunale afgifter ikke var omfattet. Denne fortolkning baserede Holck primært på det forhold, at § 47 efter hans opfattelse skulle sammenholdes med §§ 48 og 49, der omhandlede finansloven. Sidstnævnte bestemmelser omfattede udelukkende statslige indtægter og udgifter herunder statsskatterne. Disse tre bestemmelser om bl.a. skattepålægskompetencen og skattebevillingskompetencen ved finansloven måtte ifølge denne opfattelse være fortolkningsmæssigt forbundne. Skattedefinitionen ifølge 1866-grundlovens § 47 måtte derfor fortolkningsmæssigt svare til de skatter, som §§ 48 og 49 om finansloven drejede sig om, dvs. statsskatterne.

Grundlovens forarbejder støtter dog ikke umiddelbart denne fortolkning. Ganske vist blev grundlovsudkastets § 43 – der svarer til § 47 i den gennemsete grundlov af 1866 – inddraget i overvejelserne om udkastets § 44 om finansloven. Men det var netop forskellen mellem kravet om skattepålæg ved formel lov og kravet om bevillingsmæssig hjemmel for skatteopkrævning i finansloven, der var kernepunktet i diskussionen. § 43 i grundlovsudkastet sigter efter min opfattelse bredere mod en tilsikring af, at skattepålægskompetencen udtrykkeligt placeres hos Rigsdagen og kongen i fællesskab. At kommunale skatter og afgifter skulle holdes uden for delegationsforbuddet uden udtrykkeligt at være undtaget, forekommer ulogisk.

Henning Matzen kommer ved sin fortolkning af samme bestemmelse i 1909 da også forsigtigt frem til det modsatte resultat[279]. Ifølge Matzen var der ganske vist nærmest kun tænkt på statsskatterne, når sammenstillingen med 1866-grundlovens §§ 48 og 49 blev taget i betragtning. Uafhængigt heraf fremgår det af den almindelige opfattelse af lovgivningsmagtens kompetenceområde, at også kommunale skatter og afgifter var omfattet af kravet om lovhjemmel. Samtidig afviste

278. Den danske statsforfatningsret, 2. del, 1869, København, side 108 ff.
279. I Den danske statsforfatningsret, 3. del, 4. udgave, 1909, side 19.

Matzen, at 1866-grundlovens § 91[280] om det kommunale selvstyre skulle kunne føre til et andet resultat. Retten til kommunalt selvstyre ordnes nemlig ifølge lov, og selvom kommunerne selvsagt tillægges en vis frihed, fastholdes det overordnede krav om lovhjemmel. Dette var ifølge Matzen i overensstemmelse med lovgivningspraksis siden Junigrundloven.

C. G. Holck påpegede imidlertid også som argument, at de kommunale skatters karakter adskilte sig væsentligt fra statsskatterne[281]. Statsskatterne pålagde med visse undtagelser en person eller en genstand et bestemt maksimalt eller minimalt pengebeløb, mens de kommunale skatter og afgifter i langt højere grad afveg størrelsesmæssigt.

Selvom der i perioden fra 1849 frem til 1869, hvor Holcks forfatningsret er udgivet, var store væsensforskelle mellem kommunale og statslige skatter og afgifter, har denne argumentation ikke længere samme relevans. Kommunale skatter må som udgangspunkt anses for at være omfattet af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Når der alligevel er eksempler på, at kommunerne i et vist omfang har kompetence til f.eks. at fastsætte størrelsen af kommunale afgifter eller af den kommunale skatteprocent, hænger det formentlig sammen med det kommunale selvstyre ifølge grundlovens § 82.

Højesteret har i to tilsvarende sager været inde på spørgsmålet:

> UfR1977.31H: Sagen omhandlede bl.a. spørgsmålet om overensstemmelsen mellem restaurations- og hotellovens[282] § 26, stk. 2, 2. pkt., og grundlovens § 43, 1. led, herunder om kommunale skatter og afgifter skulle anses som omfattet af skattedefinitionen i sidstnævnte bestemmelse. Ifølge restaurations- og hotellovens § 26, stk. 2, 2. pkt, var kommunalbestyrelsen bemyndiget til at fastsætte en afgift for tilladelse til bl.a. opstilling af spilleautomater. Sagsøger fremsatte påstand om tilbagebetaling af den del af afgiften, der måtte anses for at overstige rimelige omkostninger ved udstedelse af tilladelsen. Den kommunale afgift var ifølge sagsøger omfattet af grundlovens § 43, 1. led, hvorfor der gjaldt et krav om klar og utvetydig hjemmel for afgiften. Denne fortolkning af grundlovens § 43, l. led, støttede sagsøger på følgende:
>
> 1. den sproglige fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, hvor udtrykket »skat« anvendes uden at sondre mellem kommunale og statslige skatter,
> 2. at »statslån« udtrykkeligt anvendes i bestemmelsens 2. led,

280. Nu § 82.

281. Se *C. G. Holck* i Den danske statsforfatningsret, 2. del, 1869, København, side 109.

282. Dagældende lov nr. 121 af 25. marts 1970.

3. lovgivningspraksis. Kommunalbestyrelsens skøn var begrænset i den øvrige lovgivning om kommunal beskatning,
4. den omhandlede afgift var fiskal, idet den ikke stod i rimeligt forhold til det offentliges udgifter vedrørende den meddelte tilladelse.

Heroverfor bemærkede sagsøgte, at grundlovens § 43, 1. led, ikke omfattede kommunale skatter og afgifter. De ifølge lovgivningspraksis vide beføjelser til kommunalbestyrelsen i medfør af lov om kommunal indkomstskat og lov om beskatning til kommunen af faste ejendomme, bestyrkede ifølge sagsøgte dette anbringende.

Vestre Landsret fandt det ikke uforeneligt med grundlovens § 43, 1. led, at bemyndige kommunalbestyrelsen til at fastsætte størrelsen af de i hotel- og restaurationslovens § 26, stk. 2, 2. pkt., omhandlede afgifter. Landsrettens formulering er vag vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt kommunale skatter og afgifter var omfattet af grundlovens § 43. Det konkluderedes blot, at selv om afgifterne *måtte anses* som skatter ifølge grundlovens § 43, var bemyndigelsen ikke i strid med delegationsforbuddet. Højesteret stadfæstede på dette punkt dommen på de af landsretten anførte præmisser.

UfR1977.37H: Denne sag omhandlede samme bestemmelse i hotel- og restaurationsloven. Sagen drejede sig i dette tilfælde om en afgift for afholdelse af offentlig dans, som kommunalbestyrelsen havde fastsat størrelsesmæssigt med henvisning til bestemmelsen. Sagsøgers anbringende lød bl.a. på, at afgiften var omfattet af kravet om klar hjemmel i grundlovens § 43, og at hjemmelen for at opkræve den fiskale afgift ikke var tilstrækkelig klar. Sagsøgte afviste, at kommunale skatter skulle være omfattet af grundlovens § 43, 1. led. Vestre Landsret konkluderede som i UfR1977.31H blot, at kommunalbestyrelsens bemyndigelse til at fastsætte afgiftens størrelse ifølge hotel- og restaurationslovens § 26, stk. 2, 2. pkt., ikke stred mod grundlovens § 43. Højesteret tiltrådte landsrettens begrundelse.

I begge domme tages – omend indirekte og i korte vendinger – stilling til, om kommunale skatter og afgifter er omfattet af skattedefinitionen i grundlovens § 43. Højesteret slår i UfR1977.31H og UfR1977.37H kortfattet fast, at bemyndigelsen i hotel- og restaurationslovens § 26, stk. 2, 2. pkt., ikke var uforenelig med grundlovens § 43. Der kan argumenteres for, at det ikke ville være nødvendigt at statuere dette, hvis ikke kommunale skatter og afgifter anses for omfattet af udtrykket »skat« i grundlovens § 43, 1. led.

Af dommene fremgår desuden, at kommunerne med baggrund i bestemmelserne pålagde afgifter, der beløbsmæssigt afveg betydeligt fra kommune til kommune. Ud over at denne store forskel i afgifterne

fra en kommune til en anden forekommer uforenelig med lighedsgrundsætningen, påpeger et af Industriministeriet nedsat udvalg om revision af restaurationsloven afgifternes konkurrenceforvridende virkning[283].

Ved lov nr. 462 af 31. maj 2000[284] (L 268 1999-2000) blev lov om gevinstgivende automater vedtaget. I denne lovs kapitel 3 fastsættes størrelsen på afgifterne for opstilling af gevinstgivende automater udtrykkeligt, og afgiften oppebæres af staten. Kommunalbestyrelserne kan stadig med baggrund i lov om restaurations- og hotelvirksomhed § 26, fastsætte afgifter for ikke-gevinstgivende automater, men der er nu sat et maksimum på 4.000 kr. pr. automat, idet de første to automater ikke må pålægges afgift.

På grundlag af det ovenfor anførte er der ikke længere grundlag for en fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, der medfører, at kommunale skatter og afgifter skulle holdes uden for skattedefinitionen. Respekten for det kommunale selvstyre kan dog begrunde en lempeligere fortolkning af delegationsforbuddet, hvorefter størrelsen af afgifter af særlig kommunalpolitisk interesse kan fastsættes af kommunalbestyrelserne. Kommunerne beskatter dog ikke uden hjemmel i lov. Og at kommunalbestyrelsen f.eks. fastsætter udskrivningsprocenten i medfør af lov om kommunal indkomstskat (kommuneskatteloven)[285] § 6 samt grundskyldpromillen i medfør af lov om beskatning til kommunerne af fast ejendom[286] § 2, stk. 1, ændrer ikke dette udgangspunkt[287]. Ifølge kommuneskattelovens § 5, stk. 1, beregnes kommunal indkomstskat på grundlag af den i henhold til personskatteloven opgjorte skattepligtige indkomst[288]. Også den ligningsmæssige sammenhæng mellem statsskatter og kommunale skatter taler således for at anse kommunale skatter som omfattet af grundlovens § 43.

---

283. Se betænkning nr. 1206/1990 om revision af restaurationsloven, side 61.
284. Se lovbekendtgørelse nr. 631 af 25. juli 2002.
285. Lovbekendtgørelse nr. 199 af 24. marts 2003.
286. Lovbekendtgørelse nr. 876 af 20. september 2000. I § 2, stk. 2, har lovgiver i øvrigt fastlagt maksimum- og minimumsgrundbyrden.
287. Tilsvarende gælder de skatter, som amtsrådet fastsætter ifølge lovbekendtgørelse nr. 804 af 6. oktober 1995 om amtskommunal indkomstskat (amtskommuneskatteloven) § 9.
288. Se også amtskommuneskattelovens § 8: »Amtskommunal indkomstskat beregnes på grundlag af den til statsskat opgjorte skattepligtige almindelige indkomst. Skatten nedsættes efter personskattelovens § 10-12, jf. til dels § 9.«

2.4. Kritik af skattedefinitionen

Skattedefinitionen er efter min opfattelse problematisk. Allerede betegnelsen »pligtmæssig betaling« som led i definitionen er forbundet med terminologiske vanskeligheder.

Hensynet til ydelsens formål og funktion er tilsyneladende hidtil blevet nedtonet i betydeligt omfang, hvilket fremgår af Gebyrsagen. Med skatternes afgørende betydning som finansieringsmiddel af den vidtfavnende socialstat kan dette forekomme ulogisk. Kriteriet kan ganske vist kun anvendes som vejledning ved kategoriseringen mellem omfattede og ikke-omfattede ydelser i medfør af grundlovens § 43, 1. led.

Vederlagssynspunktet er efterhånden blevet udvandet som en følge af, at det brede udgiftsbegreb nu er anerkendt som gældende ret. Afgrænsningen af hvilke udgifter det offentlige kan medregne ved fastsættelse af gebyrets størrelse, er nu meget vid, måske endog grænsende til det ubestemte. Med de retningslinier, som Gebyr-sagen har udstukket, kan det således være vanskeligt at fastslå, hvor grænsen går. Særligt på udgiftstunge offentlige områder, såsom sundheds- og socialsektoren, kan størrelsen på gebyrer ud fra et teoretisk synspunkt fastsættes administrativt under inddragelse af meget store indirekte forbundne omkostningsgrupper.

Tanken om at opstille et nyt skattebegreb er derfor nærliggende, omend det ligger uden for rammerne af denne afhandling at gå i dybden med dette forehavende. Det følgende idégrundlag skal derfor kun opfattes som et retspolitisk indlæg i diskussionen om, hvorledes skat egentlig skal defineres. Selvfølgelig har det i den forbindelse stor betydning, hvilket formål grundlovens § 43, 1. led, tillægges. Grundlaget for den nedenfor angivne definition er bestemmelsens funktion som tilsikring af borgernes retssikkerhed, dvs. som et krav om forudberegnelighed ved beskatning og som værn mod vilkårlig administrativ beskatning.

Hvis dette udgangspunkt lægges til grund, er det naturligt at arbejde med en forudsætning om en bred skattedefinition, som reelt er i overensstemmelse med ordlyden i grundlovens § 43, 1. led, og Statsrådet samt Rigsforsamlingens manglende omtale af, hvorledes skatter skal forstås. En mulighed er at anse alle ydelser til det offentlige som skatter, medmindre ydelsen er frivillig eller udgør betaling for en ækvivalerende offentlig modydelse.

Problemet er imidlertid, at denne positive definition rejser de samme spørgsmål om, hvornår der foreligger frivillighed henholdsvis modydelse efter vederlagssynspunktet som den traditionelle definition. Fordelen ved det positive udgangspunkt er dog, at der rent bevismæssigt foreligger en formodning om skat ved ydelser til det offentlige. Dermed er det op til staten eller kommunerne at dokumentere, at dette ikke er tilfældet, hvis hjemmelen for opkrævning ikke er at finde direkte i lov.

Kriteriet for ydelsens funktion og formål som politisk finansieringsmiddel kan tillige indarbejdes som indikation på, at den pågældende ydelse er omfattet af skattedefinitionen i grundlovens § 43, 1. led.

Idéen om en positiv skattedefinition skal dog ikke forfølges nærmere i denne sammenhæng, idet et tilfredstillende resultat ikke kan opnås inden for afhandlingens rammer.

Uanset hvilken skattedefinition, som foretrækkes, bør skatternes funktionelle karakteristika dog indgå i vurderingen af, om en konkret ydelse til det offentlige udgør en skat. Tillægges dette kriterium vægt, bringes fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, i større grad i overensstemmelse med skatternes reelle samfundsmæssige betydning.

3. Positiv delegation af kompetencen til at pålægge skat

Systematikken ved nærværende analyse af delegationsforbuddets materielle rækkevidde er omtalt ovenfor i kapitel IV, 2.3., hvor der er opstillet en figur til illustration af den emnemæssige inddeling. Der henvises til denne introduktion af emnet.

Den mere detaljerede fremgangsmåde ved analysen af positiv delegation er følgende:

1. i afsnit 3.1. tages der udgangspunkt i den beskrivelse af delegationsforbuddets rækkevidde, som findes i den forfatningsretlige og skatteretlige retsteori
2. i afsnit 3.2. følger herefter en nærmere redegørelse for, hvad der kan udledes af retspraksis vedrørende delegationsforbuddet, og
3. i afsnit 3.3. findes en sammenfatning af analysen af lovgivers adgang til positivt af delegere skattepålægskompetencen.

3.1. Forfatningsretlig og skatteretlig teori om grundlovens § 43, 1. led

Både forfatningsretlige og skatteretlige teoretikere har været inde på spørgsmålet om delegationsforbuddets rækkevidde. Af fremstillingerne fremgår, at det har været forbundet med vanskeligheder at nå et resultat, som har vundet en bred og mere endegyldig anerkendelse. I den forbindelse drøftes hver enkelt forfatningsretlig eller skatteretlig retsteoretikers fortolkning af delegationsforbuddets rækkevidde dog ikke i detaljer[289], hvilket fortrinsvis skyldes, at teorien er præget af mange gentagelser.

Der er imidlertid blandt en bred kreds af skatteretlige og forfatningsretlige teoretikere enighed om, at det materielle skattepålæg skal ske ved lov. Skatteministeriet kan efter denne opfattelse udstede administrative og tekniske bestemmelser om lovens forståelse, opkrævning og påligningen af skatterne ved bekendtgørelse [290].

At en vis teknisk og administrativ regulering af beskatningen kan ske ved bekendtgørelse i henhold til lov, er i god overensstemmelse med socialstatens krav om effektiv beskatning. Så længe det egentlige materielle skattepålæg sker ved lov, strider de administrative og tekniske gennemførselsforskrifter ikke mod hensynet til den enkelte skatteyders retssikkerhed. Et bærende formål med grundlovens § 43, 1. led, ud fra en nutidig fortolkning er netop at værne skatteyderne mod vilkårlig beskatning. Det omfattende antal bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger inden for skatterettens område vidner klart om, at denne materielt begrænsede forskriftsmulighed er påkrævet.

Administrative forskrifter, der tjener til realisering af skatte- og afgiftslovgivning – i teorien kaldet iværksættelses- eller gennemførsels-

---

289. Der findes en gennemgang af de enkelte teoretikeres opfattelse af delegationsforbuddet i grundlovens § 43 i Skatteretsrådets redegørelse, april 2001, side 66 ff og 83 ff.

290. Jf. *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001-2002, side 48-51, Lærebog om indkomstskat 2000, side 45, Skatteretten 1, side 93, *Peter Kisling, Ole Jørgensen og Peder Pedersen* i Skatteforvaltning, 3. udgave, 1987, København, side 26-27. Af forfatningsretlige fremstillinger, der som udgangspunkt tilslutter sig denne opfattelse kan nævnes *Knud Berlin* i Den Danske Statsforfatningsret, andel del, 2. udgave, 1939, København, side 212, *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag, ved *Peter Germer*, 1977, København, side 206-207, *Jan Pedersen* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, Købehavn, side 230 ff. samt *Zahle* I 2001, side 374-375.

foranstaltninger[291] – anvendes i vidt omfang til at præcisere lovgivningen. Desuden findes præcisering også i form af den administrative praksis, der opstår i tilknytning til skattelovene. Administrative forskrifter skal imidlertid materielt holde sig inden for rammerne af hjemmelsloven, og der kan ikke i disse fastsættes materielle skattepålæg rettet mod borgerne uden dækning i loven. Beslutningen om at pålægge skatter er netop forbeholdt lovgiver ved grundlovens § 43, 1. led. Tilsvarende gælder administrativ praksis.

I praksis har skatteforvaltningen med Skatteministeriet i spidsen en ikke ubetydelig adgang til at udstede forskrifter, der inden for lovens rammer regulerer påligningen og opkrævningen af de enkelte skatter og afgifter. I hvert enkelt tilfælde, hvor bestemmelsernes skattepålæg fremgår af en bekendtgørelse eller måske endog af cirkulære eller vejledning med henvisninger til eller gengivelse af administrativ praksis, er det nødvendigt at efterprøve, om hjemmelskæden er intakt. Ligger normering af den materielle beskatning uden for rammerne af, hvad den oprindelige hjemmelslov kan rumme ifølge gængs juridisk fortolkning, er beskatningen ugyldig i medfør af grundlovens § 43, 1. led. Under materiel beskatning hører selv sagt også administrativ nægtelse af fradrag, som ellers må anses for hjemlet ved lov[292].

Grænseområdet for, hvornår den materielle skatteretlige regulering reelt foretages ved administrativ forskrift eller ved lov, der er præciseret i administrativ forskrift, kan være meget udflydende. Derfor fremtræder prøvelsen af, om hjemmelsgrundlaget i et konkret tilfælde er fyldestgørende, ofte som vanskeligt juridisk ræsonnement.

Peter Germer[293] giver i sin gennemgang af grundlovens § 43, 1. led, alene udtryk for, at der må stilles krav om, at lovgiver skal fastlægge »de grundlæggende beslutninger« om beskatning ved lov. Dermed lægges op til en mere pragmatisk fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, hvorefter forvaltningen undertiden indrømmes en mere vidtgåen-

---

291. Jf. *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 836, *Poul Andersen* i Dansk Statsforfatningsret, 1954, København, side 538 og *Max Sørensen* i Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag ved *Peter Germer*, 1977, København, side 207. Se også svensk ret *Anders Hultqvist* i Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, Stockholm, side 129 ff.
292. Jf. f.eks. TfS1996, nr. 653, der omhandler skattemyndighedernes uberettigede nægtelse af »brobissers« fradrag i medfør af LL § 9, stk. 5.
293. I Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 84.

de skatteretlig reguleringskompetence. Det skal hertil bemærkes, at Germer anvender betegnelsen gennemførselsbemyndigelse, hvilket alt andet lige signalerer en vis tilbageholdenhed. Afgrænsningen af om forvaltningen har videre bemyndigelser til at udstede gennemførselsforskrifter, skal ifølge Germer ske på grundlag af lovgivningspraksis og senere tilkomne praktiske behov. Kriterierne for vurderingen er uklare.

På trods af at hensynet til effektiv beskatning kan tale for en mere frigjort fortolkning af grundlovens § 43, 1. led., må en sådanne fortolkning i væsentlig grad anses for at stride mod retssikkerhedssynspunktet bag delegationsforbuddet[294]. Lægges det til grund, at skatteforvaltningen har en vid og ubunden adgang til at udstede materielle forskrifter, der ikke klart holder sig inden for skattelovgivningens rammer, udvandes forbuddet mod arbitrær administrativ beskatning i grundlovens § 43, 1. led. For borgeren er virkningen af en vid gennemførselsbemyndigelse den samme som et reelt skattepålæg, der netop på grund af delegationsforbuddet skal have hjemmel i lov.

Derfor må det overvejes, om skatteforvaltningens gennemførsels- eller iværksættelsesforskrifter ikke i for høj grad indebærer, at skatteforvaltningen reelt bemyndiges til at fastlægge retningslinier for, hvem der skal beskattes, med hvor meget, og hvorledes skatten skal pålignes, uden at disse forskrifter klart ligger inden for hjemmelslovens angivelse af retsfaktum og retsfølge.

Men en præcisering af, hvorledes loven skal forstås eller anvendes, der er i overensstemmelse med den materielle skattenormering i loven, kan fastsættes ved bekendtgørelse med hjemmel i den pågældende lov. Desuden kan administrativ praksis og retspraksis samt lovens forarbejder beskrives og uddybes i cirkulærer og vejledninger.[295]

---

294. Jf. nærmere om dette hensyn ved grundlovsfortolkning ovenfor II, 5.4.

295. Denne forholdsvis restriktive fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, afviger ikke væsentligt fra det resultat, som Skatteretsrådet kommer frem til i Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001, side 54, 56 og side 117 ff. Rådets notat om grundlovens § 43, vejer fordele ved en mere pragmatisk fortolkning af bestemmelsen. Formålet med notatet er at undersøge, om en videre adgang til rammelovgivning for at mindske omfanget og kompleksiteten af skattelovgivningen er i overensstemmelse med delegationsforbuddet. En videre delegation vil ifølge rådet ikke være i overensstemmelse med den gængse fortolkning af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Synspunktet understøttes af fortolkningen i denne afhandling.

Spørgsmålet om delegationsforbuddets rækkevidde har været fremme i forbindelse med behandling af en lov om antidumpningstold i 1956-57. Ved 1. behandling af lovforslaget[296] opstod der kritik af, at finansministeren og Finansudvalget i lovforslaget blev bemyndiget til at pålægge tolden med meget vide rammer for bemyndigelsen, der var formuleret således[297]:

§ 1, stk. 1: Såfremt det forvolder eller truer med at forvolde væsentlig skade for en bestående indenlandsk erhvervsgren eller i væsentlig grad forsinker oprettelsen af en sådan, at varer indføres her til landet til priser, der er lavere end varernes normale værdi, jfr. § 2, stk. 2 og 3, kan den således iværksatte dumping modvirkes ved pålæggelse af antidumpningstold.

§ 1, stk. 2: Skade eller forsinkelse som foran nævnt, der opstår som følge af subsidieordninger i udlandet, kan imødekommes ved pålæggelse af udligningstold.

§ 2, stk. 1: Antidumpingstold erlægges med det beløb, hvormed indførselsprisen er lavere end den i overensstemmelse med stk. 2 og 3 ansatte normale værdi.

§ 3, stk. 1: Udligningstold erlægges med et beløb svarende til de anslåede præmier eller tilskud, der direkte eller indirekte er ydet til forarbejdningen, fremstillingen, udførselen eller transporten af varerne.

§ 4, stk. 1: Beslutning om pålæggelse af antidumpingstold eller udligningstold træffes af finansministeren med tilslutning fra folketingets finansudvalg. Ministeren kan ophæve eller nedsætte en af ham således pålagt told.

Folketingsmedlem Viggo Starcke bemærker blandt andet i tilslutning til sin kritik af lovforslaget på dette punkt298, »... at der skal meget til for at rokke mig, for hvis dette er overensstemmende med grundlovens 43, vil jeg gerne bede den højtærede finansminister forklare mig, hvad vi skal med grundlovens 43. Hvad er meningen med den?« Finansminister Kampmann forsvarede lovforslaget ved at anføre, at grundlovens 43 ikke forbyder bemyndigelse til under nærmere angiv-

296. Folketingstidende 1956-57, forhandlingerne, sp. 481 ff.
297. Folketingstidende 1956-57, Tillæg A, sp. 1 ff.
298. Folketingstidende 1956-57, forhandlingerne, sp. 511.

ne omstændigheder at pålægge en på ligeledes nærmere angiven måde beregnet afgift.Dette synspunkt baserede Kampmann desuden på lovgivningspraksis299. De af finansministeren anførte eksempler fra lovgivningspraksis var dog ikke alle lige velegnede som sammenligningsgrundlag for den pågældende delegation300. I tre af otte eksempler fra lovgivningspraksis havde lovgiver indsat et maksimum samt nærmere betingelser for, at finansministeren eller Finansudvalget kunne pålægge toldentolden/afgiften. I to tilfælde vedrørte bemyndigelsen nedsættelse eller bortfald af told/afgift. Det mest velegnede eksempel var lov nr. 645 af 14. december 1940 om ændringer i toldloven 5, stk. 1, hvor bemyndigelsens udstrækning tilnærmelsesvis svarede til bemyndigelsen i forslag til lov om værn mod dumping m.v.Poul Andersen og Ernst Andersen blev i forbindelse med udvalgsbehandlingen bedt om at udarbejde responsa om problematikken301. Hvor Poul Andersen anså lovforslaget for at stride mod grundlovens 43, 1. led, kom Ernst Andersen frem til det modsatte resultat.Ifølge Poul Andersen kunne de af Finansministeren anførte eksempler fra lovgivningspraksis ikke anses som bindende ved fortolkning af grundlovens 43, 1. led. Desuden udgjorde eksemplerne ikke en konstitutionel sædvanekonstitutionel sdvane, der havde indskrænket delegationsforbuddet i grundlovens 43. Også selvom bemyndigelserne i toldloven eksisterede ved revision af grundloven i 1915 og 1920. Som argument for dette synspunkt anførte Poul Andersen302:»Det er en forfatningsretlig urimelig antagelse, at lovgivningsmagten ved nogle gange at give den nævnte bemyndigelse, uden at spørgsmålet om dens forenelighed med grundloven har tildraget sig opmærksomhed, skulle kunne gyldigt knæsætte en uhjemlet grundlovsfortolkning.«

Ud fra et praktisk politisk hensyn var det ifølge Poul Andersen måske tilfredsstillende, at Finansudvalget indgår i bemyndigelsen, men kravet i grundlovens § 43, 1. led, var – og er – hjemmel i lov og ikke Finansudvalgets samtykke eller medvirken. På grund af den vide og

---

299. Se eksemplerne i Folketingstidende 1956-57, tillæg B, sp. 524-25.
300. Jf. *Poul Andersens* kritik af finansministerens lovgivningseksempler, Folketingstidende 1956-57, tillæg B, sp 530 ff.
301. *Poul Andersens* responsum findes i Folketingstidende 1956-57, tillæg B, sp. 528-534, *Ernst Andersens* responsum findes samme sted sp. 535-542.
302. Folketingstidende 1956-57, tillæg B, sp. 532-533.

uafklarede bemyndigelse i forslag om lov om værn mod dumping m.v., anså Poul Andersen bemyndigelsen til finansministeren og Finansudvalget for at stride mod delegationsforbuddet[303].

Ernst Andersen støttede sig derimod på Matzens fortolkning af grundlovens § 43[304]. Ifølge denne fortolkning, der bl.a. henføres til debatten i den grundlovgivende rigsforsamling[305] om grundlovsudkastet, skulle udtrykket lov forstås som en modsætning til finanslov. Det primære formål med grundlovens § 43, 1. led, skulle således være at sikre, at skatterne ikke bliver pålagt, forandret eller ophævet ved finansloven. Hvis grundlovens § 43 blev fortolket på denne måde, havde spørgsmålet om delegation til ministerier samt forvaltning selvsagt ikke samme relevans. Denne fortolkning understøttedes ifølge Ernst Andersen ydermere af de tilfælde i lovgivninspraksis, hvor bemyndigelse til at pålægge skatter blev anvendt. Ernst Andersen lagde desuden vægt på domstolenes tilbageholdenhed med at underkende lovgivers fortolkning af grundloven – et konstitutionelt fortolkningsprincip, der ovenfor er betegnet som harmoniseringsprincippet[306].

Alf Ross[307] bifalder Poul Andersens responsum. For det første er det nu fast antaget i teorien, at betegnelsen lov i grundlovens § 43, 1. led, ikke står i modsætning til finansloven. Dette synspunkt var det bærende argument for, at bemyndigelsen ikke strider mod delegationsforbuddet ifølge Ernst Andersen.

I den konkrete situation var retningslinierne for Finansministerens og Finansudvalgets pålæg af told – dvs. skattepålægget – så vage, at det reelt ikke var lovgiver, som traf den afgørende beslutning om beskatningen. Beslutningen overlod lovgiver i stedet til ministeren sammen med Finansudvalget, og denne fremgangsmåde er ikke forenelig med delegationsforbuddet i grundlovens § 43.

Lovforslaget blev imidlertid ikke færdigbehandlet, og derfor har fortolkningen af den konkrete bemyndigelse kun akademisk interesse.

---

303. Samme sted, sp. 534.
304. Jf. *Henning Matzen* i Den danske statforfatningsret, 3. del, 4. udgave, 1909, København, side 4, 15 ff., 18 f., 75 samt side 123-124.
305. Se ovenfor VI, 3.
306. Ovenfor II, 5.5.
307. Dansk Statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, 1980, København, side 837-838.

Ovenfor[308] er den historiske baggrund bag samt forarbejderne for grundlovens § 43 gennemgået. I den forbindelse blev det pointeret, at det oprindelige formål med grundlovens § 43, 1. led, var en konstitutionel regulering af skattepålægskompetencen, der særligt skulle sikre Rigsdagens indflydelse ved skattepålæg. Den retssikkerhedsmæssige beskyttelse af borgerne mod vilkårlig beskatning kan siges at være et led i argumentationen for dette kompetencesynspunkt. Men hos grundlovsfædrene fremstod retssikkerheden ikke som hovedformålet med bestemmelsen.

Med udviklingen af det danske samfund i retning af en social retsstat – eller med et andet ord velfærdsstat – har fortolkningen af grundlovens § 43 ændret sit omdrejningspunkt. I modsætning til tidligere, står borgernes retssikkerhed – herunder krav om klar hjemmel og forudberegnelighed i skattelovgivningen – nu helt centralt. Pålæg af skatter kræver et så finmasket retligt reguleringsapparat, at skatteyderen står i en særdeles svag position i forhold til den omfattende statslige og kommunale skatteforvaltning. Desuden er store dele af ligningsarbejdet for den almindelige lønmodtager efterhånden automatiseret ved bl.a. udsendelse af forskudsopgørelse og årsopgørelse, som kan forlene skatteansættelsen med en formodning om korrekthed. Grundlovens § 43, 1. led, fremtræder derfor nu fortrinsvis som et naturligt konstitutionelt retssikkerhedsværn mod arbitrær skattenormering fra skatteforvaltningens side.

3.2. Retspraksis om grundlovens § 43, 1. led

Først og fremmest gennemgås under A nogle eksempler fra højesteretspraksis om lovligheden ved delegation til ministre og kommuner af beføjelse til skatteretlig normering. Disse sager giver et fingerpeg om, hvorledes Højesteret indtil videre har forholdt sig til konkrete eksempler på delegation.

Under B omtales en enkelt vestre landsretssag, hvor forholdet mellem normering i administrativ praksis og delegationsforbuddet er blevet omtalt. Administrativ praksis omtales nærmere i kapitlet om legalitetsprincippets betydning i skatteretten[309].

I et enkelt tilfælde er grundlovens § 43 blevet inddraget i forbin-

308. I kapitel VI.
309. Nedenfor XIV, 2.4.B.

delse med en skatteudnyttelsessag. Denne sag omtales under C. Skatteudnyttelsessagernes hjemmelsaspekt berøres nærmere nedenfor i afhandlingens fjerde del.[310]

Endelig er der fra nyere retspraksis eksempler på sager, hvor forholdet mellem skatteprocessuel regulering og delegationsforbuddet er omtalt, jf. herom nedenfor under D.

Gebyrsagen – TfS1993, nr. 368 – er blevet analyseret ovenfor[311] i forbindelse med skattedefinitionen.

A Eksempler på delegation til ministre og kommuner

UfR1938.1047H er blandt eksemplerne på domstolenes prøvelse af delegationsforbuddets rækkevidde.

> Finansministeren havde med hjemmel i SL § 42, stk. 5, beskattet sagsøger, hvilket ifølge sagsøgers påstand var udtryk for delegation af skattepålægskompetencen i strid med grundlovens § 46 (nu § 43). Bemyndigelsen i SL § 42, stk. 5, lød således: »Finansministeren skal derhos være berettiget til at bestemme, at personer, der som følge af bortrejse til udlandet eller af andre grunde ikke er blevet medtaget ved skatteansættelsen her i landet for et eller flere skatteår, bliver at ansætte til indkomst- og formueskat til staten for de pågældende skatteår. Sådan efterbeskatning må dog gøres gældende inden 5 år efter udløbet af det pågældende skatteår.« Sagsøger havde fået dom for, at han ikke var skattepligtig til Danmark de pågældende indkomstår, nemlig i perioden fra 1931-32 til 1933-34.
>
> Ifølge sagsøger indeholdt SL § 42, stk. 5, alene de mere almindelige betingelser for beskatning, og finansministeren havde desuden ikke benyttet adgangen til at fastlægge nærmere retningslinier for beskatningen i medfør af SL § 42, stk. 6.
>
> Finansministeriets anbringende[312] gik ud på, at finansministeren kun under visse nærmere udtrykkeligt og forudsætningsvist angivne betingelser kunne foretage skatteansættelsen. Denne bemyndigelse var derfor ikke i strid med grundlovens § 46 (nu § 43). Finansministeriet anerkendte dog, at SL § 42, stk. 5, var udtryk for en ny materiel regel om skattepligt, hvorfor sagsøger ikke var fuldt skattepligtig efter andre bestemmelser i SL.
>
> Østre Landsret statuerede uden nærmere begrundelse, at bemyndigelsen ikke var i strid med grundlovens § 46 (nu § 43). For Højesteret blev anbringendet om beskatningens grundlovsstridighed ikke gentaget.

310. Nedenfor XV.
311. VII, 2.2.
312. UfR1938, side 1052-1053.

Bemyndigelsen til finansministeren er, som det fremgår af SL § 42, stk. 5, kun i meget begrænset omfang underlagt betingelser i selve loven. Ifølge lovens ordlyd stilles kun som betingelse, at skattepligt pålægges bortrejste personer eller andre personer, der af andre grunde ikke er blevet beskattet i Danmark i et eller flere indkomstår. Desuden er der i bestemmelsen anført en efterbeskatningsfrist på 5 år fra udløbet af det pågældende indkomstår. Landsretten henholder sig i sine præmisser næsten ordret til Finansministeriets anbringende om tilstrækkelig bemyndigelse og klar hjemmel.

Bestemmelsen blev indført ved lov nr. 149 af 10. april 1922, men det fremgår ikke direkte af forarbejderne[313], hvilke betingelser der knyttes til bemyndigelsen. Af resumeet i årbogen for rigsdagssamlingen 1921-22[314] fremgår, at SL § 42, stk. 5, i overensstemmelse med de senere års skattelove gav hjemmel til at efterkræve skat. Forarbejderne kommer ikke ind på de nærmere betingelser. Derfor må det antages, at flere væsentlige betingelser for at Finansministeren skulle træffe bestemmelse om skattepligt til Danmark for en borger kun fremgik af administrativ praksis. Disse kriterier gik ud på, at borgeren ikke havde betalt skat i udlandet samt, at borgeren jævnligt havde besøgt Danmark. Hvis denne antagelse er korrekt, har skatteforvaltningen stået for det materielle skattepålæg, hvilket bestemt ikke er i overensstemmelse med grundlovens § 43, 1. led. Sagen indebærer formentlig et ønske om at imødegå skatteunddragelse, hvilket dog efter min opfattelse slet ikke kan føre til en så indskrænkende fortolkning af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. 1ed, som tilfældet var i denne sag[315].

Af UfR1977.31 og 37H[316] fremgår i relation til rækkevidden af delegationsforbuddet, at kommunalbestyrelsens fastsættelse af størrelsen på de pågældende afgifter for opstilling af spilleautomater samt afholdelse af dans ikke strider mod grundlovens § 43. Som anført i

313. Folketingstidende 1921-22, forhandlingerne, sp. 2503 – bemærkningerne ved lovens fremsættelse – samt betænkningerne fra lovbehandlingen i tillæg B, sp. 669, 1707 og 1743. Se også *Aage Michelsen* i International skatteret, 2. udg., 1996, København, side 115.
314. Side 130.
315. Se også Redgørelse fra Skatteretsrådet, april 2001, side 111 og *Ole Krarup* i Øvrighedsmyndighedens grænser, 1969, København, side 30 f. og 59.
316. Jf. om disse domme ovenfor VII, 2.3.

teorien[317] hænger dette formentlig sammen med, at delegationsadgangen skal ses i lyset af grundlovens § 82 om det kommunale selvstyre. Dermed har kommunerne formentlig videre adgang til selvstændigt at fastsætte størrelsen af kommunale afgifter. De af Højesteret i Gebyr-sagen godkendte retningslinier for beregning af administrative gebyrer, der ikke er omfattet af grundlovens 43, 1. led, kan naturligvis også anvendes tilsvarende af kommunerne.

I en relativt ny højesteretsdom – UfR2001.649H – tages der stilling til en sag, der drejede sig om, hvorvidt de betingelser for stempelfrihed, som Skatteministeriet havde fastsat ved bekendtgørelse i henhold til bemyndigelse i stempelloven, var i strid med grundlovens § 43, 1. led.

> Sagsøger havde i 1997 indleveret et pantebrev på 4,4 mio. kr. med pant i en fast ejendom til tinglysning. Pantebrevet var ikke påført en såkaldt stempelkasse, men var i stedet øverst på første side forsynet med en påtegning om, at stempel og retsafgift udgjorde 67.200 kr. Pantebrevet blev stemplet med dette beløb. Pantebrevet blev herefter tinglyst med anmærkning om et pantebrev til en anden kreditforening på ca. 4 mio. kr. Sidstnævnte pantebrev blev senere aflyst, hvorefter sagsøger med henvisning til den dagældende stempellovs § 62, stk. 1, nr. 3, anmodede Statsamtet om tilbagebetaling af den for meget betalte afgift med 60.500 kr. Amtet afslog anmodningen, hvorefter sagsøgte klagede til Skatteministeriet, der fastholdt afslaget.
>
> Sagsøger indbragte herefter spørgsmålet for Østre Landsret med påstand om tilbagebetaling. Stempellovens § 62, stk. 1, nr. 3, havde følgende ordlyd: »(Stempelfri er dokumenter om ...) lån i realkreditinstitutter og Dansk Landbrugs Realkreditfond samt lån i pengeinstitutter, for så vidt lånets løbetid er mindst 10 år og højst 30 år og lånet har direkte pant i fast ejendom inden for 80% af den på lånetidspunktet senest meddelte offentlige vurdering af ejendommen, når lånet optages til indfrielse af tilsvarende lån eller lån omfattet af § 2 i lov om realkreditlignende lån m.v. samt overdragelse af sådanne pantebreve til en af de nævnte kreditorer.« Ifølge stempellovens § 62, stk. 7, 1. pkt., var Skatteministeren bemyndiget til at fastsætte regler for påtegning på dokumenter og anden dokumentation som betingelse for stempelfrihed bl.a. efter lovens § 62, stk. 1, nr. 3, og ifølge 2. pkt. var oplysninger i en påtegning ved dokumentets indlevering til tinglysning bindende for parterne under en stempelprøvelse af dokumentet. I medfør af denne bestemmelse havde Skatteministeriet udstedt bekendtgørelse nr. 539 af 30. juni 1993, hvori § 6, stk 1, slog fast, at stempelfrihed var betinget af, at der senest ved doku-

317. Se *Peter Germer* i Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 85 og *Zahle* I 2001, side 376.

mentets indlevering til tinglysning på dokumentets første side var påført en specificeret opgørelse af det stempelpligtige beløb.

Ifølge sagsøger (skatteyderen) omfattede stempellovens § 62, stk. 7, hverken efter sin ordlyd eller sit formål tilfælde, hvor anmelderen på grund af en forglemmelse ikke havde påført pantebrevet en stempelkasse. Bestemmelsens sigte var ifølge sagsøger alene tilfælde, hvor pantebrevet var påført en fejlbehæftet stempelkasse.

Sagsøgte (Skatteministeriet) anførte hertil, at det indleverede pantebrev ikke opfyldte betingelserne for stempelfrihed efter stempellovens § 62, stk. 1, nr. 3, idet betingelserne for stempelfrihed ifølge bekendtgørelsen ikke var opfyldt. Dette standpunkt bekræftedes ifølge sagsøgte ydermere af det i stempellovens § 62, stk. 7, 2. pkt. anførte.

Landsretten tager i sine præmisser udgangspunkt i forarbejderne til stempellovens § 62, stk. 7, hvorefter formålet med bestemmelsen bl.a. var at tilskynde parterne til at være omhyggelige med opgørelsen af den stempelpligtige del af lånet. Desuden lægger landsretten vægt på, at hvis der i et tilfælde, som det i sagen anførte, skulle ydes stempelrefusion, ville der være åbnet mulighed for opfyldelse af betingelserne for stempelfrihed uden iagttagelse af forskrifterne i bekendtgørelsen, der havde klar hjemmel i stempellovens § 62, stk. 7.

For Højsteret anførte appellanten et nyt anbringende om, at bemyndigelsen til skatteministeren var i strid med grundlovens § 43. Højesteret stadfæstede landsretsdommen med den begrundelse, at det i stempellovens § 62, stk. 7, 2. pkt, var forudsat, at påtegningen skulle være anført senest ved dokumentets indlevering. Derfor var de administrative forskrifter, som var fastsat ved bekendtgørelsens § 6, ikke i strid med grundlovens § 43.

Højesteret anfører med andre ord, at de betingelser for stempelfrihed, som Skatteministeriet fastsatte ved bekendtgørelse, holdt sig inden for det i loven forudsatte og dermed ikke udgjorde en selvstændig skatteretlig normering. Da det fremgik direkte af stempellovens § 62, stk. 7, 2. pkt., at oplysninger i en påtegning ved dokumenters indlevering var bindende for parterne under stempelprøvelse af dokumentet, må dommen anses som korrekt. Skatteministeriet præciserer ved bekendtgørelsen, at der på dokumentets første side senest ved dokumentets indlevering skal påføres en specificeret opgørelse af det stempelpligtige beløb. Denne betingelse vedrører den praktiske administration af stempelloven og er forudsat i lovens ordlyd samt forarbejder. Derfor forelå der ikke i denne sag en arbitrær skatteretlig normering fra Skatteministeriets side, som stred mod delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led.

B Delegationsforbuddet og normering ved administrativ praksis

En anden af de fåtallige skatteretlige domme, som direkte inddrager grundlovens § 43, er trykt i UfR1988.795V. I denne sag inddrages spørgsmålet om overensstemmelse mellem regulering ved administrativ praksis og grundlovens § 43, 1. 1ed, direkte:

> Sagen omhandlede fradrag for dobbelt husførelse i 1983. Sagsøger, der boede i Thisted, arbejdede i en periode på 7 måneder midlertidigt i Viborg. I denne periode lejede hun et værelse i Herning. Sagsøger, der var enlig, foretog efter Ligningsrådets takster fradrag for dobbelt husførelse i denne periode.
>
> Sagsøgers anbringende lød bl.a. på, at fradraget havde hjemmel i SL § 6, litra a, og ikke i bevillingsmæssig administrativ praksis. Desuden anførte sagsøger, at nægtelse af fradraget udgjorde en urimelig og usaglig behandling af enlige. Med henvisning til grundlovens § 43, bemærkede sagsøger, at nægtelse af fradrag for en enkelt befolkningsgruppe i realiteten måtte sidestilles med et skattepålæg for de pågældende, som krævede udtrykkelig lovhjemmel ifølge grundlovens § 43.
>
> Skatteministeriet gjorde gældende, at adgangen til fradrag for dobbelt husførelse beroede på en årelang fast administrativ praksis, som ikke fulgte direkte af lovgivningen. I stedet var fradraget udslag af bevillingsmæssige og skattepolitiske synspunkter. Desuden anførte Skatteministeriet, at det var administrationen, der fastsatte omfanget af fradragsretten. I 1983 indrømmedes der ifølge praksis ikke fradrag for enlige, hvilket ifølge ministeriet var sagligt begrundet. Sagsøgers udgifter i forbindelse med arbejdet i Viborg kunne ifølge Skatteministeriet endelig ikke anses som en driftsudgift i medfør af SL § 6, litra a, eller LL § 9, stk. 1. Grundlovens § 43 var ifølge Skatteministeriet uden betydning for sagens afgørelse.
>
> Vestre Landsret statuerede, at fradrag for dobbelt husførelse havde hjemmel i langvarig administrativ praksis, hvis retningslinier blev fastsat i vejledende anvisninger fra Ligningsrådet. Landsretten lagde til grund, at anvisningerne, der måtte anses som generelle tjenestebefalinger, havde hjemmel i LL § 9, stk. 1, jf. SL § 6, litra a. Anvisningerne kunne ifølge Landsretten ikke anses for bindende for domstolene. Landsretten fandt endelig, at den pågældende praksis var sagligt begrundet, og at grundlovens § 43 ikke var tilsidesat.

Dommen er et interessant eksempel på en skatteretlig hjemmelsproblematik. Udgangspunktet for udgifter til skatteyderens egen eller families underhold er, at disse er typiske privatudgifter og som sådanne ikke fradragsberettigede, jf. SL § 6, stk. 2[318]. I tilfælde, hvor en forsør-

318. Jf. LV 2002, A.F.1.2.

ger[319] med børn under 18 år på grund af sit erhverv midlertidigt opretholder dobbelt husførelse, er udgifterne til den dobbelte husførelse imidlertid så direkte forbundet med indkomsterhvervelsen, at de må betragtes som fradragsberettigede driftsomkostninger, jf. SL § 6, litra a, og LL § 9, stk. 1.

Det må således i denne sammenhæng anses for at være uden enhver betydning, at Skatteministeriet har anført, at hjemmelen for disse fradrag var administrativ praksis, og yderst bemærkelsesværdigt, at Skatteministeriet angav, at baggrunden lå i bevillingsmæssige og skattepolitiske synspunkter uden direkte støtte i lovgivningen. Ministeriet slog endog fast, at det var administrationen – i dette tilfælde Ligningsrådet –, der fastsatte retningslinierne for fradraget, dvs. fastlagde fradragets retlige indhold.

Et fradrag er en begunstigende normering af beskatningen. Da fradragets virkning er at mindske et skattepligtigt indkomstgrundlag og dermed den endelige skattebetaling, udgør etablering af fradrag en materiel skatteretlig normering. Administrative forskrifter om fradrag uden lovhjemmel er i strid med det objektive princip i grundlovens § 43, 1. led[320]. Hvis Skatteministeriets udlægning af hjemmelsgrundlaget var korrekt, måtte fradraget anses for at være i strid med delegationsforbuddet.

Vestre Landsret statuerer, at hjemmelen for fradrag for dobbelt husførelse findes i langvarig administrativ praksis. Retningslinierne for praksis fastsættes af Ligningsrådet i vejledende anvisninger, der anses som generelle tjenestebefalinger med hjemmel i SL § 6, litra a, jf. LL § 9, stk. 1. Denne udlægning af hjemmelsgrundlaget er på grund af den omvendte begrundelse yderst kryptisk.

Da den materielle skatteretlige normering i form af fradrag for dobbelt husførelse ikke kan gives uden hjemmel i lov, skal dommen formentlig læses således: Hjemmelen for fradrag for dobbelt husførelse er SL § 6, litra a, og LL § 9, stk. 1, fortolket på grundlag af den administrative praksis, der har udviklet sig på baggrund af og inden for den fortolkningsmæssige ramme af bestemmelserne. Derfor er fradraget lovhjemlet og ikke i strid med grundlovens § 43. Delegationsforbuddet er ikke til hinder for en sagligt begrundet præciseren-

319. Enlige forsørgere har været omfattet siden 1985.
320. Jf. herom nærmere nedenfor VII, 4.

de retsdannelse i administrativ praksis, der er knyttet til og holder sig inden for de fortolkningsmæssige rammer i skattelovgivningen, herunder SL § 6, litra a.

På et retsområde præget af masseadministration som det skatteretlige kan administrativ praksis ikke undgå at spille en væsentlig rolle i retskildebilledet. Grundlovens § 43, 1. led, er dog til hinder for, at administrativ praksis uden hjemmel i en konkret lovbestemmelse, materielt normerer skattepålæg, herunder ændring eller ophævelse af skatter. Vestre Landsret forholder sig dog til den primære hjemmelsproblematik og afviser uden direkte begrundelse, at den administrative praksis for fradrag skulle stride mod grundlovens § 43.

C Skatteudnyttelse og grundlovens § 43, 1. led[321]

Blandt de rentefikseringssager, der i løbet af de senere år er indbragt for domstolene, findes en vestre landsretsdom, hvor sagsøger udtrykkeligt inddrager grundlovens § 43, jf. TfS1997, nr. 329:

> Sagen angik en skatteyder, som erhvervede et gods gennem et af ham ejet A/S. Godset blev indrettet til restaurant samt lejligheder. Skatteyderen beboede selv en af de indrettede lejligheder. På grund af en omfattende ombygning og renovering samt vigende indtægter fra godsets landbrugs- og skovdrift, foretog skatteyderen et kapitalindskud i selskabet. Ultimo 1990 havde skatteyderen et tilgodehavende på ca. 4,6 mill. kr. I overensstemmelse med rådgivning fra skatteyderens revisor forrentedes tilgodehavendet ikke. De lokale skattemyndigheder fastsatte en fikseret rente på diskontoen + 4% af tilgodehavendet. Baggrunden for denne skatteansættelse var manglende forretningsmæssig begrundelse for rentefriheden samt princippet i SD-cirkulære 1978-31. Landskatteretten stadfæstede skatteansættelsen med henvisning til selskabets illikviditet samt den skete indkomstoverførsel.
>
> For Vestre Landsret gjorde sagsøger gældende, at skattemyndighederne manglede hjemmel til at beskatte fikserede renter, hvorfor beskatningen var i strid med grundlovens § 43 og det forvaltningsretlige legalitetsprincip. Desuden var dispositionen ifølge sagsøger forretningsmæssigt begrundet. Skatteministeriet fastholdt, at der var tale om omgåelse i form af vilkårlig indkomstoverførsel fra sagsøger til selskabet.
>
> Landsretten henviste til TfS1996, nr. 642, hvorefter aftaler om rentefrihed for hovedaktionærers udlån til selskaber ikke skattemæssigt kan tilsidesættes i videre omfang end angivet i de administrativt fastsatte retningslinier for det pågældende indkomstår. Efter bevisførelsen fandt landsretten, at indskuddet

321. Se om skatteudnyttelse nedenfor XV.

var forretningsmæssigt begrundet, da det blev ydet som alternativ til et banklån mod kaution af skatteyderen. Desuden anførte landsretten i sine præmisser, at det ikke var godtgjort, at sagsøger vidste, at selskabet ikke ville kunne udnytte et rentefradrag, da sagsøger ydede lånet.

TfS1997, nr. 329[322], kan ikke direkte tillægges betydning ved fortolkning af grundlovens § 43. Det hænger sammen med, at Vestre Landsret ikke afgør tvisten med henvisning til grundloven, men henholder sig til højesteretspraksis og administrativ praksis. Selvom Vestre Landsret således forståeligt nok foretrækker at holde sig tæt til Højesterets dom, der er gengivet i TfS1996, nr. 642, berører sagen indirekte flere interessante spørgsmål i forhold til grundlovens § 43. Ikke bare spørgsmålet om hjemmelsgrundlaget for fikserede vederlag men også hjemmelskravet i skattesager, der vedrører omgåelse af skattelovgivningen.

Da landsretten allerede finder rentefikseringen uhjemlet efter administrativ praksis, er det unødvendigt at komme ind på, om normeringen i administrativ praksis er i overensstemmelsen med delegationsforbuddet. Landsretten forholder sig dermed ikke direkte til anbringendet om grundlovens § 43, og bestemmelsens betydning må udledes indirekte af dommen.

I forbindelse med rækkevidden af delegationsforbuddet skal det dog bemærkes, at fiksering udgør et materielt skattepålæg, og som sådan er omfattet af grundlovens § 43, 1. led. Derfor kan skattemyndighederne ikke administrativt fastsætte retningslinier for fikseret vederlag, der ligger uden for rammerne af eksisterende skattelovgivning, f.eks. SL § 4[323]. Skattemyndighederne kan således kun påligne fiktive vederlag med hjemmel i lov. Hjemmelskravet opblødes tilsyneladende i tilfælde af, at der beviseligt foreligger egentlig skatteunddragelse[324]. I forhold til delegationsforbuddets betydning for retsdannelsen i administrativ praksis henvises i øvrigt til ovenstående kommentar til UfR1988.795V.

---

322. Dommen er kommenteret af *Poul Bostrup* i SpO 1997, nr. 4, side 146 ff.
323. Jf. TfS1998, nr. 199, er der omtalt nedenfor XV.
324. Ifølge realitetsgrundsætningen, som præsenteret i *Jan Pedersens* disputats om skatteudnyttelse, er der ikke et hjemmelsproblem i skatteunddragelsessager, jf. nedenfor XV.

D Skatteprocessuel regulering og grundlovens § 43, 1. led

En Højesteretsdom af nyere dato, som direkte inddrager grundlovens § 43, er gengivet i TfS2001, nr. 290. Baggrunden for sagen er Højesterets underkendelse – ved en 3-2 dissens – af fradragsnægtelse i en lignende sag fra 1996[325]. I den bagved liggende sag havde skattemyndighederne for indkomståret 1990 nægtet en »brobisse« fradrag for opholds- og fortæringsudgifter i medfør af LL § 9, stk. 5, da skattemyndighederne ikke anså den pågældende skatteyder for at have været på rejse. I højesteretsdommen fra 1996 udtalte flertallet, at forarbejderne til LL § 9, stk. 5, slog fast, at Ligningsrådet skulle fastsætte regler om skattefri rejsegodtgørelse. Dette var sket ved Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 54 af 29. december 1989. For så vidt angik rejsebegrebet stillede cirkulæret ikke efter sin ordlyd som betingelse, at rejsemålet var et andet end arbejdsgiverens faste forretningssted. Da en indskrænkende fortolkning til skade for skatteyderen ikke kunne støttes på ordlyden af eller forarbejderne til LL § 9, stk. 5, eller skattemyndighedernes skiftende udlægninger af rejsebegrebet, kunne fradrag ikke nægtes.

I TfS2001, nr. 290, påstod to skatteydere, der også havde været ansat ved storebæltsprojektet, sig berettigede til ekstraordinær genoptagelse i henhold til dagældende SSL § 4, stk. 2. Sagen vedrørte for begge sagsøgeres vedkommende indkomstårene 1990-1991, dvs. indkomstår fra og med det indkomstår, som den underkendende dom TfS1996, nr. 653 vedrørte. Som følge af Højesterets underkendende dom af 30. august 1998, udstedte Told- og Skattestyrelsen et såkaldt genoptagelsescirkulære nr. 26 af 12. november 1996. I henhold til dette cirkulære kunne der ske genoptagelse af skatteansættelser for indkomstår fra og med 1992. I 1995 havde Vestre Landsret nemlig underkendt Landsskatterettens kendelse – og dermed nægtelsen af fradraget – hvorfor 1995 var året for den første underkendende dom.

Genoptagelsescirkulæret havde ifølge forarbejderne hjemmel i SSL § 4, stk. 2[326], hvor det bl.a. fremgik, at den hidtidige praksis som gengivet i Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1993-9 kunne fortsættes. Efter dette cirkulære kunne genoptagelse i anledning af underkendelse af ligningsmyndighedernes praksis ske 3 år tilbage fra den første underkendende dom. Ligningsrådet eller Told- og Skattestyrelsen skulle i så fald – som sket efter TfS1996, nr. 653 – udstede et genoptagelsescirkulære som følge af den underkendende dom/kendelse.

---

325. TfS1996, nr. 653, kommenteret af sagsøgers advokat i TfS1996, nr. 670, samt af *Claus Kirkeby Olsen* i SpO 1998, side 326 ff.
326. Folketingstidende 1995-1996, tillæg A, sp. 2584 ff.

Af forarbejderne til SSL § 4, stk. 2, fremgik desuden, at en underkendende dom eller kendelse ikke i sig selv gav et generelt grundlag for ekstraordinær genoptagelse. Desuden havde domstolene ifølge samme forarbejder fuldt ud adgang til at prøve, om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse var tilstede.

Sagsøgerne fremsatte en lang række anbringender til støtte for påstanden om genoptagelse, herunder at der måtte være tale om ansvarspådragende adfærd fra skattemyndighedernes side. Dette anbringende kommenteres ikke nærmere i denne sammenhæng. Subsidiært gjorde sagsøgerne gældende, at det ville stride mod såvel grundlovens § 43, almindelige retsgrundsætninger, Den Europæiske Menneskerettighedskonvention art. 6 samt art. 1 i Tillægsprotokol 1 at nægte genoptagelse. I den forbindelse nævnte sagsøgerne, at skattemyndighederne jo netop i indkomstårene 1990-1991 havde anlagt en ulovmedholdelig fortolkning af LL § 9, stk. 5, ifølge TfS1996, nr. 653.

Skatteministeriet gjorde gældende, at der ifølge ordlyden samt forarbejderne til SSL § 4, stk. 2, ikke kunne ske genoptagelse. Underkendelse af administrativ praksis berettigede ifølge sagsøgte kun til ekstraordinær genoptagelse i det omfang, som cirkulære 1993-9 anførte. I relation til grundlovens § 43 anførte Skatteministeriet: »Endelig fastslår grundlovens § 43 alene et princip om, at al skatteudskrivning kræver hjemmel i lov. Bestemmelsen regulerer imidlertid ikke indretningen af det skatteadministrative system, herunder de skatteprocessuelle regler.«

Vestre Landsret afviste, at der var tale om ansvarspådragende adfærd fra skattemyndighedernes side samt, at skattemyndighederne ved aftale eller lignende skulle have forpligtet sig til genoptagelse. Landsretten kommenterede ikke det subsidiære anbringende om grundlovens § 43.

Højesteret delte sig i en 5-2 dissens. Flertallet fandt, at der i forarbejderne til SSL § 4, stk. 2, udtømmende var gjort op med, hvorledes skattemyndighederne skulle forholde sig i forbindelse med underkendelse af administrativ praksis ved kendelse eller dom. Dermed havde lovgivningsmagten forudsat, at der alene skulle ske genoptagelse 3 år tilbage fra den underkendende kendelse/dom. Flertallet fandt desuden ikke, at der var oplyst forhold, der i særlig grad talte for ekstraordinær genoptagelse, herunder heller ikke i anledning af sagsøgernes subsidiære anbringender, dvs. også grundlovens § 43.

Ifølge mindretallet havde den ekstraordinære genoptagelsesadgang bl.a. til formål at undgå, at andre skatteydere var nødt til at anlægge tilsvarende sager ved domstolene for at få korrigeret en skatteansættelse i medfør af underkendt administrativ praksis[327]. Dette hensyn tillagde mindretallet så stor betydning, at kravet i SSL § 4, stk. 2, om at forholdene i særlig grad skulle tale for genoptagelse, blev anset for opfyldt. Særligt når hensås til, at skatteyderen

327. Til støtte herfor henviste mindretallet til bemærkninger til L 95, fremsat den 17. december 1982 om bl.a. forlængelse for fristen for klageadgang m.m. i SSL, jf. Folketingstidende 1982-1983, tillæg A, sp. 1773 ff.

ville kunne opnå materiel korrektion ved søgsmål om tilbagebetaling som alternativ til genoptagelse. Mindretallet afviste, at det ifølge bemærkningerne til SSL § 4, stk. 2, var lovgivers intention, at der kun kunne eller skulle ske genoptagelse 3 år tilbage fra den først underkendende dom. En sådan regel kunne ifølge mindretallet nemt have være skrevet ind i bestemmelsen. Tilbagebetalingskravene blev desuden ikke anset som forældede i medfør af forældelsesloven af 1908.

Selve genoptagelsesfristen på 3 år fra den første underkendende dom eller landsskatteretskendelse kan anses for at være fastsat ved lov, idet lovgiver i forarbejderne præciserer, at administrativ praksis, som gengivet i cirkulære 1993-9, kunne fortsætte[328]. Dermed tilkendegav lovgiver at være bekendt med 3-årsfristen. Dagældende SSL § 4, stk. 2, som opstillede et krav om, at forholdene i særlig grad skulle tale for ekstraordinær genoptagelse, skulle derfor ifølge lovgiver fortolkes med udgangspunkt i denne administrative praksis. Højesterets flertal kommer uden nærmere begrundelse frem til, at grundlovens § 43 ikke forhindrer lovgiver i at fastsætte den pågældende genoptagelsesfrist[329]. Og dette på trods af at de pågældende skatteansættelser, som ønskedes genoptaget, blev foretaget uden fornøden lovhjemmel. Desuden vedrører skatteansættelserne det samme og senere indkomstår – 1990-1991 – som den underkendende dom, der vedrørte indkomståret 1990.

Som udgangspunkt er enhver uhjemlet beskatning i strid med grundlovens § 43. Dermed ikke være sagt, at nægtelse af fradrag i medfør af LL § 9, stk. 5, ville være blevet fundet grundlovsstridig. Som nævnt[330] kræves som fortolkningsmæssigt udgangspunkt, at der foreligger klar grundlovsstridighed. Den tvivl om hjemmelsspørgsmålet, som bl.a. dissensen ved Højesteret er udtryk for, taler alt andet lige imod en formodning for klar grundlovsstridighed.

Men grundlovens § 43 er også bindende for lovgiver. Det vil således være i strid med bestemmelsen, hvis lovgiver ved lov fastsætter genoptagelsesfrister, som reelt gør grundlovens § 43 illusorisk. Sat på spidsen kan man sige, at Højesterets flertal anerkender, at lovgiver ved

---

328. Jf. Folketingstidende 1995-1996, Tillæg A, sp. 2584 ff.
329. Appellanternes subsidiære anbringender om bl.a. grundlovens § 43 afvises af flertallet.
330. Ovenfor II, 5.5. Se i øvrigt nærmere om kritikken af dette fortolkningsmæssige udgangspunkt nedenfor XIII, 4.3.

lov kan begrænse hjemmelskravet til at gælde 3 år tilbage fra det år, hvor den øverste administrative klageinstans – dvs. Landsskatteretten – eller domstolene kom frem til, at beskatningen ikke havde hjemmel i lov. For skatteyderen er virkningen af ikke at kunne få betalt ulovhjemlede skatter tilbage den samme som at blive beskattet uden hjemmel i lov.

Lovgiver kom med SSL § 4, stk. 2, efter min opfattelse kraftigt på kant med principperne i grundlovens § 43. Det skyldes, at en administrativ praksis, hvor genoptagelsesfristen efter underkendelse af administrativ praksis begrænses til 3 år fra doms- eller kendelsesafsigelsestidspunktet, kan medføre, at muligheden for at kræve ulovhjemlede skatter tilbagebetalt afskæres. Den skatteprocesuelle normering er dermed reelt udtryk for en materiel skatteretlig regulering frem for blot en skatteprocessuel normering.

Ifølge forarbejderne til dagældende SSL § 4, stk. 2, kunne domstolene fuldt ud prøve betingelserne for ekstraordinær genoptagelse. Flertallet i Højesteret holdt sig til henvisningen i forarbejderne til den administrative praksis om genoptagelsescirkulærer som gengivet i TSS-cirkulære 1993-9 og fandt ikke, at der i øvrigt forelå forhold, der i særlig grad talte for genoptagelse.

Mindretallet fandt det derimod uhensigtsmæssigt og i strid med formålet med den ekstraordinære genoptagelsesadgang, at andre skatteydere var nødsaget til at anlægge sag ved domstolene for at være sikre på mulighed for at få korrigeret de tidligere foretagne skatteansættelser. Det er ud fra denne argumentation vanskeligt at forstå, at kravet om, at forholdene i særlig grad skal tale for ekstraordinær genoptagelse, ikke var opfyldt. Desuden kan nogle generelle retssikkerhedsmæssige overvejelser inddrages.

Ved SSL § 4, stk. 2, forarbejderne til bestemmelsen og cirkulære 1993-9, fastlagde lovgiver med henvisning til administrativ praksis regler, der forhindrede tilbagebetaling af uhjemlet beskatning for indkomstår, der var de samme som eller endda efterfulgte de indkomstår, hvori beskatningshjemmel manglede ifølge den første underkendende dom/kendelse. Ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt forekommer denne fremgangsmåde særdeles uheldig.

På grund af det konstitutionelle krav om lovhjemmel for beskatning, skal der efter min opfattelse i disse tilfælde anføres meget væsentlige hensyn til effektiv beskatning for at begrunde afvisningen af ekstraordi-

nær genoptagelse. Dette er i særlig grad tilfældet, da der er tale om indkomstår, som svarer til eller efterfølger det indkomstår, som den underkendende dom/kendelse vedrører. Som eksempler på effektivitetshensyn kan nævnes helt uforholdsmæssigt bebyrdende administrative vanskeligheder med de pågældende genoptagelsessager, et meget stort antal sager og meget betydelige statsøkonomiske hensyn.

I modsætning til disse effektivitetshensyn skal det bemærkes, at sikringen af skatteyderens retssikkerhedsmæssige krav om ikke at blive beskattet uden hjemmel i lov, står meget centralt. Skatteyderen er almindeligvis den svagere part over for skattemyndighederne og har desuden vanskeligere ved at holde sig orienteret om f.eks. en relevant underkendelse af administrativ praksis for slet ikke at tale om igangværende sager, der kan føre til underkendelse. Derfor bør afskæring af genoptagelsesadgangen ske efter en nøje afvejning af betydelige reelle, praktiske, administrative og økonomiske hensyn over for den meget væsentlige beskyttelse af skatteyderens krav på formel[331] og materiel retssikkerhed ved beskatning. Synspunktet bekræftes af at skattesager, hvor grundlovsspørgsmål inddrages, er adskillige år undervejs fra det eller de indkomstår, sagerne berører, frem til den underkendende dom eller kendelse[332]. Som eksemplificering af dette tidsrum benyttes nedenfor de i dette afsnit nævnte retssager:

1. UfR1938.1047H vedrørte som det tidligste indkomståret 1931. 7 år forløb således fra det i sagen behandlede indkomstår til Højesterets domsafsigelse.
2. UfR1977.31 og 37H vedrørte indkomståret 1974 henholdsvis fra og med indkomståret 1970. Dommene er afsagt ultimo 1976, og der er således forløbet 2-3 år henholdsvis ca. 6 år fra de indkomstår, som sagerne drejede sig om, og frem til årene for domsafsigelsen.
3. UfR1988.795V drejede sig om fradrag for dobbelt husførelse i 1983. I denne sag forløb over ca. 5 år fra det pågældende indkomstår frem til domsafsigelsesåret.
4. TfS1997, nr. 329, der omhandlede rentefiksering, angik indkomst-

331. Med formel retssikkerhed tænkes på de skatteprocessuelle regler om habilitet, klageadgang, genoptagelsesadgang m.v.

332. Sker underkendelsen først ved landsretterne eller Højesteret, ligger underkendelsestidspunktet selvfølgelig senere.

året 1990. Vestre Landsret underkendte Landsskatterettens kendelse 6-7 år efter det pågældende indkomstår.

5. I TfS2001, nr. 290 (den her behandlede sag) om ekstraordinær genoptagelse faldt den endelige Højesteretsdom 10-11 år efter indkomståret i sagen. Tilsvarende var tilfældet i TfS2001, nr. 330, hvor Vestre Landsret træf afgørelse i en lignende sag.

Selvom disse sager jo ikke alle er udtryk for underkendende domme, giver de et billede af en periode på typisk ikke under 5 år og ofte længere tid, som forløber, fra det berørte indkomstår til et skatterelateret grundlovsspørgsmål er afgjort.

I denne sag er resultatet efter min bedste overbevisning materielt utilfredsstillende i en sådan grad, at ekstraordinær genoptagelse burde have været tilladt og endda havde hjemmel i SSL § 4, stk. 2. Dette synspunkt understreges ikke mindst af en fortolkning af grundlovens § 43, hvorefter det retssikkerhedsmæssige værn mod vilkårlig beskatning står i centrum.

I forlængelse af sagerne om hjemmelen for rentefiksering inddrager en nyere dom fra Vestre Landsret spørgsmålet om hjemmel for genoptagelsespraksis i relation til grundlovens § 43, jf. TfS2001, nr. 330. Vestre Landsret lægger sig helt på linie med Højesterets flertal i TfS2001, nr. 290, og nægter ekstraordinær genoptagelse ud over tre år tilbage fra den underkendende dom i medfør af udstedt genoptagelsescirkulære. Den første underkendende dom – TfS1996, nr. 642 – omhandlede indkomstårene 1989-1991, mens TfS2001, nr. 330 omhandler indkomstårene 1990-1992.

> I medfør af dagældende § 4, stk. 2, i SSL, påstod sagsøger Skatteministeriet tilpligtet til at anerkende, at sagsøgerens skatteansættelser for 1990-1992 skulle genoptages. Årsagen var de af skattemyndighederne foretagne rentefikseringer af sagsøgers uforrentede lån til egne selskaber i disse indkomstår. Skattemyndighedernes administrative praksis for den pågældende type rentefiksering var som bekendt blevet underkendt ved højesteretsdom af 20. august 1996, gengivet i TfS1996, nr. 642. I medfør af Told- og Skattestyrelsens cirkulære nr. 33 af 8. december 1998 kunne genoptagelse ske tre år tilbage fra den første underkendende dom, dvs. fra og med indkomståret 1993.
>
> Sagsøgeren anførte til støtte for påstanden, at sagsøger var blevet uretmæssigt beskattet af fiktiv renteindtægt, hvorfor ekstraordinær genoptagelse efter den dagældende SSL § 4, stk. 2, måtte være berettiget. Da Højesteret havde tilsidesat den ligningsmæssige praksis om rentefiksering som uhjemlet, var

beskatningen i strid med grundlovens § 43. Dette måtte i sig selv være tilstrækkeligt til at begrunde ekstraordinær genoptagelse. Derudover forelå der ifølge sagsøger en ansvarspådragende fejl fra skattemyndighedernes side, hvilket ifølge forarbejderne begrundede ekstraordinær genoptagelse i medfør af SSL § 4, stk. 2. Endelig anførte sagsøgte som anbringende, at hverken ordlyden i eller forarbejderne til SSL § 4, stk. 2, gav grundlag for en tidsmæssig begrænsning af genoptagelsesadgangen.

Skatteministeriet anførte herimod, at der ikke var hjemmel til at genoptage sagsøgers skatteansættelser for indkomstårene 1990-1992. Kravet for genoptagelse i medfør af dagældende SSL § 4, stk. 2, var nemlig, at forholdene i særlig grad talte for genoptagelse. Hverken hensynet til borgernes retssikkerhed eller grundlovens § 43 hindrede ifølge Skatteministeriet, at der i medfør af lov fastsattes frister for genoptagelse, herunder betingelser for ekstraordinær genoptagelse. I forarbejderne til SSL § 4, stk. 2, om ekstraordinær genoptagelse var anført, at hidtidig administrativ praksis som gengivet i TSS cirkulære 1993-9 kunne fortsættes i disse tilfælde. Cirkulæret slog fast, at genoptagelse kunne ske 3 år tilbage fra den første underkendende kendelse eller dom, når styrelsen havde udstedt et særskilt cirkulære herom. At hidtidig ligningspraksis var blevet underkendt var således ikke eo ipso et forhold, som berettigede til ekstraordinær genoptagelse. Desuden afviste Skatteministeriet at have handlet ansvarspådragende ved påligning af den fikserede rente.

Landsretten slog fast, at der ved tilkendegivelse i forarbejderne til SSL § 4, stk. 2, var hjemmel til den pågældende administrative praksis om frister for genoptagelse, jf. cirkulære 1993-9. I lovforslagets bemærkninger til SSL § 4, stk. 2, anføres det ganske vist, at der ikke var nogen formel grænse for, hvor gamle indkomstår, der kunne gives tilladelse til at genoptage. Men SSL § 4, stk. 2, gav efter forarbejderne tilstrækkelig hjemmel til fastsættelse af den pågældende genoptagelsesfrist. Desuden fandt landsretten ikke, at skattemyndighederne havde begået en ansvarspådragende fejl. Allerede da betingelserne for genoptagelse ikke var opfyldt efter den dagældende SSL § 4, stk. 2, fandt landsretten ikke, at der var grundlag for at dømme Skatteministeriet til at tilbagebetale de erlagte skatter.

Der henvises til bemærkningerne til TfS2001, nr. 290 ovenfor. Genoptagelsesadgang er i øvrigt ved cirkulære nr. 59 af 14. maj 2001 (TSS-cirkulære 2001-15) udstrakt til at omfatte skatteydere, der har selvangivet i overensstemmelse med den underkendte praksis og har betalt rente. Disse skatteydere var ikke omfattet af det oprindelige genoptagelsescirkulære nr. 226 af 8. december 1998 (TSS-cirkulære 1998-33)[333].

333. Jf. kritisk heraf *Hanne Søgaard Hansen*: Rentefiksering – nok engang i SpO 1999, side 326 ff. samt Skatteyders adgang til genoptagelse af gamle skatteansættelser i TfS1999, nr. 710.

Grundlovens § 43, 1. led, indebærer ikke et forbud mod, at der opstilles regler om genoptagelsesfrister, medmindre disse regler klart strider mod kravet om lovhjemmel ved skattepålæg. Dagældende SSL § 4, stk. 2, og begrænsningen i medfør af administrativ praksis i TSS-cirkulære 1993-9 om genoptagelsescirkulærer bryder på betænkelig måde med princippet i grundlovens § 43, 1. led. I tilsvarende og efterfølgende indkomstår, hvor beskatning i medfør af underkendt administrativ praksis ikke havde fornøden hjemmel, forhindrer SSL § 4, stk. 2, samt TSS-cirkulære 1993-9 reelt, at uhjemlet skat bliver betalt tilbage.

Med TfS2001, nr. 290 har Højesteret slået fast, at grundlovens § 43, 1. led, ikke indebærer begrænsninger i adgangen til at fastsætte genoptagelsesfrister, som f.eks. forhindrer genoptagelse af skatteansættelse, der ifølge dom eller landsskatteretskendelse ikke har fornøden hjemmel i den gældende skattelovgivning. Dette må anses som en meget betænkelig fortolkning af den materielle rækkevidde af grundlovens § 43, 1. led, i det omfang væsentlige retsbeskyttende hensyn ikke klart taler for at afskære genoptagelse. Spørgsmålet er nemlig, om lovgiver ved lov kan fastsætte genoptagelsesfrister, der reelt tilsidesætter kravet om lovhjemmel for beskatning, foretaget i tidligere indkomstår. Fra et formelt synspunkt kan genoptagelsesfrister ved lov betragtes som hjemmel for den tidligere uhjemlede beskatning. Ikke desto mindre er denne bagvendte og indirekte tilvejebringelse af lovhjemmel kritisabel på grundlag af hjemmelskravet i grundlovens § 43.

Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999[334] er retstilstanden dog forbedret betydeligt. Ifølge SSL § 35, stk. 1, nr. 7, kan genoptagelse ud over fristerne i SSL § 34 ske i anledning af underkendelse af hidtidig praksis ved landsskatteretskendelse eller dom ske:

– Fra og med det indkomstår, som den første underkendende kendelse/dom vedrørte, eller
– fra og med det indkomstår, som er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 5 år forud for underkendelsen af praksis.

---

334. L 192 1998/1999. Nærmere herom *Hanne Søgaard Hansen* i TfS1999, nr. 710: Skatteyders adgang til ekstraordinær genoptagelse af gamle skatteansættelser samt *Kim Wind Andersen* i TfS2001, nr. 300: Nye regler om genoptagelse af tidligere års skatteansættelser. Om den tidligere ekstraordinære genoptagelsesadgang i medfør af SSL § 4, stk. 2, se *Hanne Søgaard Hansen* i SR-Skat 1999, side 147 ff.

Underkendes hidtidig administrativ praksis i en skattesag vedrørende indkomståret 1990 ved landsskatteretskendelse eller dom den 1. september 2001, er det muligt at opnå ekstraordinær genoptagelse for indkomstår fra og med 1990 på grund af 1. led i SSL § 35, stk. 1, nr. 7. Vedrørte samme sag indkomståret 1998, er 2. led i bestemmelsen afgørende, idet det altid mindst er muligt at opnå genoptagelse 5 år tilbage fra den første underkendende kendelse eller dom. I dette tilfælde er det altså muligt at gå tilbage til og med indkomståret 1996, da dette indkomstår var påbegyndt men endnu ikke udløbet 5 år fra underkendelsen af praksis i 2001.

Som anført af Hanne Søgaard Hansen i TfS1999, nr. 710, er der imidlertid også betænkelige elementer ved den nye lovgivning. Blandt andet kommer Hanne Søgaard Hansen i sin artikel ind på den relativt høje bagatelgrænse på 5.000 kr. i medfør af SSL § 35, stk. 2, samt forskelsbehandlingen på en »lovlydig« skatteyder og en klagende skatteyder. Sidstnævnte kritik hænger sammen med, at genoptagelsescirkulærerne i visse tilfælde udelukkede genoptagelse, hvis skatteyderen havde selvangivet og betalt i tillid til skattemyndighedernes praksis[335]: Genoptagelse kunne alene opnås i tilfælde af, at der var gennemført ansættelsesændringer i overensstemmelse med den underkendte praksis, eller hvis den skattepligtige havde selvangivet i overensstemmelse med samme praksis *uden* at have betalt[336]. En »lovlydig« skatteyder, der havde selvangivet og betalt i overensstemmelse med underkendt administrativ praksis, kunne således ikke få genoptaget sin skatteansættelse. Told- og Skattestyrelsen imødekom kritikken ved TSS-cirkulære nr. 59 af 14. maj 2001 (TSS-cirk. nr. 2001-15), hvorefter de såkaldt »lovlydige« skatteydere også kan opnå genoptagelse.

Af TfS2001, nr. 308, der gengiver spørgsmål S 2077 til Skatteministeren, fremgår, at Skatteretsrådet er opmærksom på kritikken af bl.a. SSL § 35, stk. 1, nr. 7. Intet tyder derfor på nye lovgivningstiltag, der i tilsvarende eller højere grad end den tidligere SSL § 4, stk. 2, tilsigter at hindre genoptagelse af uhjemlede skatteansættelser. Tværtimod er det modsatte formentlig tilfældet, hvilket klart må bifaldes.

---

335. Jf. *Hanne Søgaard Hansen* i TfS1999, nr. 710, side 2348-49.

336. Således TSS-cirk. 1998-33 om genoptagelse som følge af fiksering af renter i hovedaktionær- og koncernforhold. Denne type rentefiksering blev endeligt underkendt ved TfS1998, nr. 198, idet TfS1996, nr. 642 blev anset som den første underkendende dom på trods af de lidt uklare domspræmisser.

3.3. Sammenfatning

Selvom der ikke i teorien hersker enighed om rækkevidden af grundlovens § 43, 1. led, kan der dog spores en tendens[337] til at anlægge en fortolkning, som fokuserer på retssikkerhedskravet i bestemmelsen. Det er en følge af denne fortolkningstilgang, at delegationsforbuddet kommer til at stå som en hindring for en materielt set indgribende delegation.

Fortolkningen kan forekomme at være i modstrid med praksis på grund af det store antal bekendtgørelser og andre administrative forskrifter. Men skatternes karakter som – qua deres natur – bebyrdende offentlige indgreb taler afgørende for tilsikring af fornøden demokratisk legitimitet[338].

Beskues de forskellige kategorier af sager om grundlovens § 43, 1. led, fremtræder visse grundtræk ved fortolkning af delegationsforbuddet. I en del sager fremstår delegationsforbuddet på trods af endda intense direkte eller indirekte virkninger på borgerne primært som en kompetencemæssig afgrænsning mellem lovgiver og forvaltning. Hensynet til en effektiv arbejdsfordeling er efter min opfattelse bærende i disse sager, hvorfor betydningen af de intense virkninger for borgerne – og dermed retssikkerhedsaspektet – nedtones. Til denne kategori af sager hører såvel Gebyr-sagen som de i afsnit A og D omtalte sager.

I den anden kategori af sager lægges vægten i den modsatte vægtskål, dvs. at der er tale om sager, hvor hensynet til borgernes retssikkerhed ved beskatning tillægges afgørende betydning. Særligt i tilfælde af, at der er sket en skatteretlig normering ved administrativ

---

337. Senest i Skatteretsrådets redegørelse, april 2001, side 12-15. Se også *Thøger Nielsen* i Indkomstbeskatning, bind I, 1965, København, side 6 og 14 ff. samt SpO 1971, side 8-10, *Jan Pedersen* i TfS1992, nr. 413, side 1017 ff. samt i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 230 ff., Skatteretten 1, side 93 ff., *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001-2002, side 48 ff., *Alf Ross* i Dansk Statsforfatningsret II, 3. udgave ved *Ole Espersen*, København, 1980, side 836 ff. samt *Poul Andersen* i responsum vedrørende forslag til lov om værn mod dumping m.v. i Folketingstidende 1956-57, tillæg B, sp. 527 ff.

338. *Peter Germer* er som nævnt fortaler for en mere pragmatisk fortolkning af grundlovens § 43, hvorefter videre adgang til delegation i visse tilfælde må accepteres, jf. Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København, side 84. *Henrik Zahle* anlægger tilsyneladende også en lidt mere indskrænkende fortolkning af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, jf. *Zahle* I 2001, side 374 ff.

praksis, foretager domstolene en særdeles kritisk vurdering af, om denne retsdannelse er præciserende i henhold til lov eller ligger uden for lovens rammer. Denne mere restriktive indfaldsvinkel anlægges typisk i de sager, der er omtalt i afsnit B og C. Selvom UfR1988.795V om fradrag for dobbelt husførelse, der er omtalt under B, gav skattemyndighederne medhold, sporede landsretten hjemmelskæden tilbage til lov og fandt desuden den administrative praksis sagligt begrundet.

Gebyr-sagen[339] er imidlertid udtryk for en klart indskrænkende fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, idet ordet »skat« – for så vidt angår sondringen mellem fiskale skatter og gebyrer – begrænses til at omfatte klare fiskale afgifter. Dommen kan tages som udtryk for, at Højesteret søgte at undgå et krav om klar lovhjemmel, hvilket skete ved at acceptere en meget bred opfattelse af gebyrbegrebet.

Det kan efter denne gennemgang af teori og retspraksis fremstå som om, der foreligger en uoverensstemmelse mellem fortolkningen hos domstolene og en bred kreds af teoretikere. I den forbindelse må det dog holdes for øje, at de teoretiske gennemgange af grundlovens § 43, 1. led, holder sig på det generelle plan og dermed sjældent – ud over kommentarer til retspraksis – kommer ind på konkrete konflikter med delegationsforbuddet. I modsætning hertil forholder domstolene sig til helt konkrete tilfælde og foretager en retlig bedømmelse på grundlag af en helt konkret sagsbeskrivelse. Derfor kan man på den ene side kritisere teorien for ikke at forholde sig til grundlovens § 43 på et mere konkret plan, hvorimod domstolene måske i for høj grad fokuserer på at få delegationsforbuddet til at passe ind i konkrete sagstilfælde[340]. Tilsyneladende er både den deduktive og induktive fortolkningsmæssige tilgang til grundlovens § 43, 1. led, forbundet med problemer.

Fortolkes grundlovens § 43, 1. led, under iagttagelse af afvejningen mellem de særlige skatteretlige retssikkerhedshensyn på den ene side og hensynet til effektiv beskatning på den anden, kan fortolkningen føre til en højere grad af velbegrundet retlig argumentation. Kompetencefordelingssynspunktet har indtil videre spillet en afgørende rolle i sagerne. Hvis grundlovens § 43, 1. led, skal have betydning i forhold

339. TfS1993, nr. 368, er gennemgået ovenfor VII, 2.2.

340. Se nærmere om betydningen af, hvem der er grundlovsfortolker, jf. ovenfor II, 5.3.

til den omfattende og indgribende skatteregulering, er det i højere grad end hidtil nødvendigt at fokusere på forholdet mellem den enkelte skatteyder og forvaltningen.

4. Negativ delegation af kompetencen til at pålægge skat

4.1. Tilladelses- og dispensationslovgivning – »The shotgun approach«

I skattelovgivningen findes flere eksempler på en lovgivningsteknik, hvorved lovgiver pålægger en generel eller bred skattepligt på en bestemt type indkomst, og der i forbindelse med skattepålægget indbygges en adgang til at dispensere fra skattepligten med angivelse af et sæt mere eller mindre fastlagte kriterier. Formålet med denne type lovgivning kan være at etablere et effektivt værn mod omgåelse eller skatteudnyttelse på komplicerede skatteretlige områder. Lovgiver kan på lovgivningstidspunktet have vanskeligt ved udtømmende at beskrive lovbestemmelsens anvendelsesområde. I forbindelse med at pålægge et bredt beskatningsnet bemyndiges Skatteministeriet eller Ligningsrådet derfor til at dispensere fra skattepligten. Som eksempler på denne type lovgivningsteknik kan nævnes LL §§ 16 A og B samt PSL §§ 4, stk. 6 og 7, der vedrører anpartsreglerne i § 4, stk. 1, nr. 12 og 13.

En anden tilsvarende lovgivningsmetode går ud på at betinge opnåelse af en gunstig skattemæssig retsstilling af, at tilladelse opnås fra f.eks. Ligningsrådet eller Skatteministeriet, jf. f.eks. FSL § 15, stk. 1[341] og ABL § 13, stk. 1. Førstnævnte bestemmelse indeholder regler om fusion mellem et selskab, der er hjemmehørende her i landet, og et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, samt fusion mellem selskaber, der alle er hjemmehørende i udlandet. Disse selskaber kan ved fusion anvende reglerne i FSL § 15, stk. 2-4, hvis tilladelse opnås. Ifølge ABL § 13, stk. 1, kræves Skatteministeriets[342] tilladelse for at opnå skattemæssig succession ved aktieombytning. Ved lov nr. 166 af

341. Skatteministeriet kompetence er videredelegeret til Told- og Skattestyrelsen, jf. bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 § 14, stk. 1, nr. 3.
342. Ved TSS-cirkulære nr. 10 af 26. marts 2002 har Skatteministeriet videredelegeret bemyndigelsen til told- og skatteregionerne henholdsvis Told- og Skattestyrelsen.

24. marts 1999 blev betingelserne for at opnå beskatning i henhold til disse tilladelsesbestemmelser dog objektiveret, jf. cirkulære nr. 199 af 16. december 1999[343].

Domstolene har ikke taget stilling til, om denne lovgivningsteknik er i overensstemmelse med delegationsforbuddet, og en tvist om dette spørgsmål er vanskelig at forestille sig. Fortolkningen af grundlovens § 43 kan derfor ikke udledes på grundlag af retspraksis. Til gengæld har domstolene en meget vigtig funktion ved efterprøvelse af, om kriterierne i medfør af denne type lovgivning ligger inden for lovens ofte meget vide rammer.

Denne lovgivningsteknik er blevet kritiseret[344] med udgangspunkt i grundlovens § 43, idet skattemyndighederne i tilfælde af stor administrativ frihed til at fastsætte dispensationskriterierne reelt træffer beslutning om det materielle skattepålæg. Dvs. at der sker en forskydning af den materielle skattepålægskompetence fra lovgiver til forvaltning[345]. Særligt kritisabelt er det, hvis det i forarbejderne til den pågældende dispensations- eller tilladelseslovgivning anføres, at skattepligt reelt er undtagelsen. Som eksempel herpå kan nævnes det tidligere bestemmelser i FBL § 3, stk. 3 og 4, hvorefter Skatteministeren kunne dispensere fra den generelle skattepligt for gaver til fonde. Ved lov nr. 180 af 23. marts 1995 (L 141 1994/95) blev det direkte anført i FBL § 3, stk. 3, hvornår gaver til fonde er skattepligtige.

Fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt kan det anføres, at skatteyderens retsstilling gøres svært tilgængelig ved denne type lovgivning, idet retsstillingen ikke fremgår direkte af loven[346]. Hermed lider kravet om forudberegnelighed ved beskatning skade.

Lovgiver har to gange imødekommet kritikken ved at objektivere kriterierne for dispensation eller tilladelse i skattelovgivningen. Ved

---

343. Denne lovændring omtales nærmere straks nedenfor.
344. Jf. *Jan Pedersen* i TfS1992, nr. 413 samt Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 231-232, Skatteretten 1, side 93-94, Lærebog om indkomstskat 2000, side 45-49, *Ole Bjørn* i Tilladelses- og dispensationsbestemmelser – som skatteretligt fænomen, Emner ved Syddansk Universitet, 1999, København, side 16 ff., *Erik Overgaard* i TfS1991, nr. 286 om de tidligere bestemmelser i FBL § 3, stk. 3 og 4, om gaver til fonde samt *Jon Stokholm* i TfS1992, nr. 325: Ligningsrådet – Folketingets forlængede arm?
345. Jf. Redegørelse om retssikkerhed, april 1991, side 27 og 32.
346. Se *Ole Bjørn* i Tilladelses- og dispensationsbestemmelser – som skatteretligt fænomen, Emner ved Syddansk Universitet, 1999, København, side 17.

lov nr. 888 af 29. december 1989[347] blev 25 dispensationsbestemmelser således helt eller delvist objektiveret i skattelovgivningen. I bemærkningerne til lovforslaget blev følgende anført som begrundelse for at lovfæste betingelserne for dispensation[348]:

> »Ved at lovfæste dispensationspraksis vil det nu fremgå direkte af loven, hvilke betingelser der skal være opfyldt. Derved øges retssikkerheden for borgeren. Objektivering medfører også en administrativ forenkling for skatteværesenet af et ikke ubetydeligt omfang samtidig med, at ansøgninger efter de dispensationsbestemmelser, der ikke i denne omgang objektiveres, hurtigere kan behandles af skattemyndighederne til gavn for både borgeren og skattemyndighederne. Det er tanken senere at komme med yderligere forslag til objektivering af dispensationsbestemmelser i skattelovgivningen.«

En del af bestemmelserne i denne forenklingspakke var blot en kodificering af de ved administrativ praksis fastlagte kriterier for at opnå dispensation. Disse betingelser kunne lige så vel fremgå af selve lovteksten, hvorved ansøgning om dispensation blev overflødiggjort og skatteydernes retsstilling kom til at fremgå direkte af loven.

Desuden blev en lang række dispensationsbestemmelser afskaffet ved lov nr. 166 af 24. marts 1999[349]. Bemærkningerne[350] til lovforslaget svarer indholdsmæssigt til motiverne for lovændringen fra slutningen af 1989. Skatteministeriet bestræber sig således på at objektivere de i administrativ praksis fastsatte kriterier for opnåelse af dispensation.

I nyere teoretisk behandling af emnet er der imidlertid også blevet anført fordele ved denne lovgivningsteknik, idet den imødekommer kravene på f.eks. komplicerede erhvervsrelaterede skatteområder[351]. Der kan for såvel skatteyderen som skattemyndighederne være forbundet fordele med, at dispositioner gennemføres med fuld sikkerhed for de skatteretlige konsekvenser[352]. Tilladelses- og dispensationslov-

---

347. Jf. Redegørelse om retssikkerhed, april 1991, side 31.
348. Folketingstidende 1989-1990, forhandlingerne, sp. 65 ff. om L 2 1989-1990.
349. L 87 1998-1999.
350. Folketingstidende 1998-1999, tillæg A, sp. 2279 ff. Se også cirkulære nr. 199 af 16. december 1999 om objektiveringer, justering af reglerne for beskatning ved død samt afgrænsning af told- og afgiftsområdet m.m.
351. Således *Ole Bjørn* i Tilladelses- og dispensationsbestemmelser – som skatteretligt fænomen, Emner ved Syddansk Universitet, 1999, København, side 20-23.
352. *Ole Bjørn* drager i den henseende en parallel mellem tilladelses- og dispensationslovgivning og instituttet bindende forhåndsbesked.

givning sikrer samtidig skattemyndighederne kontrol med den pågældende type disposition. Ole Bjørn fremhæver netop disse »procesøkonomiske« fordele ved tilladelses- og dispensationslovgivningen, idet stillingtagen til ofte komplicerede skatteretlige spørgsmål tages på forhånd. På den måde undgås – særligt for skatteyderen – belastende og uhensigtsmæssige korrektioner ved efterfølgende revision af selvangivelsen.

For domstolene har tilladelses- og dispensationslovgivning den betydning, at domstolene efterfølgende medvirker ved efterprøvelse af lovligheden af de kriterier, som lovgiver indirekte har videredelegeret til Skatteministeriet eller Ligningsrådet at fastsætte. Opstår der tvist om lovligheden af en udviklet administrativ praksis eller normering fra f.eks. Ligningsrådet, kan domstolene imidlertid være i den vanskelige situation, at lovens forarbejder ikke yder fortolkningsbidrag. I denne situation er det essentielt, at domstolene påser, at lovgivers intentioner respekteres, således at retsdannelsen ikke bevæger sig ud over lovens rammer. Selvom overensstemmelsen mellem tilladelses- og dispensationslovgivning og grundlovens § 43, 1. led, næppe bliver genstand for domstolsprøvelse, udgør anerkendelsen af denne lovgivningsteknik en opblødning af delegationsforbuddet. Derfor behandles emnet under denne analyse af grundlovens § 43, 1. led.

4.2. Eksempler på tilladelses- og dispensationslovgivning

Som eksempel på afvejningen af fordele og ulemper ved tilladelses- og dispensationslovgivning gennemgås i det følgende vanskelighederne med at objektivere LL § 16 A og B. Eksemplet er valgt for at påvise, at objektivering af tilladelses- og dispensationslovgivning kan indebære retssikkerhedsmæssige problemer.

A Ligningslovens § 16 A, stk. 2

LL § 16 A, stk. 1, slår som bekendt fast, at alt, hvad et selskab udlodder til aktionærer og andelshavere[353], skal medregnes ved opgørelsen

353. Undtagen udlodning af friaktier, friandele og udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kaldenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

af den skattepligtige indkomst[354]. Dette vide udgangspunkt omfatter også nedsættelse af aktiekapitalen med eller uden udlodning[355] til aktionærerne, medmindre der er tale om likvidation. For aktionærer eller andelshavere m.v. har dette som konsekvens, at nedskrivning af aktiekapitalen ikke anses som en aktieafståelse i medfør af ABL. Derfor er der f.eks. ikke mulighed for at fradrage et eventuelt aktietab.

Foretages kapitalnedsættelsen ved påtegning på hver aktie om den nu reducerede værdi mod samtidig udbetaling til aktionærerne, medfører LL § 16 A, stk. 1, at det udbetalte beløb udbyttebeskattes. Det er ikke i alle tilfælde hensigtsmæssigt, at rekonstruktion af selskaber ved kapitalnedskrivning med udlodning medfører fuld udbyttebeskatning af selskabets aktionærer, andelshavere m.v.

Derfor er der i LL § 16 A, stk. 2, indsat en dispensationsadgang. Ifølge denne bestemmelse kan Skatteministeren[356] tillade, at beløb, der udloddes i forbindelse med nedsættelse af aktie- eller andelskapitalen i et selskab, der ikke er under likvidation, fritages for udbyttebeskatning. I stedet opgøres fortjeneste eller tab ved udlodningen efter reglerne om beskatning af fortjeneste eller tab ved afståelse af aktier m.v. i ABL. Hvis dispensation gives, indebærer udlodning ved kapitalnedsættelse i stedet for fuld udbyttebeskatning, at der skattemæssigt anses for at være sket en delvis aktieafståelse. Den realiserede delafståelse svarer forholdsmæssigt til kapitalnedsættelsen. Forskellen mellem det udbetalte beløb og en forholdsmæssig del af anskaffelsessummen, svarende til den forholdsmæssige kapitalnedsættelse, udgør herefter den positive/negative aktieavance.

Betingelserne for dispensation ifølge LL § 16 A, stk. 2, fremgår ikke

---

354. Se nærmere herom *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001-2002, side 202 ff., Lærebog om indkomstskat 2000, side 793-796, Skatteretten 2, side 399-407 samt Ligningsvejledningen 2001, S.F.1. For fysiske personer er den formelle hovedregel i medfør af PSL § 4, stk. 1, nr. 4, at udbytte beskattes som kapitalindkomst. På grund af undtagelserne i PSL § 4 a, stk. 1, nr. 1, 3 og 5, beskattes udbytte dog som praktisk hovedregel som aktieindkomst. For selskaber m.v., omfattet af SEL, er udgangspunktet, at udbytte medregnes ved indkomstopgørelsen med 66%, jf. SEL § 13, stk. 3. Bemærk dog særligt fritagelse for skattepligt i medfør af SEL § 13, stk. 1.

355. Sker kapitalnedsættelsen uden udbetaling til aktionærerne, realiseres ingen skattepligtig indkomst, og dermed udløses ingen udbyttebeskatning.

356. Beføjelsen er videredelegeret til den myndighed, der skatteansætter det selskab, der har udstedt de pågældende aktier vedrørende såvel fysiske og juridiske personer, jf. bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 § 12, stk. 2 (sagudlægningsbekendtgørelsen).

af bestemmelsens ordlyd. Af cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 om ligningsloven, pkt. 9.1.4. og Ligningsvejledningen 2001, S.G.20.2.2. fremgår imidlertid, at det er en forudsætning for dispensation, at kapitalnedskrivningen alene er begrundet i selskabets erhvervsmæssige forhold. Har selskabet eksempelvis delvist afhændet sine aktiviteter og realiseret de til disse aktiviteter hørende driftsmidler, hvorfor den hidtidige aktiekapital skønnes for stor, indicerer dette en erhvervsmæssig og dermed dispensationsberettiget kapitalnedsættelse. Der kræves således en permanent aktivitetsindskrænkning. Endvidere er det en forudsætning, at kapitalnedskrivningen berører alle aktionærer forholdsmæssigt lige meget, således at aktionærernes indflydelse på selskabet ikke forrykkes. Desuden tillægges det ved den samlede vurdering betydning:

1. Om aktiviteten er afhændet til købere, som er fremmede i forhold til koncern og aktionærer,
2. om kapitalnedsættelsen sker kort tid efter aktivitetssalget (ca. $1\frac{1}{2}$ år),
3. om udlodningen nogenlunde svarer til de ved salget indkomne midler,
4. om der fortsat resterer en ikke uvæsentlig aktivitet i selskabet.

B Ligningslovens § 16 B, stk. 2

Et andet eksempel på dispensationslovgivning findes i LL § 16 B, stk. 2. Afstår aktionærer eller andelshavere aktier m.v. til det udstedende selskab, beskattes hele afståelsessummen som udbytte ifølge LL § 16 B, stk. 1[357]. Der er tale om en værnsbestemmelse, hvis formål det er at undgå, at aktionærer m.v. maskerer udbytte som en afståelsessum ved at sælge aktier m.v. til det udstedende selskab. Dermed får aktionæren midler ud af selskabet i form af afståelsessummen, mens aktionærindflydelsen bevares ved en forholdsmæssig afståelse blandt aktionærerne. Medførte salg af aktier til det udstedende selskab ikke udbyttebeskatning, kunne udbytte opsamles i selskabet, og derefter blive lempeligere beskattet som forhøjet aktieavance ved salg af aktierne til selskabet. LL § 16 B, stk. 1, medfører, at hele afståelsessummen beskattes som udbytte, og at der dermed ikke opnås fradrag for anskaffelsessummen.

---

357. Se Ligningsvejledningen 2001, S.G.20.3.

I LL § 16 B, stk. 2, er der imidlertid indsat en dispensationsbeføjelse til Skatteministeren[358], som dermed kan fritage afståelse af aktier m.v. til det udstedende selskab fra udbyttebeskatning. I så fald beskattes fortjeneste/tab i stedet efter ABL. Som det er tilfældet for så vidt angår LL § 16 A, stk. 2, fremgår betingelserne ikke direkte af lovbestemmelsens ordlyd. Disse er i stedet at finde i Ligningsvejledningen 2001, S.G.20.3.3 og cirkulære nr. 72 af 1. april 1996, pkt. 9.2.3. Her anføres det i generelle vendinger, at dispensation kan gives, hvis afståelsen af aktierne til det udstedende selskab må antages at være båret af andre motiver end dem, som hovedreglen i LL § 16 B, stk. 1, tilsigter at værne imod. Anvendes tilbagesalg til det udstedende selskab som et alternativ til udlodning af udbytte, vil det derfor tale imod at der gives dispensation. Som udgangspunkt vil der kun blive givet dispensation fra udbyttebeskatning, såfremt aktionæren afhænder alle sine aktier i det udstedende selskab. Dog behøver alle aktierne ikke at blive afstået til det udstedende selskab, idet delafståelse til andre kan anerkendes som fuldstændig afståelse. I ganske særlige tilfælde kan der indrømmes dispensation, selvom alle aktier ikke afhændes. Kravet er i så fald, at beskatning af hele afståelsessummen ville medføre helt urimelige konsekvenser. Drejer ansøgningen sig om aktier m.v. i selskaber, hvor aktionæren eller anpartshaveren ikke kan afhænde sine aktier m.v. til andre, vil dispensation næsten altid blive bevilget. Som eksempel herpå kan nævnes andelsboligselskaber.

C Forsøg på objektivering

Ved det førnævnte lovforslag L 87 1998-99 – der blev vedtaget som lov nr. 166 af 24. marts 1999 – var det oprindeligt intentionen, at betingelserne for at opnå dispensation fra udbyttebeskatning i medfør af LL § 16 A, stk. 2, og LL § 16 B, stk. 2, skulle fremgå direkte af de pågældende bestemmelsers ordlyd.

LL § 16 A, stk. 2 skulle ifølge forslaget[359] formuleres således:

> *Stk. 3:* Udlodning af beløb fra selskabet medregnes ikke til udbytte, når den finder sted i sammenhæng med en højst lige så stor nedsættelse af aktiekapitalen og lignende, der sker ligeligt over for alle aktionærer og lignende. Det gælder dog kun i det omfang, selskabet i forbindelse med udlodningen afstår

358. Beføjelsen er videredelegeret på samme vis som ved LL § 16 A, stk, 2.
359. Jf. Lovforslagets §14, pkt 15.

eller har afstået dele af virksomheden, og udlodningen ikke overstiger salgssummen for de afståede dele opgjort efter fradrag af gæld vedrørende disse.

Stk. 4: Stk. 3 finder ikke anvendelse, hvis
1) det udloddende selskab er under likvidation,
2) det udloddende selskabs indbetalte aktiekapital ikke fuldt ud er til stede i det regnskab, der foreligger, når nedsættelsen vedtages,
3) nedskrivningen af aktiekapitalen i det udloddende selskab overstiger 80 pct. af den samlede aktiekapital før nedskrivning,
4) afståelsen sker til et koncernforbundet selskab, jf. KGL § 4, stk. 2, eller
5) det udloddende selskab er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Stk. 5: Stk. 3 finder heller ikke anvendelse for den aktionær, der
1) selv i forbindelse med nedsættelsen har erhvervet dele af virsomheden,

(Ved udvalgsbehandlingen mellem 1. og 2. behandling af lovforslaget fremlagde et flertal følgende ændringsforslag til nr. 1:)
1) selv i forbindelse med nedsættelsen har erhvervet dele af virksomheden, eller hvis samlevende ægtefælle i forbindelse med nedsættelsen har erhvervet dele af virksomheden
2) er hovedaktionær, hvis nærtstående, jf. ABL § 11, stk. 2-4, i forbindelse med nedsættelsen har erhvervet dele af virksomheden, eller
3) er hovedaktionær eller tilhører kredsen af nærtstående, jf. ABL § 11, stk. 2-4, hvis beskatning af en ellers opgjort fortjeneste, jf. stk. 7[360], bortfalder eller nedsættes på grund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller bestemmelser om skattepligt.

Ud over de betingelser, der er nævnt ovenfor, indskrives en lang række andre betingelser for opnåelse af dispensation. Afgrænsningen af erhververkredsen med inddragelse af ægtefælle samt nærtstående ifølge ABL § 11, stk. 3, kunne imidlertid i visse tilfælde resultere i utilsigtede skattemæssige hindringer for generationsskifte af et selskab.

Tilsvarende i LL § 16 B, stk. 2, der ifølge lovforslaget skulle formuleres således:

Stk. 2: Stk. 1 (udbyttebeskatning ved afståelse til udstedende selskab) finder ikke anvendelse i følgende situationer:
1) Afståelse, såfremt den, der afstår, er en fysisk person, der ikke er hovedaktionær i det udstedende selskab efter ABL § 11, stk. 2-4.
2) Afståelse til investeringsforeninger.

360. Stk. 7 slog ifølge lovforslaget fast, at beløb, som ikke skulle medregnes som udbytte, i stedet skulle beskattes efter ABL.

3) Afståelse som led i en samlet overdragelse til det udstedende selskab og eventuelle andre købere af alle overdragerens aktier m.v. i det udstedende selskab.
4) ... (ikke relateret til nuværende stk. 2 i LL § 16 B)

Stk. 3: Det er en betingelse for, at stk. 1 ikke finder anvendelse i det i stk. 2, nr. 1, 2 og 3 omtalte tilfælde, at beskatning af en ellers opgjort fortjeneste, jf. stk. 4, ikke bortfalder eller nedsættes på grund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller bestemmelse om skattepligt.

Også i dette tilfælde kan kriterierne for aktiebesiddelse hos en aktionærs nærstående ved vurderingen af, om aktionæren er hovedaktionær eller ej i medfør af ABL § 11, stk. 2-4[361], have negative konsekvenser for mulighederne for at gennemføre et generationsskifte.

Da både LL § 16 A og B kan have betydning i forbindelse med generationsskifte af et selskab, opgav skatteministeren forslaget om objektivering af disse bestemmelser ved ændringsforslag til 2. behandling med følgende begrundelse:

»... §§ 16 A og B benyttes i generationsskiftesammenhæng, og jeg finder det fornuftigt, at en eventuel objektivering afventer, at det nedsatte Generationsskifteudvalg færdiggør sit arbejde.«

Som det særligt fremgår af det omfangsrige ændringsforslag til LL 16 A, var det langt fra enkelt at indarbejde betingelserne for at opnå dispensation for udbyttebeskatning i tilfælde af udlodning ved kapitalnedsættelse. For at sikre bestemmelsernes værnsfunktion, strammede Skatteministeriet bestemmelsens ordlyd med henvisning til hovedaktionærbegrebet i ABL § 11, stk. 2-4. Uheldigvis stødte dette forslag sammen med hensynet til de generationsskiftemæssige aspekter af bestemmelserne.

Som bilag 7 til generationsskiftebetænkningen – betænkning nr. 1374/1999 – fremlagde Generationsskifteudvalget et notat om objektivering af LL §§ 16 A og B ifølge det nævnte lovforslag.

Udvalget påpegede særligt det problematiske i forhold til LL § 16

361. Ifølge ABL § 11, stk. 3, skal aktier, der tilhører eller har tilhørt den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer, medregnes ved opgørelsen af, om aktionæren er hovedaktionær.

A, idet udbyttebeskatning ved udlodning i forbindelse med kapitalnedskrivning, når aktionæren er hovedaktionær, og nærstående i medfør af ABL § 11, stk. 2-4, har erhvervet dele af virksomheden ved nedsættelsen, kunne ramme generationsskifter. F.eks. ville salg til en søn blive udbyttebeskattet, til forskel fra salg til trediemand, hvor aktieavancebeskatning kunne opnås. Behovet for at udlodde midler til en lempeligere avancebeskatning for at finansiere de med generationsskiftet forbundne gaveafgifter, blev endvidere ikke tilgodeset ved objektiveringen. Udvalget fandt dog, at formålet med værnsbestemmelserne var forståeligt[362].

Ændringsforslaget til LL § 16 B kunne ifølge udvalget ligeledes være problematisk i forhold til generationsskifter. En model, hvor en del af aktierne blev overdraget til næste generation med succession, og de resterende aktier blev solgt tilbage til det udstedende selskab med avancebeskatning, ville ikke være mulig efter lovforslaget. Desuden ville det endvidere ikke i dette tilfælde være muligt at udlodde midler til fordelagtig avancebeskatning med henblik på finansiering af gaveafgifter i forbindelse med generationsskiftet. Der var endvidere usikkerhed om, hvorvidt forslaget til LL § 16 B i tilstrækkelig grad sikrede mod omgåelse af udbyttebeskatning i alle situationer[363].

Udtalelserne fra Generationsskifteudvalget vedrørende ændringsforslagene til LL § 16 A og B divergerer ikke meget. Der er generel kritik af ændringerne. Ændringsforslaget udgør efter flertallets opfattelse en stramning, som kan vanskeliggøre generationsskifter på en uhensigtsmæssig måde. I forsøget på at opstille et skattemæssigt værn mod omgåelse af udbyttebeskatning, resulterede den pågældende objektivering i, at betingelserne for dispensation fra udbyttebeskatning medførte en utilsigtet begrænsning af mulighederne for at gennemføre visse generationsskifter.

4.3. Sammenfatning

Vanskelighederne med at kodificere administrativ praksis for dispensation i medfør af LL § 16 A, stk. 2, og § 16 B, stk. 2, illustrerer, at det ikke altid er ligetil at opnå en udtømmende beskrivelse af retsfaktum. Objektivering indebærer risiko for at ramme for bredt eller snævert

362. Jf. Generationsskiftebetænkningen (betænkning nr. 1374/1999), bilag 7, side 3.
363. Ibidem, side 4.

eller endda begge dele for forskellige dispositioner eller grupper af skatteydere. Særligt når det drejer sig om værnsbestemmelser, kan der være fordele forbundet med en mere smidig præciserende retsdannelse i administrativ praksis. Den altovervejende hovedregel ifølge grundlovens § 43, 1. led, må imidlertid selvsagt være, at pålæg af beskatning samt ændring eller ophævelse af samme kun kan ske ved lov. I tilfælde af tilladelses- og dispensationslovgivning, kan det være vanskeligt for skatteyderne at udlede deres retsstilling direkte af loven. Men i de tilfælde, hvor der er tale om et særligt kompliceret skatteretligt retsområde, hvor det er forbundet med stor usikkerhed at lovfæste alle kriterier, og hvor der kan være væsentlige hensyn at tage til værn mod omgåelse, er tilladelses- eller dispensationslovgivning næppe til at komme uden om[364].

Kravet i grundlovens § 43, 1. led, om, at pålæg, forandring eller ophævelse af skatter kun kan ske ved lov, skal efter min opfattelse ikke fortolkes således, at lovgiver ikke kan benytte tilladelses- og dispensationslovgivning på skatteområdet[365]. Men lovgivningsteknikken må anses som retspolitisk betænkelig i forhold til kravet om, at skattepålægskompetencen forbeholdes Folketinget. Derfor bør der i forbindelse med denne type skattelovgivning så vidt muligt gives så klare retningslinier til Skatteministeriet eller Ligningsrådet i form af så specificeret en beskrivelse af retsfaktum som muligt, således at kompetenceforskydningen mindskes mest muligt. Desuden bør der være reelle problemer eller væsentlige retsbeskyttende hensyn som begrundelse for ikke at fastsætte betingelserne for dispensation/tilladelse direkte i loven. Som eksempler herpå kan nævnes betydelig fare for omgåelse, der kan være forbundet med sproglig normering af kriterierne, eller at en formulering direkte ved lov indebærer reel og påviselig risiko for at ramme utilsigtet hårdt eller for at ramme forkerte grupper af skatteydere.

Tilladelses- og dispensationslovgivning kræver en nøje afvejning af hensyn for og imod denne fremgangsmåde. Derfor bør metoden ikke anvendes ukritisk i stedet for at tage stilling til vanskelige skatteretlige

---

364. Som anført i Skatteretten 1, side 94, kan objektivering af dispensations- og tilladelseslovgivning til tider resultere i, at et retssikkerhedsproblem erstattes med et andet.
365. Se også *Niels Winther-Sørensen* i Beskatning af international erhvervsindkomst, 2000, København, side 107.

spørgsmål direkte ved lov. Grundlovens § 43, 1. led, overlader ansvaret for skattepålæg til lovgiver, og dette ansvar bør ikke uden videre negligeres ved at lade Skatteministeriet eller Ligningsrådet foretage den skatteretlige normering. Vi må ganske vist leve med tilladelses- og dispensationslovgivning[366], men ikke uden at forholde os kritisk til denne lovgivningsteknik på grundlag af grundlovens udtrykkelige krav om beskatning ved lov.

5. Delegationsforbuddets bindende virkning

5.1. Det objektive eller obligatoriske princip

Som nævnt foreskriver grundlovens § 43, 1. led, ikke blot, at skatter ikke kan pålægges uden ved lov, men desuden at skatter ikke kan forandres eller ophæves uden ved lov. Af denne formulering har særligt Jan Pedersen udledt det såkaldte objektive eller obligatoriske princip ved beskatning[367]. Det er en følge af dette princip, at skattemyndighederne – ud over at have ret – også har pligt til at beskatte i henhold til gældende lovgivning. Skattemyndighederne må ifølge denne fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, således ikke lægge vægt på individuelle omstændigheder, såsom skatteyderens økonomiske situation eller helbredsmæssige tilstand, ud over hvad der udtrykkeligt følger af bestemmelser om henstand, f.eks. KSL §§ 73 B-D, 89 og 89 A samt opkrævningslovens § 15[368]. Efter denne opfattelse er skattemyndighederne principielt udelukkende beføjet til at lempe beskatning i henhold til skattelovgivningen og uden hensyntagen til uden for lovgivningen liggende individuelle hensyn. Skattemyndighederne har således ikke blot ret til at beskatte ifølge lov, idet grundlovens § 43 efter det objektive princip indebærer tillige en ubetinget pligt til at beskatte ifølge lov.

---

366. Jf. *Ole Bjørns* afsluttende bemærkning i tilladelses- og dispensationsbestemmelser – som skatteretligt fænomen, Emner ved Syddansk Universitet, 1999, København, side 23.
367. Se *Jan Pedersen* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 232-233 samt *Jan Pedersens* m.fl. i Skatteretten 1, side 94-95 og endelig *Jan Pedersen* i TfS1993, nr. 413.
368. Ved lov nr. 169 af 15. marts 2000 er bestemmelserne om henstand og eftergivelse samlet i opkrævningsloven, jf. også lov nr. 165 af 15. marts 2000.

Der er dog ikke i teorien enighed om denne fortolkning af § 43. Skatteretsrådet anfører i sit notat om undladelse af at påligne skatter[369], at det objektive princip ikke forhindrer skattemyndighederne i at udvise konduite ved påligning af skatter[370]. I denne forbindelse kan f.eks. nævnes, at skattemyndighederne bliver opmærksomme på eksistensen af et ikke pålignet skattekrav. I enkelte tilfælde har myndighederne ud fra praktiske hensyn og rimelighedsbetragtninger undladt at forlange genoptagelse. I stedet ændres forholdet med virkning for fremtiden. Endvidere bekræfter Skatteretsrådet eksistensen af et såkaldt skattekontrolmæssigt opportunitetsprincip[371], som bl.a. de årlige ligningsplaner[372] er udtryk for. Af tungtvejende ressourcemæssige hensyn begrænses kontrollen med selvangivelser til stikprøver, hvor der fokuseres på udvalgte skatteansættelsesproblemer. Skatteretsrådet afviser desuden ikke, at skattemyndighederne uden for de formelle eftergivelsesregler i KSL §§ 73 B-D, i særlige tilfælde undlader skattemæssig korrektion.

I sit notat gennemgår Skatteretsrådet nogle eksempler på undladelse af skattemæssig korrektion, der er udtryk for en fleksibel fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, for så vidt angår forudsætningen om det objektive princip ved beskatning.

Først nævnes den såkaldte asylansøgersag, hvor den skattemæssige behandling af ydelser i form af fri kost og logi, lommepenge og tøjpenge kom til at udgøre et skattemæssigt problem[373]. Ifølge Skatteministeriet var der ikke tvivl om, at disse ydelser var skattepligtige i medfør af den brede beskatningshjemmel i SL § 4, idet asylansøgerne måtte anses som fuldt skattepligtige til Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1,

---

369. Redegørelse fra Skatteretsrådet, juni 1999, side 37.
370. I august og september måned 2001 tog forhenværende skatteminister Frode Sørensen således afstand fra eksempler på manglende konduite fra skattemyndighedernes side, f.eks. ved påligning af »ubetydelige« poster. I forhold til tankegangen bag det objektive princip kan det anføres, at skattemyndighederne blot gjorde deres grundlovfæstede pligt.
371. Denne opfattelse bifaldes i Lærebog om indkomstskat 2000, side 49-50.
372. Ligningsplanen for pruduktionsåret 2002/2003 findes i TSS-cirk. nr. 5. af 7. februar 2002. Planerne udarbejdes i medfør af SSL § 13 af Told- og Skattestyrelsen og skal ifølge samme bestemmelse godkendes af Ligningsrådet. Kommunalbestyrelserne er forpligtede til at sørge for udarbejdelse af en kommunal ligningsplan, der skal være i overensstemmelse med de retningslinier, som Told- og Skattestyrelse har fastsat, jf. SSL § 1.
373. Se Redegørelse fra Skatteretsrådet, juni 1999, side 42-46.

nr. 1 eller 2. Men spørgsmålet var, om den administrative undladelse af at skatteansætte beløbene kunne anses som administrativ praksis. Var dette tilfældet, kunne der ikke foretages uvarslet praksisændring med tilbagevirkende kraft ifølge højesteretspraksis[374]. Størrelsen af ydelserne fra Direktoratet for Udlændinge var efter det oplyste fastsat under forudsætning af, at ydelserne var skattefri. Desuden var der ikke blevet udsendt selvangivelser til flygtninge, som ikke havde anden indkomst end de omtalte ydelser. Spørgsmålet om ydelsernes skattepligtige karakter blev først aktuelt i forbindelse med gennemførsel af en særlig lov i 1994, der skulle give asylansøgere fra Bosnien adgang til at påtage sig lønnet arbejde i Danmark. Myndighedernes adfærd overfor flygtningene måtte ifølge Skatteretsrådet formentlig anses for at udgøre administrativ praksis, der ikke var åbenbart ulovmedholdelig. Ved bedømmelsen af om den skattefritagende administrative praksis var ulovmedholdelig, blev der bl.a. lagt vægt på rimelighedsbetragtninger, som indebar hensynstagen til flygtninges ringe forudsætninger for at have kendskab til de danske regler om beskatning af de pågældende ydelser.

Denne argumentation forekommer at være i klar strid med tanken bag det objektive princip. I dette tilfælde blev netop individuelle og ulovhjemlede kriterier afgørende for, om de pågældende ydelser, der må anses for skattepligtige i medfør af SL § 4, skulle beskattes. Desuden må det anses som meget tvivlsomt, at den pågældende administrative praksis ikke var åbenbart ulovmedholdelig, når man tager det vidtgående udgangspunkt i SL § 4 i betragtning[375]. Ved lov nr. 228 af 27. marts 1996 (L 135) § 4, stk. 1-5[376], blev undladelsen af at påligne skat af ydelserne da også lovfæstet. I lovforarbejderne[377] anførtes, at eftergivelsesreglerne i KSL §§ 73 C og D efter en konkret vurdering som hovedregel var opfyldt for så vidt angik eventuel efterbeskatning på grund af flygtningenes særligt vanskelige økonomiske situation.

Den pågældende lovændring var udtryk for en begunstigende skatteretlig normering med tilbagevirkende kraft. Retroaktiv lovgivning er ikke i strid med grundloven, og den retspolitiske forudsætning om

374. Jf. UfR1983.8H.
375. Således *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001-2002, side 141.
376. Folketingstidende 1995-96, Tillæg C, sp. 307.
377. Folketingstidende 1995-96, Forhandlingerne, sp. 2123.

lex retro non agit finder ikke anvendelse i et så velbegrundet tilfælde som dette. Baggrunden og behovet for at undlade beskatning var særdeles saglig og yderst rimelig[378]. Man kan endvidere diskutere, om ikke de samme obligationsretlige grundsætninger, som nævnes i sagen om særlige statslige pensionsydelser[379], kunne have fundet anvendelse også i denne sag.

Det næste eksempel i notatet angik skatteansættelse af nogle særlige statslige pensionsydelser, der mod Skatteministeriets forventning viste sig at være omfattet af lov nr. 448 af 30. juni 1993[380] om arbejdsmarkedsfonde. Pensionsydelserne omfattede de statslige supplementsydelser, som bliver udbetalt til ikke-pensionsforsikret personale i statens tjeneste, og supplerende ydelser, der udbetales i tilfælde af frivillig fratræden fra statens tjeneste. Justitsministeriet fandt, at der var hjemmel til at undlade at påligne arbejdsmarkedsbidrag med baggrund i obligationsretlige grundsætninger om efterbetaling. At arbejdsmarkedsbidraget ikke blev beregnet og opkrævet, var udelukkende skattemyndighedernes ansvar på grund af en fejlfortolkning af loven. Desuden havde de bidragspligtige ikke haft anledning til at tro, at undladelsen af at pålægge arbejdsmarkedsbidrag skyldtes en fejl. Selvom lovens § 15 slog fast, at den bidragspligtige selv var forpligtet til at indbetale bidraget, hvis der ikke var sket indeholdelse, anså Justitsministeriet bestemmelsen for så uklar med hensyn til på hvilket grundlag, det manglende beløb skulle indbetales, at skattemyndighederne formentlig ikke kunne kræve efterbetaling.

Endelig omtales i Skatteretsrådets notat den såkaldte privatbanesag. I denne sag var privatbanerne ikke opmærksomme på, at kørepenge til de ansatte fra og med indkomståret 1989 blev gjort skattepligtige ved lov nr. 36 af 29. januar 1988. De daværende ydelser i henhold til den nu ophævede SL § 5, litra d, var efter denne lovændring alene skattefri, såfremt de blev udbetalt af staten, danske kommuner eller EU. Privatbanerne fortsatte med at udbetale kørepenge uden indeholdelse af A-skat og uden at indberette beløbene indtil den

---

378. Jf. således Folketingstidende 1995-96, Forhandlingerne, sp. 2123, hvor skatteministeren ved lovforslagets fremsættelse bl.a. anførte, at asylansøgerne i præasylfasen ikke har adgang til sociale goder, såsom vederlagsfri sygehusbehandling.
379. Sagen gennemgås straks nedenfor.
380. Jf. Redegørelse fra Skatteretsrådet, juni 1999, side 48-51.

1. september 1994[381]. Fejlen lå udelukkende hos Privatbanerne og ikke hos staten/kommunerne som fordringshaver, og i medfør af de obligationsretlige grundsætninger kunne efterbetalingskravet derfor ikke anses som bortfaldet. Ifølge Skatteministeriet var der ifølge grundlovens § 43 og skattestyrelsesloven pligt til at korrigere de ansattes skatteansættelse tre år tilbage. Privatbanerne, der finansieres af staten og kommunerne, påtog sig imidlertid at holde de pågældende ansatte skadesløse, hvorfor staten og kommunerne i sidste ende ville komme til at betale forhøjelserne af de ansattes indkomst. Forhøjelsessagerne ville dermed blot medføre, at pengene cirkulerede fra stat og kommune til stat og kommune med en del administrativt arbejde til følge. Løsningen blev, at Skatteministeren i en tekstanmærkning til finansloven for 1997 blev bemyndiget til at undlade at gennemføre genoptagelsessagerne, hvorved lovhjemmel var tilvejebragt.

I såvel asylansøger-sagen som privatbane-sagen blev problemet løst ved at tilvejebringe hjemmel for eftergivelse samt hjemmel for undladelse af at gennemføre forhøjelsessagerne. Begge sagerne er kendetegnet ved, at der foreligger et rimeligt klart hjemmelsgrundlag for beskatning, idet der dog i asylansøger-sagen blev fremført en tvivlsom argumentation for, at der forelå lovmedholdelig administrativ praksis, som ikke kunne ændres med tilbagevirkende kraft. Særligt i asylansøger-sagen blev betydelig hensyntagen til asylansøgernes svage retssikkerhedsmæssige position i forhold til myndighederne samt deres følsomme økonomiske situation inddraget i vurderingen. Myndighederne havde derfor et særligt intensivt ansvar over for denne gruppe.

I privatbane-sagen ville det stringente krav om beskatning i henhold til lov føre til et uhensigtsmæssigt administrativt ressourcespild uden et meningsfuldt økonomiske formål. En fortolkning af det objektive princip ifølge grundlovens § 43, 1. led, der ubetinget opstiller et krav om objektiv beskatning, ville i disse sager stride mod åbenbare rimelighedshensyn. Da der imidlertid forelå rimelig klar beskatningshjemmel, var tilvejebringelse af lovhjemmel for at sikre undladelse eller eftergivelse en fornuftig løsning.

Sagen om de statslige supplementsydelser blev derimod løst med

381. I 1994 gjorde Privatbanernes egen revisor opmærksom på, at udbetalingerne skulle beskattes.

henvisning til obligationsretlige grundsætninger, hvorefter kreditors efterbetalingskrav under visse omstændigheder kan bortfalde. Afgørende er i den forbindelse[382]:

1. om debitor er i god tro om, at der er præsteret korrekt og fuldstændig opfyldelse af kreditors fordring,
2. hvilke tilkendegivelser, der er kommet fra kreditor vedrørende fordringen, og
3. at fejlen ikke hurtigt opdages og berigtiges med krav om tilbagebetaling.

Da skattemyndighedernes fejlfortolkning var årsagen til, at der ikke var blevet opkrævet arbejdsmarkedsbidrag af de statslige supplementsydelser, og det var myndighedernes pligt at opkræve bidraget, blev de bidragspligtige anset for at være i god tro. De bidragspligtige havde nemlig ingen anledning til at tro, at den manglende betaling af arbejdsmarkedsbidrag skyldtes en fejl. Myndighederne, der ikke ønskede at efterbeskatte de udbetalte suppleringsydelser, fandt således i de obligationsretlige grundsætninger en udvej fra kravet om beskatning i henhold til loven. Disse grundsætninger kan forekomme fremmede i forhold til et forvaltningsretligt efterbetalingskrav, men de obligationsretlige grundsætninger om fordringers ophør ved bortfald af efterbetalingskrav gælder selvsagt tilsvarende i disse situationer.

For fuldt ud at imødekomme kravet i grundlovens § 43, 1. led, var tilvejebringelse af lovhjemmel for den manglende beskatning af ydelserne – eller undladelse af skattemæssig korrektion – ud fra tanken om det objektive princip dog ønskværdig. Grundloven opstiller som bekendt ikke forbud mod, at et sådanne lovtiltag tillægges tilbagevirkende kraft på trods af det retspolitisk betænkelige i denne lovgivningsteknik. Når tungtvejende retssikkerhedshensyn som dem, der særligt fremgår af asylansøger-sagen, er involveret, bør den retspolitiske forudsætning lex retro non agit i hvert fald tillægges mindre betydning.

For at belyse spørgsmålet om skattemyndighedernes pligt til at be-

382. Se nærmere om den obligationsretlige efterbetalingsproblematik i redegørelse fra Skatteretsrådet, juni 1999, side 46-47 samt *Bo von Eyben, Peter Mortensen og Ivan Sørensen* i Lærebog om obligationsret II, 2000, København, side 132-136.

skatte i overensstemmelse med skattelovgivningen, fremdrages i det følgende nogle eksempler fra den skatteretlige retsanvendelse. Formålet er at anvende eksemplerne til belysning af det objektive eller obligatoriske princip som et aspekt af fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led. Forligsmæssig skatteansættelse, forventningsprincippet og appelbegrænsning udgør alle eksempler på retsanvendelsesproblemer i forhold til denne fortolkning af grundlovens § 43[383]. Disse emner behandles nedenfor under 5.2.-5.4. Tidligere blev tillige den i administrativ praksis[384] fæstnede adgang til omgørelse diskuteret i relation til det objektive princip[385]. Administrativ praksis om skatteyderes adgang til omgørelse er nu kodificeret i SSL § 37 C ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. (L 192 1998/1999)[386]. Under 5.5. følger endelig en sammenfatning om grundlovens § 43, 1. led, som udtryk for det objektive princip ved beskatning.

5.2. Forligsmæssig skatteansættelse

Indledningvis søges en afklaring af, hvorvidt forligsmæssig skatteansættelse er i overensstemmelse med en fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, der indebærer et ufravigeligt objektivt princip. En sag, hvor domstolene skulle tage stilling til overensstemmelsen mellem det konstitutionelle forbud mod at delegere kompetencen til at pålægge skatter og forligsmæssig skatteansættelse er imidlertid vanskelig at forestille sig. Men selvom forligsmæssig skatteansættelse derfor ikke kan belyses fyldestgørende på baggrund af retspraksis, har anerkendelsen af skatteretlig normering ved forligsmæssig skatteansættelse betydning for en vurdering af det objektive princip. Hvis det objektive princip i sin stringente form kan udledes ved en fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, og dermed er et konstitutionelt retsprincip, må dette være ensbetydende med en relativt ufravigelig fastlæggelse af kompetencefordelingen mellem skattemyndighederne og domstolene:

---

383. Jf. *Jan Pedersen* om disse i TfS1992, nr. 413.
384. Jf. det nu ophævede SD-cirkulære 1986-22, der angik hovedaktionærdispositioner.
385. Jf. *Jan Pedersen* i TfS1993, nr. 72: Er »omgørelsesinstituttet« grundlovsstridigt.
386. Nærmere om skatteforbehold, jf. SSL § 37 B, og omgørelse, se Skatteretten 1, side 452 ff. samt Lærebog om indkomstskat 2000, side 362 ff. samt Told- og Skattestyrelsens notat i TfS2000, nr 740, *Hanne Østergaard* i TfS1999, nr, 740, Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, juni 1997, side 81 ff. samt mere generelt om lov nr. 381 af 2. juni 1999 *Bente Møll Pedersen* i TfS1999, nr. 562. Bemærk også den særlige omgørelsesadgang i medfør af LL § 2, stk. 4.

Skattemyndighederne er i så fald underlagt en ufravigelig positiv og negativ forpligtelse til at beskatte i henhold til lov. Domstolene er selvfølgelig også bundet af lovgivningen, men kan derimod ved retsanvendelsen i højere grad inddrage f.eks. forholdets natur som retskilde.

Der kan næppe herske tvivl om, at skattemyndighederne i konkrete tilfælde foretager forligsmæssig skatteansættelse efter aftale med skatteyderen, selvom denne påstand ikke søges påvist med eksempler fra administrativ praksis i denne sammenhæng. Af retspraksis fremgår dog adskillige eksempler på sager, hvor skattemyndighederne har indgået forlig med skatteyderen. Men disse forlig omhandler typisk situationer, hvor der opstår tvivl om hjemmelsgrundlaget for beskatning, eller hvor Skatteministeriet finder, at bevisets stilling i løbet af sagen har ændret sig i skatteyderens favør eventuelt med henvisning til tidligere præjudikater. På grund af parternes rådighed over sagsgenstanden kan domstolene som udgangspunkt ikke afvise forlig. Er der tale om rettens egne forligsforslag, der bygger på rimelighedsbetragtninger, som afviger fra en retlig vurdering, bør retten gøre dette klart for sagens parter[387].

Fra nyere retspraksis kan følgende sager nævnes som eksempler på retsforlig:

> I TfS2001, nr. 173, indgik Skatteministeriet forlig i en sag, hvor skatteyderen havde stiftet et anpartsselskab, idet indskudskapitalen blev stiftet ved et apportindskud. Skattemyndighederne blev efterfølgende opmærksomme på, at apportindskuddet ikke havde den værdi, som det var optaget med ved stiftelsen af anpartsselskabet. Som følge heraf beskattedes skatteyderen, der var eneanpartshaver, med forskellen mellem den forudsatte og faktiske værdi af apportindskuddet i medfør af LL § 16 A. Ved forliget anerkendte Skatteministeriet, at der ikke var hjemmel i LL § 16 A, stk. 1, til at beskatte et tilfælde som det foreliggende, idet det manglende apportindskud aldrig er indgået i selskabet, og derfor heller ikke kan udloddes[388].

> TfS2001, nr. 109, drejede sig om et ægtepars udgifter til scenetøj. Ægtefællerne ernærede sig som professionelle scenekunstnere og afholdt betydelige udgifter til indkøb af tøj samt til tøjrens, og nedlagde for Østre Landsret påstand om fradrag for halvdelen af omkostningerne. Landsskatteretten havde afvist fradraget med henvisning til, at udgifter til beklædning som udgangspunkt

387. Jf. *Bernhard Gomard* i Civilprocessen, 5. udgave, 2000, København, side 477.
388. Forliget er kommenteret af Skatteministeriet i TfS2001, nr. 181.

er private, hvorfor de normalt ikke kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen. Desuden fandt Landsskatteretten, at skatteyderne ikke kunne anses for at have haft en større samlet udgift til beklædning, end hvad der normalt var tilfældet for erhvervsområder, hvor almindelig pænere påklædning anvendes under arbejdet. For Østre Landsret tog Skatteministeriet bekræftende til genmæle med henvisning til TfS1995, nr. 746[389], hvor en korsanger, ansat ved Danmarks Radio, fik fradrag for udgifter til kjole og hvidt samt tilhørende laksko. For så vidt angik udgifterne til scenetøjet fandt Skatteministeriet, at tøjet var så specielt, at det i det store hele var uanvendeligt til privat brug. Desuden fandt ministeriet, at udgifterne havde medført en større samlet beklædningsudgift end den, der gælder for områder, hvor almindelig påklædning anvendes under arbejdet[390].

Et tilsvarende forlig findes i TfS1999, nr. 171, der drejede sig om en selvstændigt erhvervsdrivende vognmands fradrag for udgifter til særlig uniform med logo. I sin kommentar til forliget[391] henviser Skatteministeriet desuden til østre landsretsdommen i TfS1995, nr. 746. Ministeriet fandt det i sagen dokumenteret, at tøjet var dyrere end tilsvarende almindeligt arbejdstøj, samt at tøjet havde et så specielt udseende, at vognmanden antageligvis ville værge sig ved at anvende tøjet privat.

Endelig kan der henvises til TfS1999, nr. 709[392], der drejede sig om et selskabs fradrag for handels- og låneomkostninger i forbindelse med en låneomlægning. Skatteministeriet indgik også forlig i TfS1999, nr. 267 og 268[393], der omhandlede sygehjælperes fradrag i medfør af LL § 9 C ved befordring til efteruddannelse i et tilfælde, hvor arbejdsgiveren havde bevilget de ansatte tjenestefrihed og ydet supplerende godtgørelse ved siden af offentlig orlovsydelse.

Som udgangspunkt medfører et stringent objektivt princip, at en forligsmæssig skatteansættelse skal have hjemmel i lov, dvs. holde sig inden for rammerne af den skatteretlige normering i skattelovgivningen. Der kan således ikke lempes med henvisning til individuelle hensyn, der ligger uden for loven i medfør af almindelig lovfortolkning herunder ved inddragelse af præciserende administrativ praksis samt retspraksis.

De ovennævnte eksempler på retsforlig kan derfor ikke kritiseres

389. Kommenteret af Skatteministeriet i TfS1997, nr. 503.
390. Se departementets kommentar i TfS2001, nr. 118.
391. Jf. TfS2000, nr. 980.
392. Kommenteret af *Svend Erik Holm og Lasse Esbjerg Christensen* i TfS1999, nr. 711.
393. Kommenteret af ministeriet i TfS1999, nr. 278.

med udgangspunkt i det objektive princip, idet sagerne er udtryk for grænsetilfælde, hvor Skatteministeriets holdning til skatteansættelsen f.eks. divergerer fra holdningen hos de skatteansættende myndigheder samt de administrative klageinstanser med Landsskatteretten i spidsen. Hvis Skatteministeriet finder, at vægtige beviser eller usikkerhed om jus medfører væsentlig tvivl om et for ministeriet positivt udfald ved domstolene, er det selvsagt en rimelig løsning at indgå forlig med sagsøger eller appellant.

Kerneområdet for forlig vil typisk være situationer, hvor der eksempelvis hersker bevismæssig usikkerhed om sagens faktum – f.eks. om størrelsen på en indkomst, et fradrag eller en avance. Spørgsmål om jus i sager, hvor der hersker betydelig tvivl om rækkevidden af hjemmelen på en skatteansættelse på grund af en upræcis beskrivelse af retsfaktum i skatteloven, kan også føre til forligsmæssige løsninger.

Om skattekravet er i overensstemmelse med gældende ret, dvs. om de kriterier, som skattemyndighederne har lagt til grund ved den retlige subsumption, er lovlige, skal som udgangspunkt enten besvares benægtende eller bekræftende ud fra det objektive princip; enten er der hjemmel for den skatteretlige normering, eller også er der ikke fornøden hjemmel. Hjemmelsspørgsmålet som sådan bør normalt ikke gøres til genstand for en forligsmæssig skatteansættelse[394], idet grundlovens § 43, 1. led, stiller krav om lovhjemmel og ikke anerkender samtykke fra skatteyderen som retsgrundlag for skattepålæg.

Samtidig må der dog være forståelse for, at netop normeringen i den meget dynamiske skattelovgivning indebærer situationer, hvor hjemmelsspørgsmålet på trods af forskellige fortolkningsbidrag ikke kan afgøres entydigt. I disse tilfælde er det vanskeligt at kritisere forligsmæssig skatteansættelse, når det pågældende hjemmelsspørgsmål så efterfølgende søges afklaret af Skatteministeriet inden for lovens rammer, eller fornøden hjemmel efterfølgende tilvejebringes.

> TfS1998, nr. 325, drejede sig om et selskab, der havde fratrukket udgifter på i alt ca. 850.000 kr. i forbindelse med en børsintroduktion, herunder udgifter til annoncering, udstilling og brochurer m.v. Vestre Landsret fandt, at selskabets virksomhed såvel retligt som faktisk havde skiftet status i forbindelse med børsnoteringen. Derfor vedrørte udgifterne til børsintroduktionen en ændring af indkomstgrundlaget, og udgifterne kunne ikke fradrages som

394. Modsat *Jan Pedersen* i TfS1993, nr. 413, side 1014-1015.

driftsomkostninger i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a. Desuden anså Vestre Landsret ikke dele af udgifterne for fradragsberettigede som reklameudgifter i medfør af LL § 8, stk. 1, idet disse udgifter blev anset som afholdt med henblik på – og til dels som følge af – krav stillet i forbindelse med børsintroduktionen. At udgifterne medførte besparelser på skatteyderens øvrige udgifter til reklame m.v., medførte ikke i sig selv, at der kunne indrømmes fradrag.

Ved Højesteret indgik parterne forlig, således at der blev indrømmet selskabet fradrag for 100.000 kr. af de afholdte udgifter til børsintroduktion.

Forliget kan forekomme betænkeligt set i lyset af det objektive princip i grundlovens § 43. Spørgsmålet er, om den forligsmæssige lempelse af skatteansættelsen i form af et skønsmæssigt fradrag på 100.000 kr. kan antages at have hjemmel i lov.

Skatteministeriet kommenterer ikke overraskende sagen i TfS1998, nr. 326. Ministeriet gør opmærksom på, at skatteyderen ved anken til Højesteret særligt koncentrerede sig om at dokumentere, at en del af det materiale, som var udarbejdet og anvendt i forbindelse med børsintroduktionen, efterfølgende blev genanvendt af selskabet i reklameøjemed. Der var tale om genanvendeligt materiale, såsom udstillingsmateriale, fotosatser, dias, brochuremateriale, regnskab og referencebrochure. Alt dette materiale var genbrugt under kundebesøg, udsendt til kunder eller genbrugt til senere produktioner af brochurer. Ifølge ministeriet kunne selskabet derfor dokumentere, at der var tale genanvendelse som reklamemateriale. Derfor anerkendte ministeriet med selskabets accept et skønsmæssigt fradrag for udgifterne på 100.000 kr.[395]

Der er tale om fradrag for reklameudgifter i medfør af LL § 8, stk. 1. Det er ikke umiddelbart på grundlag af sagsfremstillingen muligt at udlede, hvorledes Skatteministeriet er kommet frem til et fradrag på 100.000 kr. Men de oplysninger, som ministeriet efterfølgende fremlægger som begrundelse for forliget, taler i høj grad for, at en del af de i sagen opremsede udgiftsposter helt eller delvist var reklameudgifter i medfør af LL § 8, stk. 1. Formentlig var det ikke muligt at komme frem til størrelsen af de nøjagtige reklameudgifter, hvorfor en skønsmæssig ansættelse alligevel var nødvendig. Med både skattemyndighedernes og skatteyderens accept er der derfor ikke umiddelbart noget retssikkerhedsmæssigt betænkeligt i forliget, der tillige er

395. Se i øvrigt også *Charlotte A. Rasmussens* kommentar til forliget i TfS1998, nr. 436.

procesbesparende. Et så velbegrundet forlig kan tillige ikke afvises med henvisning til det objektive princip, idet skattemyndighederne næppe har ansat fradraget højere end forsvarligt. Forliget må anses som materielt og sagligt begrundet, og er derfor ikke betænkeligt i forhold til grundlovens § 43. Endelig vælger Skatteministeriet en fornuftig fremgangsmåde ved at offentliggøre baggrunden for forliget, således at der opstår mindst mulig usikkerhed mht. forligets præjudikatsværdi.

Jan Pedersens kritik af forligsmæssig skatteansættelse sigter dog utvivlsom også primært mod forlig hos de primære skatteansættende myndigheder. På baggrund af lighedsgrundsætningen kan det forekomme betænkeligt, at én skatteyder opnår en gunstig retsstilling på grundlag af et forlig, mens en anden skatteyder i en tilsvarende skattemæssig situation beskattes hårdere, selvom hjemmelsgrundlaget er det samme. Særligt hvis der ikke i lovforarbejder eller andre fortolkningsbidrag findes kriterier, der begrunder forskellig beskatning. Rent principielt tiltrædes Jan Pedersens kritik i det omfang, den forligsmæssige skatteansættelse medfører ulige beskatning og fravigelse af de i skattelovene fastsatte retsnormer. Der kan dog argumenteres for, at denne indstilling allerede følger af den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning, hvorfor anerkendelse af et objektivt princip som led i fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, kan forekomme overflødig.

Der finder formentlig forligsmæssig skatteansættelse sted i ikke ringe omfang, hvilket i relation til den enkelte skatteyder ikke nødvendigvis behøver at være retssikkerhedsmæssigt betænkeligt. Ikke mindst undgår skatteyderen det psykisk og økonomisk belastende i en langstrakt klagesag, idet skattemyndigherne samtidig har mulighed for »at bøje af« i situationer, hvor f.eks. bevisets stilling taler imod skattemyndighedernes påstand. Dette standpunkt kan umiddelbart forekomme uforeneligt med det objektive princip og skal selvsagt ikke opfattes således, at usaglige kriterier ved fastlæggelse af et skatteretligt retsfaktum kan tillægges retlig betydning. Grundlovens § 43, 1. led, skal efter min opfattelse dog ikke fortolkes således, at sagligt begrundede og retligt forsvarlige forligsmæssige skatteansættelser – såvel udenretlige som indenretlige – må anses som grundlovsstridige. Dette resultat stemmer i hvert fald dårligt overens med en fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, hvor vægten lægges på skatteydernes retssikkerhed.

5.3. Forventningsprincippet[396]

En skatteyderes retsbeskyttede forventning om en begunstigende skatteansættelse på grundlag af ukorrekte individuelle[397] forhåndstilkendegivelser fra skattemyndighederne kan fremtræde som problematisk i forhold til tankegangen bag det objektive princip[398]. Hvis forventningerne anses for retsbeskyttede og dermed håndhæves af domstolene, kan det hævdes, at den pågældende skatteyder opnår en lempeligere beskatning end den, som følger af korrekt skatteretlig normering. Domstolenes anerkendelse af forventningsprincippet inden for skatteretten kan dermed indirekte vejlede om, hvor stringent domstolene fortolker grundlovens § 43, 1. led. Det skal bemærkes, at kun spørgsmålet om forventningsprincippets overensstemmelse med grundlovens § 43, 1. led, behandles i denne sammenhæng, hvorfor princippet ikke analyseres i detaljer[399].

Jan Pedersen anfører følgende om forventningsprincippets karakter[400]:

> »I sin kerne dækker problemet over kollision mellem gældende ret og den i forhold hertil ukorrekte tilkendegivelse. I almindelighed og som altovervejende hovedregel løses denne konflikt af princippet om lovmæssig forvaltning. [...] Uformelle forhåndstilkendegivelser kan således ikke i sig selv skabe retlige krav, der rækker ud over den berørte lovgivning.«

---

396. Jf. Ligningsvejledningen 2001, A.H.5., Lærebog om indkomstskat 2000, side 70-73 og *Jan Pedersen* i TfS1996, nr. 504: Individuelle forventninger på skatteområdet, se også *Niels Winther-Sørensen* i Beskatning af international erhvervsindkomst, 2000, København, side 106 f., Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, februar 1996, side 81 ff., *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteproces, 2. udgave, 2002, side 59 ff. og *Mette Hastrup Andersen* i TfS2002, nr. 556: Forventningsprincippet i udvikling?
397. Se f.eks. TfS2000, nr. 871, hvor skatteyder for Højesteret påberåbte sig et notat om den skattemæssige behandling af udlejning af lystbåde, som Told- og Skattestyrelsen havde udarbejdet. Da notatet generelt omhandlede en række ensartede sager, var der ikke tale om en individuel tilkendegivelse.
398. Således *Jan Pedersen* i SR-Skat 1999, side 169: Retsbeskyttede forventninger, se særligt side 171. Kun et udsnit af dommene vedrørende det skatteretlige forventningsprincip medtages i det følgende. Der henvises til gennemgangen af den øvrige domspraksis i de i fodnoterne anførte artikler.
399. Den seneste analyse er foretaget af *Mette Hastrup Andersen* i TfS2002, nr. 556, hvortil der henvises.
400. Se TfS1996, nr. 504: Individuelle forventninger på skatteområdet, side 1200.

Sammenholdes det af Jan Pedersen anførte med grundlovens klare krav om, at pålæg, forandring og ophævelse af skatter ikke kan ske uden ved lov, forekommer dette indlysende.

Set fra et forvaltningsretligt perspektiv drejer problematikken sig om muligheden for at tilbagekalde en ulovlig og begunstigende forvaltningsakt. Efter denne lære kan en åbenbart ulovmedholdelig forvaltningsakt tilbagekaldes, medmindre tungtvejende retssikkerhedsmæssige hensyn til den involverede borger fordrer, at forventningen beskyttes[401]. Dette forvaltningsretlige udgangspunkt gælder tilsvarende for individuelle tilkendegivelser om skatteansættelsen, og er dermed samtidig udtryk for, at et ubetinget objektivt princip ikke lægges til grund, idet forventninger i visse tilfælde beskyttes. Ved afgørelsen af om de individuelle tilkendegivelser forlener borgeren med en retsbeskyttet forventning har afvejningen af legalitetsprincippet overfor hensynet til den enkelte skatteyders retssikkerhed afgørende betydning[402]. En forventning på grund af individuelle tilkendegivelser fra skattemyndighederne må dog ikke stride mod skattelovgivningen, idet legalitetsprincippet er til hinder herfor.

I visse ekstraordinære tilfælde kan beskyttelsen af skatteyderens forventning således være så væsentlig fra et retssikkerhedsmæssigt[403] synspunkt, at den korrekte skatteretlige normering tilsidesættes[404]. De hensyn, som taler for at beskytte skatteyderens forventning på grundlag af individuelle tilkendegivelser fra skattemyndighederne, rækker dog endnu videre:

»Snarere er forventningsprincippet et værn mod individuelle retstab, som måtte opstå såfremt forhåndstilkendegivelsen ikke kan opretholdes[405].«

---

401. Jf. om tilbagekaldelse og ændring af forvaltningsbeslutninger *Poul Andersen*, Dansk forvaltningsret, 5. udgave, 1969, København, side 481 ff. samt Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, februar 1996, side 83-93.
402. Som anført af *Mette Hastrup Andersen* i TfS2002, nr. 556, side 2039.
403. *Jan Pedersen* kalder disse retspolitiske kriterier individhensyn. Heri ligger særligt hensynet til troværdigheden hos og tilliden til offentlige myndigheder, og hensynet til at skatteyder risikofrit kan indrette sig efter myndighedernes anvisning. Som hensyn, der taler imod forventningsprincippet, anføres en række retsbeskyttelseshensyn – kaldet systemhensyn –, såsom hensynet til legalitetsprincippet og lighedshensyn.
404. Se også *Poul Erik Hjerrild-Nielsen* definition i UfR1989B98 ff., Retsbeskyttede forventninger på skatteområdet.
405. *Jan Pedersen* i TfS1996, nr. 504: Individuelle forventninger på skatteområdet, side 1203.

Domstolenes anvendelse af forventningsprincippet må ifølge denne opfattelse således forudsætte, at skatteyderen ellers ville lide et retstab[406] som følge af at have disponeret eller indrettet sig i tillid til skattemyndighedernes ukorrekte tilkendegivelse. Dette urimelige tab søger domstolene at kompensere for ved at kvalificere forventningerne som retsbeskyttede. I retspraksis stilles dog meget høje krav, førend skatteyderens forventninger kan begrunde, at skatteansættelsen baseres på skattemyndighedernes ukorrekte individuelle tilkendegivelse.

Afgørende for, om der er tale om retsbeskyttede forventninger, er derudover, hvorfra den individuelle tilkendegivelse stammer i det administrative hierarki. Således vil lokale skattemyndigheders tilkendegivelser almindeligvis ikke blive tillagt vægt[407], jf. TfS1989, nr. 196H[408].

> I sagen havde en gymnasielærer fået sin skatteansættelse forhøjet, idet fradrag for abonnement på Politiken og udgifter til en kursusrejse til Egypten blev nægtet. Skatteyderen henviste under domsbehandlingen bl.a. til, at skattemyndighederne efter forhandling havde godkendt tilsvarende udgifter i tidligere år. Vestre Landsret anførte i sine præmisser, at de lokale skattemyndigheders afgørelser af de omtvistede spøgsmål for tidligere indkomstår ikke kunne tillægges betydning for afgørelsen. Højesteret stadfæstede i henhold til de af landsretten anførte grunde.

Synspunktet understøttes af det faktum, at de lokale skattemyndigheder er underlagt de overordnede skattemyndigheders revisionsbeføjelse i medfør af SSL § 14[409].

Desuden vil passivitet fra skattemyndighedernes side ifølge rets-

---

406. Jf. *Poul Erik Hjerrild-Nielsen* i UfR1989B98 ff., side 102, *Elna Barsøe* i SpO 1989, side 204: »Forventningsprincippet«, *Jan Pedersen* i SR-Skat 1999, side 170 samt Ligningsvejledning 2001, A.H.5.1.
407. Jf. TfS1993, nr. 534Ø og TfS1994, nr. 232, kommenteret af *Aage Michelsen* i R&R 1994, SM 160.
408. Der henvises desuden til den række af domme, som gennemgås i Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, februar 1996, side 97-101 samt sammenfatningen på side 106-107. Af nyere retspraksis kan desuden nævnes TfS2001, nr. 900, hvor Vestre Landsret bl.a. i sine præmisser henviste til, at tilkendegivelsen var kommet fra den kommunale skattemyndighed, og derfor afviste, at der var tale om en retsbeskyttet forventning.
409. Dette kriterium kritiseres ved afgørelsen af, om en forventning er retsbeskyttet eller ej af *Mette Hastrup Andersen* i TfS2002, nr. 556, side 2045-2046.

praksis ikke medføre, at skatteyderens forventning kvalificeres som retsbeskyttet[410]. Svigagtig eller grov uagtsom adfærd fra skatteyderen udelukker anvendelse af forventningsprincippet. Svar på uformelle forespørgsler er desuden ikke bindende for skattemyndighederne[411]. Tilsvarende vil skatteyderen ikke kunne støtte ret på en forventning, såfremt skattemyndighederne har taget forbehold ved besvarelse af skatteyderes forespørgsel, jf. f.eks. UfR1973.18H samt TfS1989, nr. 491[412].

> I sidstnævnte sag havde sagsøgers revisor kontaktet de daværende to skatteråd, som skatteyderen var hjemmehørende under og spurgt, om eventuelle kautionstab hos hovedaktionærerne ville være fradragsberettigede, hvis selskabet likvideredes. Revisoren modtog herefter et telefonisk svar, hvoraf det fremgik, at kautionstabet ville være fradragsberettiget, men at den endelige afgørelse af spørgsmålet henhørte under de lignende myndigheder med sædvanlig klageadgang. Højesteret lagde til grund, at skatterådene ved afgivelse af telefonisk svar rent faktisk havde taget det ovennævnte forbehold. Under disse omstændigheder tiltrådte Højesteret, at den telefoniske meddelelse ikke kunne medføre, at appellanternes påstand skulle tages til følge.

Der findes dog også enkelte eksempler på, at skatteyderen har opnået en berettiget forventning som følge af lokale skattemyndigheders individuelle tilkendegivelser, jf. SKDM 1981, side 275 Ø:

> Sagen angik en advokat, der i en lang årrække med ligningsmyndighedernes godkendelse havde fratrukket 60% af sine udgifter ved kørsel med egen bil som erhvervsmæssige kørselsudgifter. Derfor førte advokaten ikke kørebog. Fra og med 1975 ændrede skatterådet fradraget til 40% af udgifterne. Landsretten lagde efter det oplyste til grund, at skatteyderen efter sine samtaler med skattevæsenet og under hensyn til langvarig praksis med hensyn til hans og andre advokaters kørsel havde fået forståelsen af, at den af ham selvangivne fordeling af kørselsudgifter ville blive godkendt. Han gik derfor med føje ud fra, at han havde ret til at få fradrag uden at behøve at føre et egentligt kørselsregnskab. Herefter og efter det om behandlingen af sagsøgerens selvangivelse foreliggende fandtes skattemyndighederne at have været uberettigede til – uden forudgående underretning – at ændre den procentmæssige fordeling af hans kørselsudgifter for indkomståret 1975.

---

410. Jf. UfR1950.511H og UfR1967.905Ø samt *Poul Erik Hjerrild-Nielsen* i UfR1989B98 ff, side 100.
411. Jf. UfR1970.460H.
412. Kommenteret af *Poul Erik Hjerrild-Nielsen* i TfS1990, nr. 20.

Det centrale spørgsmål er imidlertid, om den materielle normering i form af skattevæsenets individuelle tilkendegivelser kan forenes med en fortolkning af grundlovens § 43, hvorefter skattemyndighederne er objektivt bundet til materiel skatteretlig normering ved lov. For det første er det værd at bemærke, at beviset for fordelingen af erhvervsmæssige henholdsvis private kørselsudgifter har stor betydning i sagen.

I flere tilfælde accepterer skattemyndighederne selvangivelse eller skatterelaterede regnskaber, hvor der ikke foreligger udtrykkelig dokumentation for hver enkelt post. Som eksempel herpå kan nævnes standardiserede fradrag for befordring mellem hjem og arbejde i henhold til LL § 9 C. Det anføres i Ligningsvejledningen[413], at fradrag alene gives for det faktiske antal arbejdsdage, hvorfor fri-, ferie- og sygedage skal trækkes fra ved opgørelsen af det ligningsmæssige fradrag[414]. De kommunale ligningsmyndigheder er dermed berettigede til at kræve udtrykkelig dokumentation for fravær i form af sygedage, ferie og fridage. Men hvis en almindelig fuldtidsansat lønmodtager beregner befordringsfradrag på grundlag af ca. 220 dage om året, hvorved 5 ugers ferie, weekender og helligdage m.v. er fratrukket, må det anses som særdeles tvivlsomt, at de kommunale skattemyndigheder vil kræve nærmere dokumentation endsige rette henvendelse til arbejdsgiveren for at få oplyst det nøjagtige antal faktiske arbejdsdage. Heri ligger der selvfølgelig et væsentligt kontrolmæssigt aspekt, men også betydelige ressourcemæssige hensyn[415].

SKDM 1981, side 275 Ø, er udtryk for, at individuelle tilkendegivelser om en præciserende administrativ praksis i dette tilfælde med tilknytning til driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, litra a, kan resultere i en retsbeskyttet forventning hos en skatteyder. Forklaringen på at den retsbeskyttede forventning ikke strider mod grundlovens § 43, 1. led, skal søges i en fortolkning, hvor hensynet til borgerens retssikkerhed står centralt. Med udgangspunkt i denne fortolkningstilgang forekommer det ikke uforligeligt med grundlovens § 43, 1. led, at

---

413. Ligningsvejledning 2001, A.F.3.1.3.4.
414. Se også bekendtgørelse nr. 873 af 17.10.1994 § 4, stk 1., 1. pkt, samt cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 om ligningsloven punkt B.17.2.1.4., hvor dette krav gentages.
415. Se også SKL §§ 1, stk. 2 og 3, stk. 1, hvorefter bekendtgørelse nr. 1068 af 17.12.1999 om skattemæssige krav til regnskab (mindstekravsbekendtgørelsen) er udstedt. Se også Ligningsvejledning 2001, A.I.1.6. om oplysninger og specifikationer i selvangivelsen.

skatteydere i visse særligt kvalificerede tilfælde kan støtte ret på individuelle tilkendegivelser fra de centrale statslige skattemyndigheder. Men der skal med god grund noget særligt til, idet den begunstigende skatteposition i kraft af tilkendegivelsen stiller de pågældende skatteydere gunstigere end andre skatteydere. Disse beskattes nemlig med udgangspunkt i en anden fortolkning af lovgivningen, men har til gengæld ikke fået en individuel tilkendegivelse om et andet resultat, som har medført et retstab. Dermed kommer en videre anvendelse af forventningsprincippet i konflikt med den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning, og en restriktiv tilgang er nødvendig.

I dommen fra Østre Landsret – SKDM1981, side 275 – forekommer det åbenbart urimeligt, at advokaten, der på grund af den positive individuelle tilkendegivelse fra skattemyndighederne undlod at føre kørebog, uden foregående varsel blev forhindret i at dokumentere fordelingen af udgifterne. Det ville i hvert fald være betænkeligt i forhold til skatteyderens retssikkerhed[416], idet skatteyderen på grund af skattemyndighedernes tilkendegivelse blev hindret i at tilvejebringe bevis for fordelingen af kørselsudgifterne[417]. Skattemyndighederne kunne på grund af myndighedernes adfærd og individuelle tilkendegivelser ikke flytte bevisbyrden over på skatteyderen.

I sin seneste artikel om emnet[418] bifalder Jan Pedersen da også, at domstolene har været villige til at tage et skattepolitisk ansvar ved at hævde en rimelig og fornuftig beskatning, som indebærer en retfærdig afbalancering af systemhensyn og individhensyn. Normeringen i skattelovgivningen håndhæves stadig som det centrale element, hvilket grundlovens § 43, 1. led, klart understreger behovet for. Men i

---

416. Jf. også landsskatteretskendelsen, TfS1989, nr. 556, hvor en servicemontør, der i 18 år fejlagtigt havde anvendt fradragsreglerne for tjenestemænd, fandtes at have en berettiget forventning om, at fradraget ikke uden forudgående varsel kunne nægtes ham.
417. Se også TfS1994, nr. 477Ø, der omhandlede et andelsprojekts økonomiske realitet. Det var afgørende for interessenterne, at de kunne opnå rentefradrag, og det daværende Statsskattedirektorat havde forud godkendt skatteinteressentskabet uden at tage forbehold. Da det måtte stå klart for skattemyndighederne, at interessenternes fradragsret var af afgørende betydning for dem, kunne rentefragsretten ikke senere anfægtes. I TfS1986, nr. 161, lagde Østre Landsret til grund, at skatteyderen i god tro havde indrettet sig i henhold til lejeværdiberegning i fortrykte ejendomsskemaer. Det blev i sagen lagt skattemyndighederne til last, at de ikke havde reageret ved tidligere skatteansættelser. Af andre eksempler på retsbeskyttede forventninger kan nævnes UfR1969.108H og UfR1976.658H (4-3 dissens).
418. *Jan Pedersen* i SR-Skat 1999, side 169 ff.: Retsbeskyttede forventninger, side 173.

visse særligt kvalificerede tilfælde er skatteyderens retssikkerhed på grund af individuelle tilkendegivelser fra centrale skattemyndigheder trådt for nær. I disse situationer er skattemyndighederne de nærmeste til at bære risikoen, og skatteyderens retssikkerhedsmæssige beskyttelse varetages ved, at domstolene kvalificerer skatteyderens forventning som retsbeskyttet. Dette er et klart eksempel på argumentativ retsanvendelse inden for skatteretten. Efter min opfattelse er denne retsanvendelse som nævnt ikke i strid med en fortolkning af grundlovens § 43, hvor skatteyderens retssikkerhedsmæssige beskyttelse mod vilkårlig beskatning fra statens side tillægges stor betydning[419]. Det altovervejende udgangspunkt er som anført selvsagt stadig, at skatteyderens forventninger på grundlag af positive individuelle tilkendegivelser fra skattemyndigherne ikke er retsbeskyttede. Skattemyndighedernes pligt til at påligne skatter i medfør af normeringen i skattelovgivningen tilsidesættes derfor ikke ved beskyttelse af skatteydernes forventninger i de nævnte tilfælde.

5.4. Appelbegrænsning

Ifølge SSL § 32 kan Skatteministeren indbringe en landsskatteretskendelse for domstolene senest tre måneder efter kendelsens afsigelse. Sagen anlægges ved landsretten som 1. instans, jf. SSL § 33, stk. 1. Ifølge fast praksis og intern instruks[420] er Skatteministeriet særdeles tilbageholdende med at indbringe landsskatteretskendelser for landsretten, der er gået ministeriet imod. Tilsvarende gælder anke af landsretsdomme om skattespørgsmål til Højesteret. Det fremgår således af Skatteministeriets klage- og retssagsstatistik pr. 31. december 2000, at

---

419. Denne fortolkning ligger på linie med, hvad *Niels Winther-Sørensen* anfører i Beskatning af international erhvervsindkomst, 2000, København, side 107. *Mette Hastrup Andersen* anfører i TfS2002, nr. 556, side 2046, at skattelovgivningen skal læses i sammenhæng med de almindelige forvaltningsretlige grundsætninger som retskraft, tilbagekaldelse og gyldighed m.m. Derfor er der ifølge *Mette Hastrup Andersen* intet i vejen med tilsvarende anerkendelse af forventningsprincippet, der er udviklet på grundlag af forvaltningsretlige grundsætninger om tilbagekaldelse, hvorfor grundlovens § 43 ikke står til hinder herfor. Dette er for så vidt korrekt, men hvis fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, medfører, at skatteforvaltningen i højere grad end inden for andre forvaltningsområder er bundet objektivt til lovens ordlyd, er det relevant at tage højde for, hvilken betydning denne fortolkning måtte have ved udformningen af forventningsprincippet inden for skatteretten.
420. Den såkaldte retssagsinstruks.

Skatteministeriet i forhold til skatteyder i de sidste 10 år kun har indbragt et forsvindende lille antal sager for landsretterne[421]:

Antal skattesager indbragt for landsretterne i perioden 1991-2000:

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Skatteyder	220	233	263	299	305	267	325	322	302	233
Skattemin.	1	–	4	6	2	14*	1	6	5*	10*

I de med stjerne markerede år – 1996, 1999 og 2000 – omhandlede henholdsvis 9, 2 og 3 sager det samme materielle spørgsmål.

Et tilsvarende billede tegner sig for så vidt angår anke af landsretsdomme om skattespørgsmål til Højesteret[422]:

Antal skattesager indbragt for Højesteret i perioden 1991-2000:

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Skatteyder	21	19	34	30	37	24	46	48	48	59
Skattemin.	2	–	5	4	3	1	–	4	2	2

Det er således ikke vanskeligt at dokumentere Skatteministeriets tilbageholdenhed. I forhold til en fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, der medfører et stringent og absolut objektivt princip, kan det forekomme bemærkelsesværdigt, at ministeriets praksis på dette område kritiseres[423]. I hvert fald med et fortolkningsmæssigt udgangspunkt i bestemmelsens retssikkerhedsmæssige formål. Men praksis vedrørende appelbegrænsning kan have den effekt, at der ikke opstår retspraksis om den pågældende tvist, da landsretterne og i sidste instans Højesteret ikke får mulighed for at tage stilling til de pågældende tvister. Dermed er praksis vedrørende appelbegrænsning forment-

421. Kilde: Skatteministeriets klage- og retssagsstatistik pr. 31. december 2000, side 13, tabel 12.

422. Kilde: Skatteministereriets klage- og retssagsstatistik pr. 31. december 2000, side 12, tabel 13. Skatteministeriet har desuden offentliggjort tal tilbage fra og med 1979 i TfS1993, nr. 204, som bekræfter ovennævnte tendens med visse udsving.

423. Se således *Jan Pedersen* i TfS1992, nr. 413, side 1016-1017 samt *Kjeld Hemmingsen* i TfS1989, nr. 36 og nr. 108: Skattearbitrage, appelbegrænsning og lighed for loven.

lig også medvirkende til, at ikke uvæsentlige skattesager om hjemmelsspørgsmål aldrig når de almindelige domstole, herunder endeligt Højesteret. Hvis grundlovens § 43, 1. led, indebærer et ubetinget objektivt princip, hvorefter skattemyndighederne er underlagt en ufravigelig forpligtelse til at beskatte efter skattelovgivningen, burde denne fortolkning indebære, at skatteministeriet ligeledes var forpligtet til at appellere afgørelser, som ministeriet anser for ukorrekte. Den i praksis udviklede appelbegrænsning kan derfor opfattes som et udtryk for, at det objektive princip ikke er absolut. Dette søges belyst i det følgende.

Baggrunden for at Skatteministeriet undlader at indbringe landsskatteretskendelser og landsretsdomme, hvor skatteydere har fået medhold, for en højere instans er utvivlsomt primært hensynet til skatteyderne. Skatteyderen skal kunne indrette sig på grundlag af afgørelser, truffet af den øverste administrative klageinstans eller landsretterne som 1. instans ved de ordinære domstole. Dermed beskyttes skatteyderen mod at skulle igennem opslidende og økonomisk belastende skatteprocesser. For den enkelte skatteyder, der har fået medhold i Landsskatteretten eller i landsretten, synes netop disse hensyn at have væsentlig retssikkerhedsmæssig baggrund.

Appelbegrænsningen kan dog hævdes at have uheldige følger for det skatteretlige retskildebillede. For det første mindskes betydningen af domstolene som uafhængig prøvelsesinstans, idet færre skattespørgsmål indbringes for disse instanser. Samtidig forøges præjudikatsværdien af særligt landsskatteretskendelser. Jan Pedersen bemærker således i TfS1992, nr. 413, at landsskatteretskendelser ved appelbegrænsning opnår en overdreven præjudikatsværdi[424]. Heri ligger der utvivlsomt en vigtig observering. Kun et beskedent antal – ca. 200 ud af årligt ca. 4.500 – landsskatteretskendelser offentliggøres årligt[425]. Manglende offentliggørelse af landsskatteretskendelser er klart et argument imod appelbegrænsning, der unægteligt styrker landsskatteretskendelsers præjudikatsværdi på bekostning af den vigtige prøvelse for landsretten og Højesteret. Appelbegrænsning indvirker også på

424. Se også Redegørelse om appelbegrænsning for det offentlige i skattesager, betænkning nr. 1105/1987, side 39-46.

425. Kritik heraf *Ole Bjørn*: Præjudikatsværdien af Landsskatterettens kendelser, Tidsskrift om Skatteret, Landsskatteretten 1938-1988, side 30-32.

skattelovgivningen[426]. Finder Skatteministeriet, at der ikke er tilstrækkeligt grundlag for at appellere en landsskatteretskendelse eller en landsretsdom, men at retstilstanden qua kendelsen eller dommen er uhensigtsmæssig, må lovhjemmel tilvejebringes. Appelleres sager om skattespørgsmål i stedet for med at andet resultat til følge, undgås denne fremgangsmåde, hvis domstolene tager ministeriets påstand til følge. Dette fremtræder dog ikke umiddelbart i sig selv som et argument for eller imod appelbegrænsning, selvom det selvfølgelig er nemmere for Skatteministeriet at undgå et lovgivningstiltag. Er der på forhånd klarhed om, at der ikke eksisterer et politisk flertal for at ændre retstilstanden på det pågældende retsområde, kan ministeriet stå i en vanskelig situation, hvis sagen ikke appelleres.

Landsskatterettens kendelser kan ikke undgå at have betydelig præjudikatsværdi allerede på grund af den særlige sagkundskab, som er repræsenteret i det øverste administrative klageorgan. Formålet med Landsskatteretten – som det endelige led i det særlige administrative klagesystem for skattesager – er bl.a. at undgå, at et uforholdsmæssigt stort antal skattesager belaster det ordinære domstolssystem. Der kan derfor argumenteres for, at Skatteministeriet med appelbegrænsningstanken blot forholder sig til Landsskatterettens særlige funktion som slutsten i den administrative rekurs. Selvom det selvsagt er ønskværdigt at opnå domstolenes – og måske særligt Højesterets – stillingtagen til principielle skatteretlige spørgsmål, må hensynet til at beskytte skatteyderne mod unødig procestrætte også tilgodeses.

I forhold til tanken om det objektive princip i medfør af grundlovens § 43 kan appelbegrænsningsforudsætningen fra Skatteministeriets side dog have uheldige konsekvenser. Det objektive princip indebærer som nævnt en pligt for skattemyndighederne til at beskatte i henhold til skattelovgivningen og dermed også – kan det påstås – en pligt til at søge lovgivningen håndhævet ved domstolene. Hvis realiseringen af et materielt korrekt skattekrav gennem appel opgives uden videre på grundlag af en tvivlsom afgørelse ved Landsskatteretten eller landsretterne, opstår der en konflikt mellem kravet om lovmæssig beskatning og det ulovhjemlede hensyn til at beskytte skatteyderen mod procestrætte.

---

426. Se også Redegørelse om appelbegrænsning for det offentlige i skattesager, betænkning nr. 1105/1987, side 49-52.

Kjeld Hemmingsen kommer i to artikler fra 1989 ind på denne problematik[427]. I to ens sager var Østre Landsret, jf. TfS1988, nr. 210[428], og efterfølgende Landsskatteretten, jf. TfS1988, nr. 249, kommet frem til modstridende resultater om tilsidesættelse af skattearbitragearrangementer. Der skal ikke her gås i dybden med de pågældende sager, der angik lånefinansierede køb af værdipapirer. Østre Landsret fandt, at der var tale om skatteunddragelse på grund af manglende realitet bag arrangementet.

Landsskatteretten kom i den anden sag efterfølgende under retsformandens dissens til det resultat, at skatteyderen i en tilsvarende situation ikke kunne vide, hvorledes vekselererfirmaet gennemførte terminsforretningen og dermed heller ikke kunne vide, at skatteyderen ikke var ejer af statsgældsbeviserne i hele låneperioden. Der burde efter flertallets opfattelse ikke være forskel på, om skatteyderens vekselerer greb til terminsforretninger eller ej. Derfor tilsidesatte flertallet ikke arrangementet på grund af manglende realitet. Retsformanden kom derimod frem til samme resultat som Østre Landsret i TfS1988, nr. 210, og tilsidesatte derfor arrangementet skattemæssigt.

På grund af disse sager fulgte en heftig debat i Folketinget, jf. TfS1989, nr. 41. Her tilkendegav den daværende skatteminister, Anders Fogh Rasmussen, at en tabt landsskatteretskendelse ikke alene bør indbringes, fordi den er principiel, som det var tilfældet i TfS1988, nr. 249. Det måtte tillige kræves, at der var overvejende sandsynlighed for, at sagen kunne vindes ved domstolene. Skatteministeriet fandt altså, at Østre Landsrets dom, gengivet i TfS1988, nr. 210, var tvivlsom.

Kjeld Hemmingsen gjorde sig i den forbindelse til talsmand for, at landsskatteretskendelsen var principiel samt, at sagen ville kunne få et andet resultat på grund af manglende realitet bag arrangementet, hvis den blev indbragt for domstolene. Blandt andet under henvisning til dissensen i Landsskatteretten kritiserer Kjeld Hemmingsen den store betydning, kendelsen tillægges[429].

Skatteministeriet henviser bl.a. til statsgældsbevissagerne i TfS1993, nr. 204, hvor en lempelse af retssagsinstruksen meddeles. Dermed må man formode, at kritikken om den meget restriktive administrative appelbegrænsning blev taget til efterretning.

Skatteministeriets seneste redegørelse for appelbegrænsningspraksis er gengivet i TfS1997, nr. 737. Her anføres det, at en landsskatteretskendelse ifølge retssagsinstruksen, appelleres i to tilfælde:

---

427. Se TfS1989, nr. 36 og nr. 108.
428. Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle for Højesteret, jf. TfS1989, nr. 37.
429. Jf. det ovenfor anførte om landsskatteretskendelsers overdrevne præjudikatsværdi. *Jan Pedersens* synspunkt synes at have en vis vægt i dette tilfælde, jf. TfS1992, nr. 413. Modsat *Flemming Heegaard* i TfS1989, nr. 107: Fuld lighed for loven.

1. Hvis sagen er principiel, eller
2. Særlige grunde i øvrigt taler for appel af sagen.

At sagen skal være principiel, skal ifølge Skatteministeriet forstås på den måde, at den kan få betydning for et større eller ubekendt antal skatteydere. Er dette ikke tilfældet for så vidt angår den pågældende skattesag, kan Skatteministeriet dog vælge at appellere, hvis sagen vedrører et væsentligt beløb eller af andre grunde anses for at have betydelig interesse. Både ved spørgsmålet om indbringelse af en landsskatteretskendelse for landsretten eller anke af en landsretsdom til Højesteret, er det desuden en betingelse, at der er en begrundet formodning om, at indbringelse for eller anke til domstolene vil føre til et andet resultat.

I TfS1994, nr. 204, hvor bl.a. statsgældsbevissagerne blev nævnt, bekendtgjorde Skatteministeriet en ændring af retssagsinstruksen får så vidt angår spørgsmålet om appelbegrænsning. Hvor ordlyden før meddelelsen lød på, at ministeriet som *altovervejende* hovedregel ikke appellerer landsskatteretskendelser eller landsretsdomme, er altovervejende nu sløjfet. Den tidligere retssagsinstruks var meget restriktiv, hvad angik anke af landsretsdomme til Højesteret:

»Ministeriet anker som altovervejende hovedregel ikke landsretsdomme til Højesteret.

Der kan kun i *ganske særlige tilfælde* ankes til Højesteret, såfremt landsrettens afgørelse findes *åbenbart forkert*, og afgørelsen indebærer en *væsentlig ulempe* for den fremtidige praksis på området.

Landsretsdomme kan kun ankes efter et konkret skøn, såfremt:

1. der er udsigt til at vinde sagen ved Højesteret, og
2. det skønnes, at afgørelsen har generel betydning for et stort antal skattepligtige og kan indebære et stort provenutab for det offentlige, og
3. sagens materielle spørgsmål beror på et konkret skøn, der ikke egner sig til at blive løst gennem lovgivningen.

Der kan ikke ankes i andre tilfælde[430].«

430. Udhævningerne er mine.

Instruksen blev på dette punkt ændret til:

»Ministeriet anker som hovedregel ikke landsretsdomme til Højesteret.

Ministeriet kan dog anke landsretsdomme til Højesteret, såfremt der er tale om principielle afgørelser, eller særlige grunde i øvrigt taler derfor. Det forudsættes, at der er en begrundet formodning om, at anke til Højesteret vil føre til et andet resultat.

Som principielle sager anses sager, der kan få betydning for et større eller ubekendt antal skatteydere.

Som særlige grunde kan nævnes, at sagen – uden at være principiel – vedrører væsentlige beløb, eller at sagen af andre grunde må anses for at have betydelig interesse.[431]«

Som det fremgår af ovennævnte er der i medfør af instruksens ordlyd tale om en ganske betydelig lempelse af appelbegrænsningsadgangen. Betingelserne for at indbringe en landsretsdom for Højesteret adskiller sig ikke fra de betingelser, som gælder indbringelse af en landsskatteretskendelse for landsretten. Samtidig må det dog på grundlag af ovenstående tabeller om de af Skatteministeriet indbragte skattesager for domstolene konkluderes, at lempelsen ikke har givet sig udslag i en stigning i antallet af sager, som skatteministeriet har indbragt for landsretterne henholdsvis Højesteret. På trods af lempelsen fastholder Skatteministeriet stadig en administrativt fastsat appelbegrænsning, der må betegnes som vidtgående.

I den første redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget[432] kommenterer udvalget den dagældende retssagsinstruks bestemmelser om appelbegrænsning. Udvalget bifalder appelbegrænsning under hensyntagen til følgende retssikkerhedshensyn[433]:

---

431. Instruksen ligger med denne formulering tæt op af bemærkningerne til lovforslaget om delvis appelbegrænsning i Redegørelse om appelbegrænsning for det offentlige i skattesager, betænkning nr. 1105/1987, side 95-96. Ved L 54 1987-88 og efterfølgende L 14 1988-89 fremsattes forslag om appelbegrænsning, men begge lovforslag bortfaldt.
432. Redegørelse om retssikkerhed, april 1991, side 20-24. I øvrigt henvises til behandlingen af spørgsmålet i betænkning nr. 1105 af 1987 om appelbegrænsning for det offentlige i skattesager.
433. Se uddybningen af disse hensyn i Redegørelse om appelbegrænsning for det offentlige i skattesager, betænkning nr. 1105/1987, side 36-38. Her opdeles hensynet til skatteyderen i ikke-økonomiske aspekter, det tidsmæssige aspekt og det økonomiske aspekt.

1. Først og fremmest hensynet til skatteyderen. For skatteyderen vil det være en stor personlig og økonomisk belastning at skulle vente på Højesterets endelige bedømmelse af den skatteretlige disposition[434].
2. Retstilstanden bør afklares ved forbedring af lovgivningen i stedet for at gennemføre appel af enkeltsager. Årsagen til mange skattetvister er uhensigtsmæssig og uklar skattelovgivning.
3. Hverken Skatteministeren eller skattemyndighederne i øvrigt bør som udgangspunkt vurdere rigtigheden af konkrete afgørelser, truffet af Landsskatteretten eller landsretterne. Landsskatterettens position som endelig administrativ klageinstans bør respekteres af Skatteministeren og de øvrige skattemyndigheder.

Desuden henviser Retssikkerhedsudvalget til, at den konkrete sags skønnede præjudikatsværdi kan influere på bedømmelsen af, om den skal indbringes for domstolene. Drejer sagen sig om et spørgsmål, der ikke er egnet til (yderligere) normering ved skattelovgivning, såsom f.eks. fastlæggelse af driftsomkostningsbegrebet, taler synspunktet om afgørelsens præjudikatsværdi i højere grad for, at sagen skal kunne appelleres af Skatteministeren.

Drejer skattetvisten sig derimod om et spørgsmål, der er opstået som følge af uklar lovgivning, og som desuden er velegnet til lovregulering, vil synspunktet om præjudikatets værdi i mindre grad tale for appel.

I denne afhandling tages som fortolkningsmæssigt udgangspunkt, at grundlovens § 43, 1. led, primært tilsigter at beskytte skatteyderne mod vilkårlig administrativ beskatning. I forhold til spørgsmålet om appelbegrænsning, vejer argumenterne for varetagelse af retssikkerhedsmæssige hensyn til skatteyderne efter denne fortolkning tungest. Skatteyderne bør som hovedregel kunne indrette sig efter afgørelser truffet af Landsskatteretten som endelig administrativ rekursinstans. Tilsvarende gælder, hvis skatteyderne har vundet en sag ved landsretten. Kun i særlige tilfælde bør Skatteministeriet efter min opfattelse indbringe sagerne for Højesteret. Som anført af Retssikkerhedsudvalget er der store personlige og økonomiske omkostninger forbundet

434. Det anføres i redegølsen, at det ofte varer 7-8 år fra dispositionen, indtil Højesterets afgørelse foreligger.

med at vente på Højesterets endelige stillingtagen til det skatteretlige spørgsmål. Hvis skattemyndighederne uden videre indbringer Landsskatterettens kendelser for de ordninære domstole for at få domstolenes endelige vurdering af skattespørgsmålet, strider det desuden mod det lovfæstede formål med Landsskatteretten. Udgangspunktet om appelbegrænsning forekommer derfor velbegrundet.

Retssagsinstruksen begrænser ifølge ordlyden ikke længere skatteministeriets indbringelse af sager for landsretten eller Højesteret i samme omfang som før. Ud over at der skal være tale om særlige grunde og begrundet formodning for et andet resultat ved appel som anført i retssagsinstruksen, kan den konkrete skattesags præjudikatsværdi meget vel tillægges vægt. Er der tale om et retsområde, som kun i ringe grad er reguleret direkte i lov, og hvor retstilstanden i betydelig grad er præciseret ved administrativ praksis eller præjudikatsdannelse, kan en materielt set betænkelig afgørelse i højere grad have en uheldig retskildemæssig effekt. I så fald kan konkrete lovgivningstiltag vanskeligt imødekomme en uheldig retstilstand, fordi konstante og talrige lovændringer er nødvendige for at opretholde en tilfredsstillende retstilstand. Et usikkert eller betænkeligt præjudikat fra Landsskatteretten eller landsretten kan i denne situation få en overdreven præjudikatsværdi, hvis ikke Skatteministeriet indbringer sagen for domstolene eller anker landsretsdommen til Højesteret.

I retssagsinstruksen foretages en positiv afgrænsning af de tilfælde, hvor appel er mulig. Appelbegrænsning kunne eventuelt også afgrænses negativt, således at der er støre klarhed om, hvornår en sag *ikke* skal appelleres. Som eksempel kan bevisets stilling i den konkrete sag medføre, at skattemyndighederne må forvente, at en eventuel afgørelse ved domstolene vil gå skattemyndighederne imod[435]. Desuden bør det være sagligt at tage hensyn til, hvor længe den pågældende sag har været undervejs i det administrative rekurssystem, herunder om skattemyndighederne bærer ansvaret for en lang sagsbehandlingstid. Dette kriterium følger naturligvis også af et af de bærende hensyn bag appelbegrænsning, nemlig unødig procestrætte[436].

---

435. Jf. således TfS1998, nr. 325, der er omtalt ovenfor VII, 5.2.

436. For den private part i en langvarig sag mod skattemyndighederne kan man i visse tilfælde tale om et reelt procestraume. Særlig hvis den private part belastes økonomisk hårdt af sagen og f.eks. allerede havde indrettet sig økonomisk efter den retstilstand, som skattemyndighederne bestrider.

5.5. Kritik af det objektive princip

Ved ovenstående omfattende gennemgang af det objektive princip er det flere gange påvist, at kravet om skatteretlig normering ved lov ikke er absolut og ubetinget. Såvel forligsmæssig skatteansættelse, forventningsprincippet og appelbegrænsning er i deres natur i strid med en ufravigelig, absolut og ubetinget forudsætning om hjemmel i lov ved alle såvel bebyrdende som begunstigende skatteretlige normeringer. Ved pålæg, forandring eller ophør af skatter er det altovervejende udgangspunkt selvsagt, at skatteretlig normering skal ske ved lov. Dette følger af legalitetsprincippet i dets skatteretlige afskygning[437], hvori grundlovens § 43, 1. led, indgår med betydelig vægt. Eller sagt på en anden måde følger dette af legalitetkravet inden for skatteretten, hvorefter en skatteretlig normering i form af et skattekrav eller et fradrag skal kunne henføres til en lov.

Ved en fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, som fører frem til et objektivt princip, er det særligt formuleringen »forandres eller ophæves«, som tillægges betydning. Går man imidlertid tilbage til den grundlovgivende rigsforsamlings endelige behandling af grundlovsudkastet, hvor ordlyden »forandres eller ophæves« blev tilføjet, er det ovenfor påvist[438], at baggrunden herfor ikke var at ændre betydningen af bestemmelsen. Forslagsstilleren tilføjede ved fremsættelsen af ændringsforslaget[439] netop, at den nye ordlyd sådan set ikke tilføjede nyt til den oprindelige betydning af grundlovens § 43, 1. led. Det var forskellen mellem skattepålægskompetencen i medfør af grundlovens § 43 og skattebevillingskompetencen ifølge grundlovens § 46, som rigsforsamlingen ville fremhæve. Derfor kan det objektive princip i hvert fald ikke begrundes ud fra grundlovens forarbejder.

Som det også er tilfældet for nærværende grundlovsfortolkning i øvrigt, er forarbejdernes betydning som fortolkningsbidrag dog mindsket betydeligt som en naturlig følge af de forandrede forudsætninger for fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, i dag i forhold til for over 150 år siden.

Det næste spørgsmål er, om der er sket en udvikling inden for den

---

437. Se herom nærmere nedenfor i afhandlingens del 4.
438. Se ovenfor om den grundlovgivende rigsforsamlings behandling af grundlovens § 43, 1. led, afsnit VI, 3.
439. Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen, 1848-1849, København, spalte 3273 ff.

skatteretlige regulering, som berettiger en fortolkning af grundlovens § 43, som står i klar modstrid med motiverne. I så fald må der påvises reelle hensyn, som kan begrunde en sådanne fortolkning. Jan Pedersen påviser ved sin gennemgang af det objektive princip, at princippet ikke er absolut, idet der fra den skatteretlige retsanvendelse kendes flere eksempler, som ikke følger maksimen ubetinget.

At skattepålæg ikke kan ske ved administrativ forskrift eller administrativ praksis uden hjemmel i lov, følger allerede af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, og som nævnt af skattelovenes lovskraft. Efter min opfattelse tilføjer tanken bag det objektive princip derfor ikke noget indholdsmæssigt nyt ved fortolkning af grundlovens § 43, 1. led[440]. Den almindelige lighedsgrundsætning i forvaltningsretten foreskriver allerede, at alle skal være lige for loven, hvilket også gælder i tilfælde af beskatning. Og der er ikke inden for et kompliceret og dynamisk retsområde som skatteretten et reelt behov for at binde den skatteretlige normering til lov ud over, hvad allerede følger af delegationsforbuddet, legalitetsprincippet og den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning. I det omfang en fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, lægges til grund, hvor omdrejningspunktet er den retssikkerhedsmæssige beskyttelse af skatteyderne, er det ligeledes vanskeligt at begrunde en selvstændig berettigelse af et objektivt princip. Hvis helt konkrete tilfælde af retsanvendelse ud fra reelle og saglige hensyn samt tungtvejende rimelighedsbetragtninger kalder på fleksibel retsanvendelse, har domstolene anerkendt[441], at en sådan kan finde sted – også inden for skatteretten. Det er værd at bemærke, at der i så fald i langt de fleste tilfælde vil være tale om en for skatteyderen begunstigende skatteretlig normering.

På et masseadministrationsområde som det skatteretlige kan det ikke undgås, at der af reelle praktiske og ressourcemæssige hensyn finder forligsmæssig skatteansættelse sted. Denne forligsmæssige skatteansættelse begrænses allerede af den almindelige lighedsgrundsætning og bør ganske vist anvendes med varsomhed for ikke at udvande skattelovgivningen i strid med delegationsforbuddet. I tilfælde af, at der f.eks. af bevismæssige årsager er tvivl om sagens faktum, kan der

440. Dette er på linie med det af *Niels Winter-Sørensen* anførte i Beskatning af international erhvervsindkomst, 2000, København, side 50-51.

441. Jf. ovenfor under VII, 5.3. om forventningsprincippet.

være et vist spillerum for et sagligt skøn. En forligsmæssig løsning forekommer i så fald ikke at være i strid med den enkelte skatteyders retssikkerhed eller andre skatteyderes krav om lige beskatning. For eksempel forudsætter skattekontrollovens § 5, stk. 3, at skønsmæssig skatteansættelse kan og skal finde sted, hvis selvangivelse ikke indsendes til skattemyndighederne, eller selvangivelsen er mangelfuld[442].

Derfor kan et stringent og absolut objektivt princip ikke udledes ved fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, og princippet kan tilmed have en utilsigtet virkning. Det objektive princip resulterer nemlig en beskrivelse af den skatteretlige retsanvendelse, som hverken er i overensstemmelse med lovgivers, domstolenes eller forvaltningens opfattelse. Princippet har dermed ikke selvstændig eksistensberettigelse ved siden af delegationsforbuddet, legalitetsprincippet og den almindelige forvaltingsretlige lighedsgrundsætning.

6. Sammenfatning

Resultatet af nærværende analyse af grundlovens § 43, 1. led, er en beskrivelse af en særdeles nuanceret hjemmelsvirkning. For det første er alene spørgsmålet om definitionen af skat vanskeligt, jf. ovenfor VII, 2. Men da skattedefinitionen er tæt forbundet med legalitetskravet, er det nødvendigt at have for øje, hvilke økonomiske byrder, der udgør skatter. I Gebyrsagen får man indtrykket af, at domstolene benyttede skattedefinitionen til at undgå legalitetskravet i grundlovens § 43, 1. led.

Det fremgår endvidere af spørgsmålet om positiv delegation af kompetencen til at pålægge skatter, at delegationsforbuddet ikke er absolut i positiv henseende. Grundlovens § 43, 1. led, er således ikke til hinder for, at der udstedes såkaldte iværksættelsesforanstaltninger ved bekendtgørelse. Men den grundlæggende materielle normering skal ske ved lov. Delegationsforbuddet hindrer endvidere ikke præciserende fortolkning af skattelovgivningen eller præciserende retsdannelse ved administrativ praksis. Udgangspunktet må dog ikke glemmes: Beskatning skal ske ved lov, og i de tilfælde, hvor admini-

442. Se Ligningsvejledningen 2001, A.I.1.9. Skønnet skal selvfølgelig være baseret på en realistisk – dvs. saglig – vurdering.

strativ praksis eller administrative forskrifter bevæger sig uden for lovgivningens rammer, er det domstolenes opgave at sætte grænsen. Hjemmelskæden skal være intakt, og det er afgørende, at skattemyndighederne holder sig det for øje, når der sker ændringer af administrativ praksis.

Delegationsforbuddet forhindrer som udgangspunkt heller ikke tilladelses- eller dispensationslovgivning inden for skatteretten, men der er tale om et grænsetilfælde. Derfor bør sådan lovgivning, hvor retsdannelsen efterfølgende sker inden for den vide hjemmellovs rammer men uden, at kriterierne i retsfaktum fremgår udtrykkeligt af lovgivningen, kun anvendes i de tilfælde, hvor normering ved lov ville føre til et decideret uhensigtsmæssigt resultat. Efterhånden som kriterierne for tilladelsen eller dispensationen dannes i fast administrativ praksis, skal de efterfølgende skrives ind i loven, idet begrundelsen for at fravige legalitetskravet ifølge grundlovens § 43, 1. led, er bortfaldet. Sådan objektivering af tilladelses- og dispensationslovgivning har da også fundet sted flere gange.

Endelig berettiger en fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, ikke til eksistensen af et selvstændigt objektivt princip.

Det fremgår således af dette kapitel, at grundlovens § 43, 1. led, på adskillige områder påvirker hjemmelskravet ved beskatning. Derfor kan afhandlingens anden tese[443] anses for underbygget ved nærværende analyse: Grundlovens § 43, 1. led, indgår som et aspekt af det generelle legalitetsprincip og medfører *en formodning* om skærpet hjemmel. Ud fra et hjemmelssynspunkt er delegationsforbuddet imidlertid særdeles dynamisk, idet hjemmelskravet ikke er absolut.

Undersøgelsen af delegationsforbuddets hjemmelsvirkning resulterer således også i en indikation på, at legalitetskravet ved beskatning er særdeles nuanceret, jf. afhandlingens tredje tese[444].

443. Om denne, se ovenfor I, 4.2.
444. Ovenfor I, 4.3.

Del 3

Legalitetsprincippets forvaltningsretlige aspekter ved beskatning

VIII Systematik og indledning

1. Systematik

Redegørelsen for legalitetsprincippets forvaltningsretlige aspekter ved beskatning i afhandlingens tredje del tager udgangspunkt i norsk ret, således at den overordnede systematik er følgende:

Kapitel IX: Legitimitetsteorien i norsk ret
Kapitel X: Kompetenceteorien i norsk ret
Kapitel XI: Legalitetsprincippet i dansk forvaltningsret

Nedenfor redegøres for denne fremgangsmåde på følgende vis:

Afsnit 2.1. indeholder en introduktion til kapitel IX og X herunder:

A En redegørelse for, hvorfor legalitetsprincippet i norsk ret anvendes som udgangspunkt for afklaring af de forvaltningsretlige aspekter af legalitetsprincippet i dansk ret samt betydning af legalitetsprincippet ved beskatning.
B En introduktion til det norske legalitetsprincip samt til de to overordnede opfattelser af legalitetsprincippet, dsv:
   1. kapitel IX om legitimitetsteorien
   2. kapitel X om kompetenceteorien

I Afsnit 2.2. introduceres kapitel XI om legalitetsprincippet i dansk forvaltningsret.

2. Indledning

2.1. Norsk ret
A Udgangspunkt i norsk ret
Følgende tre overvejelser, der uddybes straks nedenfor, udgør begrundelsen for, at der tages udgangspunkt i redegørelsen for legalitetsprincippet i norsk ret:

1. I norsk ret er terminologien om legalitetsprincippet mere systematisk og gennemarbejdet end i dansk ret
2. Ved at tage udgangspunkt i norsk ret forstærkes perspektiveringen af legalitetsprincippet i dansk ret
3. Retsteorien i norsk og dansk ret indeholder mange paralleller, hvorfor et stort antal betragtninger om legalitetsprincippet fra norsk ret, er tilsvarende anvendelige i dansk ret

Som det fremgår af kapitel IX og X er retsteorien om legalitetsprincippet i norsk ret mere struktureret og gennemarbejdet end tilfældet i dansk ret. Derfor forsyner en gennemgang af norsk ret læseren med et solidt overblik over de enkelte aspekter af legalitetsprincippet. Dette overblik forenkler tilegnelsen af det danske legalitetsprincip. Dermed får redegørelsen for legalitetsprincippet i norsk ret en fremtrædende funktion som katalysator i processen mod en klarere begrebsfastlæggelse til brug for en afklaring af legalitetsprincippets betydning i dansk skatteret.

Allerede fordi legalitetsprincippet i dansk ret er vanskeligt at afgrænse, er det desuden værdifuldt at sammenholde opfattelsen af legalitetsprincippet i dansk ret med udgangspunktet i norsk ret. I norsk retsteori findes en omfattende og frugtbar debat om begrebet, hvilket har medført en opdeling[445] i to overordnede opfattelser af legalitetsprincippet. På trods af at der er et relativt nært slægtskab mellem norsk og dansk retsteori på dette felt, er der imidlertid også forskelle, der først og fremmest består i formuleringen af legalitetsprincippet. Norsk retsteori er på dette område kendetegnet ved større klarhed i begrebsfastlæggelsen[446], men også på godt og ondt ved i højere grad at være bundet til en formuleret begrebsdefinition.

Da flertallet af de aspekter af legalitetsprincippet, som diskuteres indgående i norsk ret, er tilsvarende relevante i dansk ret, belyser gennemgangen af norsk ret mange af de spørgsmål, som er vanskelige at besvare på grund af begrebsuklarheden i dansk ret.

---

445. Langt fra alle norske retsteoretikere lægger sig klart op ad den ene eller anden tilgang til legalitetsprincippet i norsk ret. Ikke sjældent anvendes elementer fra begge opfattelser.
446. Dette er ikke nødvendigvis en fordel for så vidt angår den meget vanskelige afgrænsning af legalitetsprincippets materielle rækkevidde. Ud fra et rent pædagogisk synspunkt medfører den større norske begrebssikkerhed imidlertid en nemmere tilegnelse.

Selvom legalitetsprincippet behandles indgående i såvel norsk forfatningsret som norsk forvaltningsret, anvendes norsk ret som udgangspunkt for den forvaltningsretlige redegørelse, idet det er dette aspekt af legalitetsprincippet, som er det centrale i norsk ret: Spørgsmålet om hvilken hjemmel forvaltningen skal have for at udøve myndighed over for borgerne.

B Introduktion til legitimitetsteorien og kompetenceteorien
De to overordnede opfattelser af legalitetsprincippet i norsk ret er:

Legitimitetsteorien	Kompetenceteorien

For at gøre gennemgangen af det almindelige norske legalitetsprincip mere overskuelig, deles redegørelsen i det følgende op i to dele, der er udtryk for de to forgreninger i teorien.

Den første teoretiske beskrivelse af legalitetsprincippet benævnes i litteraturen »den traditionelle opfattelse«. Til brug for denne gennemgang vil den blive kaldt *legitimitetsteorien*, fordi den i høj grad beskriver legalitetsprincippet som et krav om, at forvaltningens myndighedsudøvelse skal være legitimeret direkte eller indirekte i formel lov. Med formel lov menes de retsforskrifter, som Stortinget vedtager efter retningslinierne i den norske grundlov §§ 76-79 og 81 samt ved provisoriske anordninger[447]. Som det vil fremgå af gennemgangen, er der indholdsmæssigt måske ikke den store forskel mellem de to opfattelser, men da udgangspunkt og fokus ved behandlingen af legalitetsprincippet ikke er det samme, behandles hver fortolkning for sig som selvstændige teorier.

Efter en nyere teoretisk opfattelse er det primære formål med legalitetsprincippet at beskrive de forskellige retlige kompetencegrundlag, som forvaltningen kan udøve sin myndighed på grundlag af. Formel lov er kun et blandt flere retlige grundlag for udøvelse af offentlig myndighed, og forvaltningen behøver således kun hjemmel i formel lov, hvis de øvrige retsgrundlag ikke kan udgøre hjemmelen i det

447. Se nærmere om det begrænsende anvendelsesområde for provisoriske anordninger i *Andenæs* 1998, side 208 ff., særligt side 210. Specielt i relation til skatter og afgifter har provisoriske anordninger beskeden betydning.

konkrete tilfælde. Derfor udgør formel lov som hjemmelsgrundlag efter denne opfattelse alene et residuelt retsgrundlag. Denne tilgang til legalitetsprincippet centrerer sig om afgrænsningen af de forskellige retsgrundlags rækkevidde i forhold til hinanden. Teorien benævnes i denne sammenhæng *kompetenceteorien*, da den som anført hviler på en forudsætning om, at forvaltningen på flere væsentlige områder ikke behøver legitimitet fra Stortinget for at udøve myndighed. Desuden tillægges forvaltningen efter denne teori som udgangspunkt en mere selvstændig og uafhængig retlig kompetence i forhold til lovgiver. Kompetenceteorien er lidet velegnet til at belyse legalitetsprincippets betydning i relation til beskatning, hvorfor gennemgangen i forhold til legitimitetsteorien er kortfattet.

Inden for den kreds af teoretikere, som hver især støtter den ene af de to forskellige opfattelser af legalitetsprincippet, optræder der nuancer, men de principielle forudsætninger er de samme. Mere væsentlige forskelle inden for de to opfattelser vil blive fremhævet i de respektive afsnit.

2.2. Forvaltningsretten og legalitetsprincippet

I afhandlingens andel del er de forfatningsretlige aspekter af legalitetsprincippet søgt belyst. Følgende forfatningsretlige spørgsmål er omtalt i den forbindelse:

– den forfatningsretlige retsteoris generelle fremstilling af legalitetsprincippet (V, 2)
– legalitetsprincippets relation til det formelle og materielle lovbegreb (V, 3)
– forholdet mellem legalitetsprincippet og delegation samt andre retsgrundlag end lov som hjemmelsgrundlag (V, 4)
– rækkevidden af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led (VI og VII)

Hvor afhandlingens anden del således omhandler de forfatningsretlige bidrag til legalitetsprincippet med særlig fokus på delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, beskæftiger tredje del sig specifikt med forvaltningsrettens bidrag. Det understreges, at redegørelsen for legalitetsprincippet sker med henblik på at klarlægge princippets betydning i forhold til skatteretten.

Det er ikke intentionen med denne afhandlings opdeling i forfatningsretlige og forvaltningsretlige bidrag til legalitetsprincippet at tilkendegive, at princippet har et divergerende indhold i de to retsdiscipliner. Der er naturligvis meget fælles tankegods om legalitetsprincippet i forfatningsretten og forvaltningsretten, og denne anerkendelse giver sig bl.a. til kende ved, at redegørelsen for de supplerende bidrag fra dansk forvaltningsret ikke er omfattende. Men hvor opmærksomheden i forfatningsretten rettes mod forholdet mellem lovgiver og den udøvende magt, er omdrejningspunktet i forvaltningsretten derimod en beskrivelse af forvaltningens behov for hjemmel ved udstedelse af retsakter, der er rettet mod private retssubjekter[448]. Beskrivelsen af hjemmelskravet er mere uafhængig og i langt højere grad specifikt rettet mod forvaltningens behov for legitimation end i forfatningsretten. Derfor er der indholdsmæssige fordele forbundet med en opdeling, der samtidig understøttes af de fremstillingsmæssige fordele ved at behandle forskellige aspekter af legalitetsprincippet for sig.

Ved gennemgangen af forvaltningsretten og legalitetsprincippet i kapitel XI omtales den generelle teori om legalitetsprincippet herunder spørgsmålet om tilfælde af skærpede og lempede hjemmelskrav. Desuden behandles den såkaldte jus- faktummodel, der berører såvel supplering som fortolkning af retsgrundlaget.

448. Betegnelsen »private retssubjekter« følger den betydning, som dette begreb tillægges i norsk ret, se nedenfor IX, 3.

IX Legitimitetsteorien i norsk ret

1. Indledning – positiv definition af legalitetsprincippet

Fortalerne for et generelt krav om lovbunden forvaltning præsenterer en positiv definition af legalitetsprincippet, som dog bliver formuleret med visse variationer. Johs. Andenæs[449] beskriver princippets indhold således:

> »Innholdet i prinsippet er at *offentlige myndigheter ikke kan gripe inn overfor borgerne i individuelle tilfelle uten å ha hjemmel for det i formell lov.*"

Per Helset og Bjørn Stordrange[450] formulerer med visse nuancer princippet på tilsvarende vis:

> »Offentlige myndigheters inngrep i private rettssubjekters handlefrihed eller retsstilling trenger hjemmel i eller i medhold av lov.«

Frede Castberg[451] beskriver legalitetsprincippet på følgende måde:

> »Beslutninger, som tar sikte på å oppstille normer for individernes handlinger, må som alminnelig regel besluttes i lovs form.«

Arvid Frihagen[452] opstiller ikke en egentlig positiv definition af legalitetsprincippet, men beskriver princippet således:

---

449. *Andenæs* 1998, side 176. Udhævningen er *Andenæs'*.
450. *Helset og Stordrange* 1998, side 123.
451. I Norges statsforfatning II, 3. udgave, 1964, Oslo, side 10 og med variation i Innledning til forvaltningsretten, 3. udgave, 1955, Oslo, side 68.
452. I *Frihagen* I 1991, side 107. Umiddelbart kan det være vanskeligt at afgøre, om *Frihagen* holder sig til den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet eller snarere hælder mod den nyere opfattelse. *Frihagen* anerkender på side 108 den supplerende værdi, som den nyere forståelse af princippet har og behandler i kapitel 5 selv andre retsgrundlag for forvaltningens myndighedsudøvelse end formel lov. På side 109 fastholder *Frihagen* dog, at kravet om lovhjemmel står som et kernepunkt for de typiske indgreb. Dette standpunkt bekræftes på side 110, hvor *Frihagen* anfører, at han i højere grad end *Torstein Eckhoff* og *Eivind Smith* tager udgangspunkt i den traditionelle idé om lovhjemmelskrav ved indgreb.

> »Særlig viktig er det at det etter vår forfatningstradisjon som utgangspunkt og princip kreves direkte lovhjemmel for pålegg og forbud og – som det tradisjonelt har vært uttrykt – for andre «inngreb» i borgernes «frihet og eiendomsrett» og i «borgernes rettsfære» ellers.«

Udgangspunktet ved al offentlig myndighedsudøvelse er efter denne teori, at legitimitet i form af hjemmel i – eller i medfør af – formel lov er en nødvendighed i de tilfælde, hvor forvaltningen griber ind i privates retsstilling. Det er dog værd at notere sig, at der kun er tale om et udgangspunkt. Definitionen rummer – således som jeg forstår den – rigeligt spillerum til, at andre retskilder kan blive inddraget i retsanvendelsen.

Det er karakteristisk for denne opfattelse af legalitetsprincippet, at teoretikerne benytter den positive definition som basis for en uddybning af de forskellige elementer i definitionen, og denne systematik fastholdes i denne afhandling. Gennemgangen af legalitetsprincippet ifølge legitimitetsteorien resulterer i en række tillægsspørgsmål som følge af det spillerum, som forskellige opfattelser af ordlyden i definitionen rejser. De overordnede spørgsmål, som traditionelt behandles ved gennemgangen af legalitetsprincippet er nedenfor opdelt i de afsnit, hvori de behandles i dette kapitel. Tillægsspørgsmålene er anført som »pinde« i opstillingen nedenfor:

Afsnit 2: Hvad omfatter betegnelsen »offentlige myndigheder«

Afsnit 3: Hvad omfatter betegnelserne »borgerne« og »private retssubjekter«

Afsnit 4: Hvad skal der til, for at der foreligger et »indgreb«, som kræver lovhjemmel
- er hjemmelskravet relativt alt efter arten og omfanget af indgrebet.

Afsnit 5: Hvad menes der med hjemmel i lov
- hvilke typer retskilder anerkendes som selvstændige retsgrundlag for forvaltningens indgreb
- indebærer legalitetsprincippet et krav om, at lovfortolkning skal holde sig nært til lovtekstens ordlyd herunder,

om indskrænkende og udvidende fortolkning eller analog anvendelse er i overensstemmelse med det almindelige legalitetsprincip
– hvordan forholder legalitetsprincippet sig til delegation.

Afsnit 6: Princippets baggrund, funktion og retlige gyldighed

Desuden vil der i de enkelte afsnit blive draget paralleller til dansk ret, således at betydningen for afklaringen af legalitetsprincippet ved beskatning i dansk ret fremhæves udtrykkkeligt.

2. Offentlige myndigheder

2.1. Forvaltningen

Efter den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet er spørgsmålet om afgrænsning af offentlige myndigheder, der er omfattet af den positive definition af legalitetsprincippet, normalt ikke genstand for dybere gennemgang.

Johannes Andenæs[453] kommer således ikke direkte ind på en nærmere afklaring af, hvilke offentlige myndigheder, der er omfattet af princippet, formentlig fordi dette forudsættes som en selvfølge. Hans gennemgang af princippet tager imidlertid udgangspunkt i den traditionelle tredeling af statens virksomhed[454] i lovgivning, forvaltning og retspleje[455]. Denne inddeling tillægges fundamental betydning for legalitetsprincippet, idet der i den norske grundlov efter Andenæs' opfattelse opstilles et materielt lovbegreb[456]. Det materielle lovbegreb forudsætter, at visse retsforskrifter – kaldet materiel lov – som en følge af deres art og indhold kun kan vedtages gyldigt i formel lovform, dvs. i overensstemmelse med den procedure, som er angivet i den norske grundlov §§ 76-79 og 81. Kravet om, at forskrifter med et vist indhold kun kan vedtages som formel lov, udleder Andenæs af

453. I *Andenæs* 1998, side 174-180, hvor legalitetsprincippet gennemgås.
454. Ibidem, side 174.
455. Disse betegnelser anvendes i norsk ret tilsyneladende synonymt med udtrykkene lovgivende, dømmende og udøvende magt i dansk ret.
456. Diskussionen om det materielle lovbegreb findes også i dansk ret, jf. ovenfor V, 3.

sammenhængen mellem § 75, a[457], og §§ 76-79 samt 81 i den norske grundlov. Andenæs anser det for naturligt, at beslutninger af den art og det indhold, der må betegnes som lov i medfør af grundlovens § 75, a, kun kan vedtages som formel lov. Derfor findes der beslutninger, som på grund af deres indhold, er forbeholdt lovgiver[458], og beslutninger af denne art har forvaltningen ikke kompetence til at træffe uden bemyndigelse fra lovgiver. Hvorvidt et materielt lovbegreb kan udledes af den norske grundlov, er der dog uenighed om i teorien[459].

Først og fremmest er det altså forvaltningen, legalitetsprincippet retter sig imod, idet forvaltningen som udgangspunkt ikke kan gøre indgreb i enkeltindividers retsstilling, hvis indgrebet er omfattet af § 75, a, i den norske grundlov.

2.2. Lovgiver og domstole

Ifølge den traditionelle opfattelse har legalitetsprincippet dog også betydning for f.eks. lovgiver og domstolene, jf. f.eks. den norske grundlov §§ 96[460] og 99[461]. Disse to bestemmelser er ifølge Andenæs[462] udtryk for regulering af legalitetsprincippet i grundloven. Selvom bestemmelserne i hovedsagen omhandler et særligt retsområde – nemlig strafferetsplejen[463] –, demonstrerer de tydeligt, hvilken betydning legalitetsprincippet har for de enkelte statsorganer.

Inden for strafferetsplejen forbeholdes det udtrykkeligt domstolene

---

457. Denne bestemmelse beskriver Stortingets kompetence således:
»Det tilkommer Storthinget:
a. at give og ophæve Love; at paalægge Skatter, Afgifter, Told og andre offentlige Byrder, som dog ikke gjælde udover 31 December i det næst paafølgende Aar, medmindre de af et nyt ordentlig Storthing udtrykkelig fornyes.«
458. Der vil dog som udgangspunkt være mulighed for delegation, se hertil *Andenæs* 1998, side 189 ff.
459. Se f.eks. *Frihagen* I 1991, side 115. I dansk ret afvises det materielle lovbegreb, jf. ovenfor V, 3.1.
460. Første punktum i § 96 lyder:
»Ingen kan dømmes uden efter Lov, eller straffes uden efter Dom.«
461. Første punktum i § 99 lyder:
»Ingen maa fængslig anholdes, uden i lovbestemt Tilfælde og paa den ved Lovene foreskrevne Maade.«
462. I *Andenæs* 1998, side 176.
463. Den norske grundlov § 99, 1. punktum, der indeholder et værn imod vilkårlig fængsling, gælder dog også i tilfælde, hvor frihedsberøvelse f.eks. sker af rene sikkerhedshensyn. Bestemmelsen omfatter principielt også frihedsberøvelse, som ikke er straf.

at foretage strafudmåling (domsprincippet) ifølge den norske grundlov § 96, 1. punktum, 2. led[464]. Først og fremmest udelukker denne bestemmelse administrativ udmåling af straf, dvs. at forvaltningen pålægger straf. Men også lovgiver er ifølge bestemmelsen udelukket fra at fastlægge konkret strafudmåling i lov uden om domstolene. At straf kun kan udmåles ved dom, kan anses for en udmøntning af magtfordelingen mellem lovgivning, forvaltning og retspleje, men er ifølge Andenæs også udtryk for legalitetsprincippet, hvis formål bl.a. er at beskytte borgerne imod administrativ vilkårlighed.

I første led i § 96, 1. punktum[465], anføres, at domstolene ved bedømmelsen af, hvad der er strafbart eller ej, skal holde sig til lovens generelle regler (lovprincippet). I dette tilfælde er formålet at beskytte borgerne mod vilkårlighed fra domstolenes side. Dommeren må således ikke ud fra eget skøn fastlægge, hvad er strafbart eller ikke strafbart, uden at den konkrete handling eller undladelse kan subsumeres under en straffebestemmelse i lov. Denne opgave er ifølge den norske grundlov udtrykkeligt forbeholdt lovgiver. Fortolkningen af bestemmelsen, der i høj grad karakteriserer legalitetsprincippet inden for norsk strafferetspleje, rejser spørgsmålet om anvendelsen af andre retskilder end formel lov ved bedømmelsen af, om en konkret handling eller undladelse er strafbar. Problemet er, hvad betegnelsen »lov« omfatter. Nedenfor[466] gennemgås, hvad »lov« omfatter ifølge den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet. I den forbindelse vil den norske grundlov § 96 tillige blive omtalt kortfattet.

At domstolene skal holde sig inden for lovens rammer ved bedømmelsen af om et konkrete forhold ligger inden for, hvad lovgiver har fastlagt som strafbart ved lov, viser desuden legalitetsprincippets betydning ved fordelingen af kompetence mellem de forskellige statsorganer. Lovmæssighed skal i denne forbindelse forstås således, at statsorganerne handler i overensstemmelse med den norske grundlov.

Som en naturlig forlængelse af diskussionen om idømmelse og udmåling af straf findes i den norske grundlov § 99, 1. punktum, et værn imod vilkårlig fængsling[467]. Bestemmelsens øjemed er først og

---

464. Se *Andenæs* 1998, side 345-352.
465. Se *Andenæs* 1998, side 352-355.
466. Nedenfor IX, 5.
467. Bestemmelsen gennemgås af *Andenæs* 1998, side 357-359.

fremmest varetægtsfængsling, men den finder principielt også anvendelse ved andre former for frihedsberøvelse. Det væsentlige ved bestemmelsen i forbindelse med legalitetsprincippet, er at den udøvende myndighed – i dette tilfælde først og fremmest politiet, men også den del af forvaltningen, som foretager administrativ frihedsberøvelse – skal have hjemmel i lov for at frihedsberøve borgere. Ved denne type indgreb fra den udøvende magts side stilles således også et udtrykkeligt krav om, at myndighedsudøvelsen skal være legitimeret af lovgiver, som dog til gengæld er fritstillet for så vidt angår karakteren af hjemmelsgrundlaget. Sidstnævnte skyldes, at den norske grundlov § 99, 1. punktum, ikke stiller krav om, hvorledes lovgivningen materielt skal eller kan udformes[468].

Hvis der er tale om en fængselsstraf, opstilles der således et dobbelt værn imod vilkårlighed, fordi idømmelse af straf kun kan ske for en domstol ifølge § 96 i den norske grundlov, og frihedsberøvelsen i sig selv kræver hjemmel i lov ifølge den norske grundlov § 99.

2.3. Opsummering – bidrag og paralleller til dansk ret

Selvom Andenæs i sin gennemgang af legalitetsprincippet primært retter sin opmærksomhed mod forvaltningen[469], fremgår det af gennemgangen, at princippet også har en betydning for de andre statsorganer, såsom Stortinget og domstolene. Dette er i god overensstemmelse med den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet. Eksemplerne inden for strafferetsplejen, hvor der i den norske grundlov er taget udtrykkelig stilling til legalitetsspørgsmålet, illustrerer dette tydeligt. Den norske grundlov § 99, 1. punktum, og § 96, 1. punktum, 2. led, er ganske vist møntet på den udøvende magt, men § 96, 1. punktum, 1. led, har domstolenes virksomhed for øje. Bestemmelserne i den norske grundlov §§ 96 og 99 har desuden også den betydning for Stortinget som lovgiver i og med, at Stortinget er nødsaget til selv at tage stilling til de spørgsmål, som forvaltningen eller domstolene ikke har kompetence til ifølge den norske grundlov.

Helset og Stordrange tilslutter sig, at legalitetsprincippet primært sigter imod forvaltningen, men reelt også har betydning for både Stortinget og domstolene. For Stortinget beskrives legalitetsprincippet

468. Jf. *Andenæs* 1998, side 358.
469. F.eks. *Andenæs* 1998, side 179.

som en sagsbehandlingsregel[470], der giver Stortinget direktiv om lovform ved beslutninger, som pålægger borgerne pligter.

Domstolene kan ifølge Helset og Stordrange tillige være underlagt et krav om lovhjemmel som grundlag for enkelte domstolsafgørelser, såsom det vil være tilfældet ved idømmelse af straf og frihedsberøvelse efter den norske grundlov §§ 96 og 99. Derudover fungerer domstolene som garant for legalitetsprincippet, idet det i sidste instans er ved domstolsprøvelsen, at kontrollen med lovmæssigheden af forvaltningens myndighedsudøvelse finder sted.

I forhold til dansk ret, er begrebsanvendelsen i norsk ret dermed gået et skridt videre: Legalitetsprincippet fokuserer ganske vist – ligesom i dansk ret – på forvaltningens behov for bemyndigelse fra lovgiver, men har også betydning for såvel lovgiver som for domstolene. På et retsområde, som skatteretten, hvor udgangspunktet er et skærpet hjemmelskrav, udmønter legalitetsprincippet sig således i, at forvaltningen i høj grad skal søge hjemmel i formel lov. Virkningen for lovgiver er derimod, at lovgivningsarbejdet bliver omfattende, idet en høj detaljeringsgrad i skattelovgivningen er nødvendig for at sikre forvaltningen bemyndigelse til at beskatte effektivt[471]. Domstolenes opgaver bliver – ligesom i dansk ret – at efterprøve hjemmelsgrundlaget for beskatningen kritisk og dermed underkende vilkårlig administrativ beskatning.

3. Borgere og private retssubjekter

3.1. Fysiske og juridiske personer

I den positive definition af det almindelige legalitetsprincip i norsk ret anvendes forskellige udtryk for de fysiske og juridiske personer, som er beskyttet mod vilkårlige indgreb fra statens side. Ved en lidt nærmere undersøgelse af, hvad betegnelserne omfatter, viser det sig imidlertid, at den omfattede kreds af retssubjekter er den samme, selvom termerne er forskellige.

---

470. Se også *Frihagen* I 1991, side 112 ff.

471. Det store antal skattelove årligt bevidner klart om, at lovgiver tager denne opgave alvorligt i dansk ret. Det kan diskuteres, om legalitetsprincippets krav om en høj detaljeringsgrad inden for skatteretten er hensigtsmæssig for kvaliteten af skattelovgivningen.

Der er enighed om[472], at juridiske personer såsom selskaber, fonde og foreninger m.v. også er retssubjekter, der nyder beskyttelse ifølge legalitetsprincippet. Kravene til, at en juridisk person – f.eks. under stiftelse – er kvalificeret som retssubjekt, omtales ikke nærmere. Hvis flere fysiske personer danner en sammenslutning, må det være op til en konkret vurdering inden for det pågældende retsområde, om sammenslutningen har en sådan karakter, at den kan udgøre et selvstændigt retssubjekt i forhold til legalitetsprincippet. Ved denne vurdering vil civile regler, administrativ praksis eller retssædvaner, som opstiller betingelser for at anerkende en sammenslutning som selvstændigt retssubjekt formentlig være afgørende. Hvis ikke vil de deltagende fysiske personer og juridiske personer dog hver især være omfattet af princippet.

Legalitetsprincippet omfatter ikke kun norske statsborgere. En udlænding, som tager ophold i Norge, er også omfattet af princippet[473]. Forvaltningen vil således ikke vilkårligt kunne pålægge f.eks. turister pligter eller rettigheder uden et gyldigt retsgrundlag for denne disposition.

3.2. Kommuner og fylkeskommuner

Tilsvarende er efter den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet i norsk ret gældende for kommuner og fylkeskommuner[474]. Begrundelsen for kommunernes selvstændige retlige stilling i forhold til legalitetsprincippet bliver imidlertid ikke nævnt. I den norske grundlov findes ikke en bestemmelse, svarende til den danske grundlov § 82 om kommunalt selvstyre, hvis rækkevidde ganske vist anses for at være forholdsvis begrænset[475]. Kommunernes position som beskytte-

---

472. *Andenæs* 1998, side 176-177 samt *Helset og Stordrange* 1998, side 129.
473. Se f.eks. Rt.1996, side 654, Hagangurdommen, der drejede sig om en trawler fra Belize.
474. Fremover vil betegnelsen kommune gælde både fylkeskommuner og kommuner. Allerede *Bredo Morgenstierne* gjorde gældende, at kommuner og fylkeskommuner var omfattet af legalitetsprincippet i Lærebok i Den Norske Statsforfatningsret, 2. bind, 1927, Oslo, side 103-104.
475. Se *Zahle* II 2001, side 45 ff. samt Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af *Henrik Zahle*, 1999, København, side 493 ff., hvor det kommunale selvstyre i medfør af grundlovens § 82 tillægges større betydning end traditionelt antaget. Kommentaren til grundlovens § 82 i den kommenterede grundlov er skrevet af *Steen Rønsholdt*. Spørgsmålet om at grundlovfæste det kommunale selvstyre i norsk ret har flere gange været taget op i Stortinget, jf. *Jan Fridthjof Bernt, Oddvar Overå og Harald Hove* i Kommunalrett, 4. udgave, 2002, Oslo, side 24-26.

de retssubjekter i forhold til legalitetsprincippet kan derfor ikke umiddelbart begrundes med henvisning til bestemmelser eller principper i den norske grundlov[476]. I norsk kommunalret anføres, at kommunens reelle retlige og økonomiske afhængighed af lovgiver er så omfattende, at det må anses for tvivlsomt, om kommuner udgør selvstændige retssubjekter i medfør af legalitetsprincippet[477].

> Argumentet for dette synspunkt er, at kommunerne først og fremmest anses for selvstændige retssubjekter på grundlag af den regulering af kommunernes virksomhed, som findes i lovgivningen. Ifølge kommunelovens § 6, har kommunerne en implicit kompetence til at træffe afgørelser om påtagelse af forpligtelser eller om at give afkald på rettigheder, hvilket kan anføres som et udtryk for kommunernes selvstændige retsstilling ex lege. Derfor kan kravet om lovhjemmel ved indgreb overfor kommuner, f.eks. ekspropriation, fremtræde som en lex superior-problematik fremfor et legalitetsspørgsmål: Kommunerne har en given kompetence eller rettighed ifølge lov, og et indgreb i disse kræver hjemmel i lov ifølge lex superior-princippet. Indgreb i kommunernes ejerrådighed over en fast ejendom, som disse besidder på grundlag af autonom kompetence, dvs. kompetence til at organisere kommunernes virksomhed, til at råde over deres ejendomme og ressourcer samt til at indgå aftaler i forbindelse hermed uden særskilt lovhjemmel, skal have hjemmel i lov. Årsagen til dette er, at kommunernes autonome kompetence ligger implicit i den selvstændige retlige stilling, som kommunerne er tillagt i kommuneloven.
>
> For at kommunen uden videre kan anses som omfattet af legitimitetsteoriens udlægning af legalitetsprincippet, skal kommunens uafhængighed i forhold til staten efter denne opfattelse anses som en retsnorm på grundlovsplan – dvs. konstitutionel sædvaneret –, der fungerer som lex superior for statens indgreb over for kommunen[478].
>
> Den øvrige statsforvaltning – særligt regeringen og ministerierne – kan dog ikke administrativt fastlægge kommunale forhold, idet kommunerne ikke er underlagt statsforvaltningens instruktions- og kontrolmyndighed. Administrative retsforskrifter[479] kan derfor ikke benyttes til at regulere kommunernes virksomhed, hvilket kan være med til at give et indtryk af, at staten ved indgreb i kommunale forhold, er underlagt legalitetsprincippet.

---

476. Se herom *Jan Fridthjof Bernt, Oddvar Overå og Harald Hove* i Kommunalrett, 4. udgave, 2002, Oslo, side 74 ff. På side 23 anfører *Jan Fridhjof Bernt* endda, at det kommunale selvstyre harmonerer dårligt med § 3 i den norske grundlov, som placerer den udøvende magt hos kongen (regeringen).
477. *Jan Fridthjof Bernt, Oddvar Overå og Harald Hove* i Kommunalrett, 4. udgave, 2002, Oslo, side 45 ff, hvor realiteten af det kommunale selvstyre gennemgås.
478. Se hertil *Eivind Smith* i artiklen Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter, trykt i TfR 1978, side 662.
479. Medmindre instruktions- og kontrolmyndigheden er tillagt ved lov.

3.3. Opsummering – bidrag og paralleller til dansk ret

For at en fysisk eller juridisk person er beskyttet imod vilkårlighed fra forvaltningen skal der altså foreligge en retlig uafhængighed fra staten og egenkompetence hos det pågældende retssubjekt. Dette vil som udgangspunkt altid være tilfældet for en fysisk person i hvert fald, når denne optræder som almindelig privat borger[480]. Kommuner og fylkeskommuner anses traditionelt som omfattet af legalitetsprincippet, således at staten skal have hjemmel i lov ved indgreb overfor kommuner. Som nævnt er denne opfattelse diskutabel. Kommunernes retlige stilling i forhold til staten er reelt ikke uafhængig på samme måde som en privat person eller en privat fond, forening eller et privat selskab. Den intensive kontrol og økonomiske styring, som staten udøver i forhold til kommunerne, peger i hvert fald på, at kommunerne ikke bør anses som retssubjekter i forhold til legalitetsprincippet. Til gengæld er kommunerne lokaldemokratiske organer, der ikke vilkårligt bør kunne reguleres modvilligt uden hjemmel i lov.

I dansk ret indebærer gennemgangen af legalitetsprincippet ingen redegørelse for, hvilke retssubjekter der er beskyttet af legalitetsprincippet. I relation til skattelovgivningen er der ingen tvivl om, at betragtningerne om fysiske og juridiske personer finder tilsvarende anvendelse. I dansk ret må amts- og primærkommunerne anses for omfattet af legalitetsprincippet på grund af grundlovens § 82, således at indgreb mod kommunerne skal ske ved lov.

4. Indgreb

Hvornår myndighedsudøvelse fra forvaltningen udgør et indgreb, som kræver et nærmere defineret retsgrundlag, har stor betydning for afklaring af indholdet i den positive definition af legalitetsprincippet. Ifølge denne opfattelse af princippet er det nemlig i høj grad indgrebets art og indhold, som er hovedårsagen til selve hjemmels-

480. En statsansat kan selvsagt ikke kræve lovhjemmel som grundlag for enhver tjenestebefaling under påberåbelse af legalitetsprincippet. I dette tilfælde optræder borgeren som ansat, der er underlagt arbejdsgiverens instruktions- og kontrolbeføjelse som en del af ansættelsesaftalen, hvorfor arbejdsgiveren (staten) har den fornødne kompetence til at pålægge pligter eller at fratage/begrænse rettigheder i forbindelse med tjenesten.

kravet. Samtidig kritiseres dette element i definitionen på grund af den uklare afgrænsning. Som det fremgår af det følgende, kan det være meget vanskeligt at konstatere, om et konkret tilfælde af myndighedsudøvelse skal karakteriseres som et indgreb, der ifølge legalitetsprincippet kræver hjemmel i formel lov. I flere tilfælde vil det være usikkert, hvorledes forvaltningens udøvelse af myndighed skal klassificeres. Denne uklarhed kan hænge sammen med de problemer, som opstår i sammenhæng med det materielle lovbegreb[481]. Et materielt lovbegreb forudsætter, at indgreb fra staten i form af forskrifter som en følge af deres indhold skal kunne klassificeres som materiel lov eller ej. Hvorvidt et tiltag overfor private retssubjekter har en sådan karakter, at indgrebet kræver hjemmel, kan være særdeles vanskeligt[482] at afgøre.

4.1. Retlige og faktiske indgreb

Legalitetsprincippet omfatter som udgangspunkt både retlige og faktiske indgreb ifølge legitimitetsteorien. Faktiske indgreb er fysiske faktiske handlinger fra forvaltningens side, f.eks. personlige tvangsindgreb såsom tvungen blodprøve, arrestation, kropsvisitering eller andre faktiske handlinger, som f.eks. nedrivning af bygninger, telefonaflytning og øvelsesskydning med kanoner. Retlige indgreb er derimod retligt forpligtende beslutninger, såsom f.eks. byggeforbud, beslutning om ekspropriation, krav om tilladelse til at drive erhverv samt i øvrigt forbud mod eller påbud om handlinger eller undladelser.

Helset og Stordrange[483] lægger i deres gennemgang af indgrebet op til, at der kan være en forskel i behovet for lovhjemmel alt efter, om der er tale om et retligt eller faktisk indgreb. De anfører, at faktiske indgreb ofte kræver hjemmel, mens retlige indgreb af enhver art som hovedregel skal legitimeres af lovgiver i eller i medfør af formel lov. Baggrunden for denne sondring er uklar.

> Den positive definition af legalitetsprincippet lægger som udgangspunkt ikke op til en sondring mellem faktiske og retlige indgreb. Det afgørende moment for om tiltaget kræver lovhjemmel er, om forvaltningen i det konkrete tilfælde griber ind i private retssubjekters retsstilling over for staten eller i forhold til

481. Se nærmere herom nedenfor i afsnit IX, 5.1.
482. *Andenæs* 1998, side 175.
483. *Helset og Stordrange* 1998, side 125.

andre private retssubjekter. Tiltagets indhold er således afgørende for, om der er tale om et ingreb i legalitetsprincippets forstand. Hvorvidt der i det konkrete tilfælde er tale om et retligt eller faktisk indgreb er i den forbindelse underordnet[484]. Undertiden kan faktiske indgreb være vanskelige at karakterisere som indgribende offentlig myndighedsudøvelse, hvorfor den positive definition af princippet kan være vanskelige at anvende[485]. Desuden kan andre retsgrundlag end hjemmel i formel lov i højere grad have betydning for bedømmelsen af hjemmelskravet ved forvaltningens faktiske indgreb. Dette kan give et indtryk af, at hjemmelskravet er lempeligere, når det drejer sig om forvaltningens faktiske dispositioner.

Især for så vidt angår hjemmelskravet for forvaltningens faktiske handlinger er der forskel på den traditionelle og nyere opfattelse af legalitetsprincippet. Hvor den traditionelle opfattelse som nævnt sidestiller retslige og faktiske indgreb, således at hjemmelskravet følger af handlingens indhold, er udgangspunktet efter den nyere opfattelse i medfør af lex superior-princippet et andet: Kun hvis den faktiske handling er forbudt ved lov, kræves hjemmel i lov for at forvaltningen kan foretage den pågældende handling[486].

4.2. Indgrebets karakter og intensitet

Spørgsmålet er herefter, om der kan opstilles kriterier for, hvilke afgørelser og forskrifter fra forvaltningen, som kræver lovhjemmel. Hvis afgørelser fra forvaltningens side pålægger private retssubjekter byrder, er der efter den traditionelle opfattelse ikke tvivl om, at lovhjemmel er påkrævet. Dette gælder også, selvom byrden – og dermed indgrebet – er beskedent. Eksempler herpå er f.eks. pligt til at udfylde et folketællingsskema eller pligt til at melde flytning til Folkeregisteret[487]. Der er dog næppe tvivl om, at indgrebets rækkevidde og intensitet har stor betydning for det konkrete hjemmelskrav.

---

484. Se også *Ida Hjort Kraby's* artikel: Hva er lov? – særlig om legalitetsprincippet og faktiske handlinger, Jussens Venner, 1996, side 152 f.
485. Se f.eks. Rettens Gang 1956, side 129, den såkaldte Dovre-sag. Dommen gennemgås af *Torstein Eckhoff* i artiklen Legalitetsprincippet, trykt i Rettferdighet og rettsikkerhet, 1966, Olso, side 277 ff.
486. Jf. *Torstein Eckhoff* og *Eivind Smith* i Forvaltningsrett, 6. udgave, 1999, Oslo, side 251 ff. *Erik Boe* lægger en materiel bedømmelse af forvaltningens faktiske handlinger til grund i Innføring i juss, 1993, Oslo, side 590 og 597 ff.
487. Jf. *Andenæs* 1998, side 177, *Helset og Stordrange* 1998, side 125 og *Torstein Eckhoff* i artiklen Legalitetsprincippet, Rettferdighet og rettsikkerhet, 1966, Olso, side 263.

Strafferetsplejen anvendes i det følgende som eksempel på den usikkerhed om, hvad der er omfattet af legalitetsprincippets betegnelse »indgreb«. Inden for strafferetsplejen gælder det strengeste legalitetskrav, som endda som nævnt er reguleret udtrykkeligt på grundlovsniveau i den norske grundlov §§ 96 og 99[488]. Selv inden for dette retsområde er der imidlertid gråzoner, specielt med hensyn til politiets myndighedsudøvelse. Hvor indgreb som ransagning og telefonaflytning må anses som omfattet af legalitetsprincippet, stiller teorien sig mere tvivlende overfor politiets overvågning af mistænkte personer. Andenæs[489] anfører, at i det omfang politiet holder sig inden for, hvad enhver har ret til at gøre i kraft af almindelig handlefrihed, vil der ikke være tale om et indgreb overfor borgeren. Politiet kan ifølge denne opfattelse diskret overvåge en mistænkt borgers færden uden lovhjemmel, dog forudsat at dette ikke er forbudt ved lov.

Eckhoff's opfattelse[490] er ikke helt samstemmende. Politiet har ifølge Eckhoff forudsætningsvis den fornødne hjemmel for sædvanlige efterforskningsskridt i straffeprocesloven[491] under forudsætning af, at der foreligger mistanke. Politiet kan dog ikke uden særskilt hjemmel benytte efterforskningsmetoder, som er i strid med gældende lov. At politiet dermed skulle have beføjelse til at anvende alle efterforskningsskridt, som ikke er forbudte ved lov, mener Eckhoff dog ikke kan være tilfældet. Eckhoff afviser grundsætningen om at alt, som ikke er forbudt, er tilladt, idet der efter hans opfattelse må gælde et uskrevent forbud mod indgreb i den personlige integritet fra offentlig side. Overvågning af borgere uden konkret mistanke udgør efter denne opfattelse et integritetsindgreb, som kræver hjemmel i lov.

Retstilstanden har imidlertid ændret sig inden for dette område, siden Eckhoff skrev sin artikel. Inden for den nyere politiretlige teori er man stadig opmærksom på legalitetsprincippets betydning ved po-

---

488. Jf. ovenfor IX, 2. Legalitetsprincippet har tillige en anden betydning inden for strafferetsplejen som en betegnelse for et påtalesystem, hvor det offentlige har ubetinget pligt til at påtale alle strafbare handlinger i modsætning til opportunitetsprincippet. Denne betydning ses der bort fra i denne afhandling.
489. *Andenæs* 1998, side 178.
490. Se *Torstein Eckhoff* i Jussens Venner 1979, side 35 ff., Rettslige sider ved overvåkning og sikkerhetstjeneste, særligt side 43 f.
491. Lov 22.5.1981 nr. 25 med senere ændringer: Lov om rettergangmåten i straffesaker (straffeprocesloven).

litiets myndighedsudøvelse[492]. Legalitetsprincippet og lex superior-princippet betegnes som de vigtigste grænser for politiets tiltag, og der er i stigende grad tilvejebragt hjemmel for politiets indgreb. Eksempelvis er politiets tidligere generelle og sædvaneretslige generalfuldmagt nu lovfæstet i politiloven[493] §§ 7, 10, 11 og 12[494]. Den tidligere retstilstand kunne være vanskelig at gennemskue, fordi den materielle rækkevidde af gereralfuldmagten ikke var afklaret.

De forvaltningsmæssige virkemidler, politiet råder over, er af ofte en sådan art, at legalitetsprincippet opstiller et krav om klar lovhjemmel. Politiets virkemidler kan således opdeles i tvangsindgreb på den ene side og tvangsfrie indgreb på den anden side.

Tvangsfrie indgreb, såsom rene hjælpeforanstaltninger over for private eller patruljering på offentligt sted, udgør intet indgreb over for private borgere i legalitetsprincippets forstand, og medfører derfor ikke et krav om hjemmel ifølge legalitetsprincippet. Er der derimod tale om reelle indgreb[495], må der som udgangspunkt kræves hjemmel, især hvis politiet bruger fysisk magt. Hjemmelskravet vil desuden variere alt efter indgrebets rækkevidde og intensitet, hvilket er i overensstemmelse med opfattelsen af det almindelige legalitetsprincips relative karakter. Hvis en handlemåde er forbudt ved lov[496], er politiet afskåret fra at benytte denne fremgangsmåde ved efterforskningen, medmindre der er særskilt hjemmel for dette i formel lov. Dette følger af lex superior-princippet. At et virkemiddel ikke er forbudt ved lov er imidlertid ikke ensbetydende med, at politiet uden videre har adgang til at anvende virkemidlet uden hjemmel. Hvorvidt hjemmel er nødvendig, afhænger af indgrebets karakter og ikke af, om indgrebet ikke er forbudt ved lov eller ej.

Inden for strafferetsplejen anføres det således, at der skal være tale om et mere direkte og personligt indgreb, før tiltaget kræver hjemmel. Efterforskningstiltag kan således deles op i tiltag, som normalt ikke

---

492. Se *Ragnar L. Auglend, Henry John Mæland og Knut Røsandhaug* i Politirett, 1998, Oslo, særligt afsnit 2.4.2. og 7.1.2.
493. Lov 4.8.1995 nr. 53 med senere ændringer: Lov om politiet (politiloven).
494. Se *Ragnar L. Auglend, Henry John Mæland og Knut Røsandhaug* i Politirett, 1998, Oslo side 247 f.
495. Indgreb i den personlige fred, den personlige frihed eller legemets integritet.
496. F.eks. skjult kameraovervågning af offentligt sted eller arbejdsplads, hemmelig aflytning af samtaler eller medvirken til at begå lovbrud. Se hertil *Ragnar L. Auglend, Henry John Mæland og Knut Røsandhaug* i Politirett, 1998, Oslo, side 357 ff.

kræver lovhjemmel og vice versa[497]. F.eks. anføres det i denne forbindelse, at spaning[498] som udgangspunkt ikke kræver hjemmel. En mere intensiv overvågning kan dog alt efter en konkret vurdering udgøre et indgreb, som er omfattet af legalitetsprincippet. Som eksempler på spaning, der normalt ikke kræver hjemmel, nævnes infiltrering, sikring af bevis på åsted, kriminaltekniske undersøgelser, undersøgelser i databaser, som politiet har adgang til, eftersøgning af personer eller genstande, brug af informere, konfrontationer, teknisk sporing og aflytning. Specielt det to sidstnævnte efterforskningsskridt, kan dog give anledning til overvejelser om tiltagenes karakter som indgreb.

I modsætning til denne type indgreb, der som udgangspunkt ikke kræver hjemmel, står de tiltag fra politiets side, som medfører et krav om hjemmel. Her er der tale om så klare indgreb, er der ikke er tvivl om hjemmelskravet; at afhøre borgere, at pågribe mistænkte, varetægtsfængsling, ransagning, beslaglæggelse, kropslige undersøgelser, DNA-tests, frivillig eller påtvungen personundersøgelse eller mentalobservation, frivillig og tvangsmæssig fotografering eller fingeraftryktagning og skjult kameraovervågning på offentligt sted. I nogle tilfælde er de pågældende efterforskningsskridt forbudt ved lov, hvorfor lovhjemmel er nødvendig ifølge lex superior-princippet. Hvis dette ikke er tilfældet, er der tale om så vidtrækkende indgreb, at hjemmelskravet følger af legalitetsprincippet.

Eksemplerne fra strafferetsplejen og politiets myndighedsudøvelse kan imidlertid ikke uden videre overføres til den øvrige forvaltning, hvor der som udgangspunkt ikke kan stilles samme krav til hjemmelens klarhed. Men gennemgangen illustrerer, at afgrænsningen af, hvad der udgør indgreb eller ej, er særdeles vanskelig ved legitimitetsteoriens redegørelse for legalitetsprincippet.

4.3. Det relative legalitetsprincip

Hvorvidt et konkret indgreb kræver hjemmel og, hvor klar denne hjemmel skal være, afhænger i høj grad af karakteren af det enkelte indgreb fra forvaltningens side. Særlige reelle hensyn, som gør sig

497. Se *Ragnar L. Auglend, Henry John Mæland og Knut Røsandhaug* i Politirett, 1998, Oslo, side 357 ff. side 513 ff.

498. Dette er en norsk betegnelse for den observationsvirksomhed, som politiet iværksætter overfor mistænkte personer, kriminelle miljøer eller specielle steder, hvor der antages at foregå ulovlig virksomhed.

gældende inden for det pågældende retsområde, kan desuden have indflydelse på den konkrete hjemmelsproblematik. Der kan være tale om særlige hensyn til retssikkerheden eller private interesser, som på den ene side trækker i retning af et skærpet hjemmelskrav[499]. På den anden side kan ønsket om en effektiv og fleksibel forvaltning tale for en mere selvstændig myndighedsudøvelse.

Ved udprægede indgreb mod private retssubjekter er udgangspunktet, at klar hjemmel i eller i medfør af formel lov kræves. Da hjemmelskravet som nævnt kan variere alt efter indgrebets art og intensitet, er der imidlertid tale om en nuanceret helhedsvurdering af hjemmelsgrundlaget. Andre retskilder end formel lov kan tillægges afgørende betydning som hjemmelsgrundlag, men jo mere indgribende det konkrete indgreb er, desto mindre plads resterer der som udgangspunkt til alternative retsgrundlag ved retsanvendelsen. Bedømmelsen af lovkravet må ske på baggrund af den retstradition, som er gældende inden for det pågældende retsområde[500]. Denne problematik omhandler legalitetsprincippets betydning som fortolkningsfaktor[501].

Inden for visse områder vil hjemmelskravet til den offentlige forvaltning være beskedent. Dette kan være tilfældet, hvis det offentlige har en særlig retsposition i kraft af ejerrådighed, svarende til den retsposition, private borgere har i kraft af ejendomretten over løsøre eller fast ejendom. Ejendomsretten giver i vidt omfang det offentlige samme adgang til at foretage handlinger eller råde over ejendomsretten uden lovhjemmel, som er tilfældet for private. Denne adgang for det offentlige til at råde eller handle i kraft af en særlig retsposition uden lovhjemmel benævnes ofte offentlige organers private autonomi[502]. Dette aspekt af legalitetsprincippet er nært beslægtet med begrebet anstaltsmyndighed i dansk ret[503].

Beskrivelsen af en særlig kompetence for forvaltningen til at disponere indgribende over for private retssubjekter uden legitimitet fra

499. Se *Frihagen* I 1991, side 126 ff.
500. Jf. *Frihagen* I 1991, side 116.
501. Jf. nedenfor IX, 5.2.
502. *Arvid Frihagen* kritiserer udtrykket »privat autonomi« for at være for vidtrækkende, idet det f.eks. også kan omfatte privates adgang til at give samtykke og det offentliges rettigheder som kontrahent, jf. *Frihagen* I 1991, side 153.
503. Jf. ovenfor V, 4.4.

Stortinget henføres traditionelt til kompetenceteoriens udlægning af legalitetsprincippet. Ifølge legitimitetsteorien anses forvaltningens indgreb i kraft af ejerrådighed for at være et spørgsmål om forholdet mellem indgrebets karakter og retstraditionen på det pågældende retsområde i modsætning til kompetenceteorien. Den positive definition af legalitetsprincippet er tilstrækkelig fleksibel til, at hjemmelskravet kan variere inden for forskellige retsområder. En af fordelene ved den positive definition – der som nævnt tillige kan være en ulempe på grund af den medfølgende uklarhed – er netop, at formuleringen af princippet forståelsesmæssigt er fleksibel.

4.4. Statens eget retsområde

Ikke enhver forvaltningsmæssig bestemmelse udgør et indgreb overfor private retssubjekter. I det omfang staten udsteder administrative forskrifter inden for statens eget retsområde, er der ikke tale om indgreb overfor beskyttede retssubjekter, og lovhjemmel er derfor ikke nødvendig. Kongen, det vil reelt sige Regeringen, er ifølge den norske grundlov § 3 den øverste leder af statsforvaltningen og er kompetent til at træffe bestemmelser om denne. Som eksempel på denne type regulering kan nævnes fastlæggelse af administrative klagesystemer, udstedelse af interne instrukser samt regulering af underordnede organers sagsbehandlingsregler[504]. Dette er i hvert fald udgangspunktet.

I tilfælde af at staten udsteder forskrifter eller træffer enkeltafgørelser, som direkte eller indirekte griber ind i private retssubjekters retsstilling uden for den statslige instruktions- og kontrolmyndighed, vil myndighedsudøvelsen være omfattet af legalitetsprincippets krav om hjemmel. Igen vil der være tale om en konkret materiel bedømmelse af det pågældende tiltag. Administrativ regulering af forvaltningen kan således i visse tilfælde ligge på grænsen af at udgøre indgreb over for private retssubjekter. Det kan derfor være nødvendigt med en konkret helhedsvurdering af, om det pågældende administrative tiltag udgør et reelt indgreb overfor private retssubjekter, der kræver hjemmel i lov[505].

---

504. Se *Frihagen* I 1991, side 148 ff.

505. Denne diskussion kendes også i dansk ret, hvor det anføres, at interne retsforskrifter eller tjenestebefalinger ofte vil have i det mindste indirekte virkning for borgerne.

4.5. Opsummering – bidrag og paralleller til dansk ret

Selve kernen i den positive definition af legalitetsprincippet er afklaringen af, om et tiltag fra forvaltningen udgør et indgreb overfor private retssubjekter eller ej. For det første forudsætter dette efter legitimitetsteorien, at tiltaget har virkning uden for statens eget retsområde[506]. Der sondres ikke umiddelbart mellem retlige og faktiske indgreb, og selv mindre indgreb kræver som udgangspunkt hjemmel. Som eksempel på klare indgreb, hvor legalitetsprincippet tilmed er fæstnet i den norske grundlov §§ 96 og 99, nævnes idømmelse af straf og frihedsberøvelse. Hjemmelskravets styrke varierer alt efter to forhold, hvilket traditionelt betegnes det relative legalitetsprincip. Det første er indgrebets karakter og intensitet. Det andet er retstraditionen på det pågældende retsområde. Netop på grund af den store mængde konkrete skønselementer ved bedømmelsen af, om et faktisk eller retligt tiltag fra forvaltningens side udgør et indgreb over for private retssubjekter, kritiseres teoriens uklarhed.

I forhold til dansk ret er norsk ret mere nuanceret i beskrivelsen af det relative legalitetsprincip. Denne virkning af princippet, der er afhængig af indgrebets intensitet, tilkender også retstraditionen på det konkrete retsområde hjemmelsvirkning. Fra et skatteretligt synspunkt kan denne nuance i høj grad anvendes, idet der har dannet sig retstraditioner ved fortolkningen af skattelovgivningen. Som eksempel kan anføres den særlige omgåelsesvurdering, der bliver lagt til grund i skattesager, selvom lovgrundlaget er stiltiende med hensyn til de kriterier, der medfører tilsidesættelse af skatteyderes civilretlige kvalifikation ud fra et skatteretligt omgåelsessynspunkt[507]. Pålæg af skattebyrder udgør utvivlsomt et indgreb ifølge legitimitetsteoriens opfattelse af legalitetsprincippet.

5. Lov

Som nævnt ovenfor i afsnit 1 falder flere delemner ind under spørgsmålet om, hvad betegnelsen »lov« omfatter i legitimitetsteoriens positive definition af legalitetsprincippet. Som udgangspunkt anses opfat-

506. Tilsvarende i dansk ret ovenfor V, 4.
507. Jf. nedenfor XV.

telsen for at være restriktiv på dette punkt, men en nærmere undersøgelse viser, at teorien er åben for inddragelse af alternative hjemmelsgrundlag. Problemet er i denne sammenhæng, hvilke retskilder betegnelsen »lov« omfatter og under hvilke forudsætninger, disse retskilder finder anvendelse. Herunder falder spørgsmålet om, hvorledes det traditionelle legalitetsprincip forholder sig til Stortingets delegation af lovgivningskompetencen, dvs. relationen mellem Stortingets udstedelse af kompetencenormer og legalitetsprincippets krav om hjemmel i formel lov.

Næste led i den traditionelle redegørelse for hjemmelsgrundlaget bliver herefter, hvor klar hjemmelen for det pågældende indgreb skal være i den konkrete situation. Visse fortolkningsmæssige spørgsmål opstår som en følge af redegørelsen for klarhedskravet, og dette aspekt af legalitetsprincippet demonstrerer tydeligt legalitetsprincippets betydning som fortolkningsfaktor: Hvorvidt kan den traditionelle tilgang til legalitetsprincippet anses for at være i overensstemmelse med fleksibel eller pragmatisk fortolkning, såsom udvidende og indskrænkende fortolkning eller analog anvendelse af lovteksten. I ovenstående behandling af indgrebet er anført, at dette i høj grad hænger sammen med rækkevidden og intensiteten af indgrebet – det relative legalitetsprincip –, men andre faktorer påvirker også klarhedskravet til retsgrundlaget. Kravet til hjemmelens klarhed influerer på forvaltningens frie skøn, som begrænses eller elimineres, hvis et strengt klarhedskrav opstilles.

5.1. Formel og materiel lov

Udgangspunktet er klart. Tiltag fra forvaltningen, som udgør indgreb i private retssubjekters frihed og rettigheder, kræver hjemmel i formel lov[508]. Udtrykket formel lov anvendes normalt som en betegnelse for alle beslutninger fra Stortingets side, som vedtages i overensstemmelse med bestemmelserne i den norske grundlov §§ 76-79 og 81 uanset indholdet. Der er bred enighed om[509], at Stortinget kan anvende den formelle lovform ved alle typer beslutninger med de begrænsninger,

508. Se *Andenæs* 1998, side 176, *Helset og Stordrange* 1998, side 127, *Frihagen* I 1991, side 37 f. og 108 og *Frede Castberg* i Innledning til forvaltningsretten, 3. udgave, 1955, Oslo, side 68.

509. Jf. *Andenæs* 1998, side 180 og *Frede Castberg* i Norges Statsforfatning II, 3. udgave, 1964, Oslo, side 9.

som fremgår af den norske grundlov eller konstitutionel sædvaneret. Stortinget kan f.eks. ikke ved formel lov udmåle straf, fordi denne kompetence ifølge domsprincippet i den norske grundlov § 96, 1. punktum, 2. led. udtrykkeligt er forbeholdt domstolene. Reguleringer inden for statens eget område kan Stortinget derimod vedtage i formel lovform, selvom dette ikke er påkrævet ifølge legalitetsprincippet. Stortinget kan således i vidt omfang benytte den formelle lovform til at regulere forhold, selvom den påtænkte regulering ikke er omfattet af legalitetsprincippets krav om lovhjemmel. Hvis Stortinget først har truffet beslutning i form af formel lov, følger det imidlertid af lex superior-princippet, at kun formel lov atter kan ændre den pågældende regulering[510]. Disse betragtninger findes tilsvarende i dansk ret.

Traditionelt er det materielle lovbegreb derimod udtryk for et krav om, at lovgiver *skal* anvende den formelle lovform, når Stortingets beslutninger i form af generelle bestemmelser har et vist indhold. Den forfatningsretlige opfattelse af materiel lov tager derfor traditionelt sigte på lovgivers generelle beslutninger eller forskrifter[511], fordi lovgiver ud fra en idealbetragtning udøver sin myndighed over samfundets individer generelt[512]. Morgenstierne[513] beskriver materiel lov, som lovgivers »... viljesytringer, hvorigjennem staten vender sig til borgerne, griber ind i deres retssfære, binder dem i deres handlefrihet eller regulerer deres indbyrdes retsforhold«. Formuleringen minder en del om den positive definition af legalitetsprincippet, men forbeholdes altså traditionelt lovgivers generelle beslutninger. At materiel lov skulle udlede sin retlige gyldighed af den norske grundlov § 75, litra a, hersker der delte meninger om[514].

---

510. Jf. *Andenæs* 1998, side 180.
511. Se. *Andenæs* 1998, side 175, *Frede Castberg* i Norges Statsforfatning II, 3. udgave, 1964, Oslo, side 8 og 47 og *Bredo Morgenstierne* i Lærebok i den norske statsforfatningsret, 2. bind, 1927, Oslo, side 91 ff.
512. Se *Frede Castberg* i Norges statsforfatning, bind II, 3. udgave, 1964, Oslo, side 8, hvor det også anføres, at denne tankegang er inspireret af Rousseaus's ideer i Contrat Social.
513. Jf. *Bredo Morgenstierne* i Lærebok i den norske statsforfatningsret, 2. bind, 1927, Oslo, side 89. Se nærmere om materiel lov hos *Morgenstierne* på side 27, 33, 91 ff. og 101 ff.
514. Dette anføres i *Andenæs* 1998, side 174. Som anført i *Frihagen* I 1991, side 115, har det formentlig ikke den store betydning, fordi der er enighed om, at legalitetsprincippet som sådan hviler på konstitutionel sædvaneret.

Ifølge denne traditionelle opdeling, gælder legalitetsprincippet kun individuelle indgreb, mens materiel lov omfatter generelle bestemmelser med et indgribende indhold. Når et individuelt tiltag fra forvaltningen udgør et indgreb i legalitetsprincippets forstand, opstiller princippet et krav om lovhjemmel for det pågældende indgreb. Sondringen mellem materiel lov og legalitetsprincippet spiller tilsyneladende efterhånden en mindre rolle. Således som legalitetsprincippet fremstår ifølge legitimitetsteorien, omfattes såvel individuelle som generelle indgreb af hjemmelskravet. Kerneområdet for diskussionen om hjemmelskravet drejer sig dog typisk om forvaltningens individuelle indgreb. Den uklarhed, som tilsyneladende hersker på dette punkt opsummeres således af Frihagen[515]:

> »Enkelte forbeholder betegnelsen legalitetsprinsippet for *individuelle inngreb* i motsetning til *inngreb ved regler* som gjelder flere eller mange under ett. En slik begrensning står etter min mening som mindre treffende, like lite som det synes grunn til bare å ha forskrifter for øyet.«

Kun enkelte forfattere fastholder efterhånden sondringen mellem hjemmelskravet ifølge det materielle lovbegreb og legalitetsprincippet. Andenæs's redegørelse for legalitetsprincippet skal så vidt ses ikke opfattes på den måde, at forvaltningen kan gribe ind over for private retssubjekter ved generelle retsforskrifter uden hjemmel i lov. Sondringen mellem materiel lov og legalitetsprincippet, der formentlig er inspireret af Castberg og Morgenstierne, bibeholdes for at fremhæve lovgivers idealfunktion, som er rettet mod generel regelfastsættelse, og forvaltningens idealfunktion, der omfatter individuelle forvaltningsafgørelser[516].

For den enkelte borger vil resultatet dog være det samme, uanset om der er tale om et individuelt indgreb eller et indgreb, som omfatter en ubestemt kreds af retssubjekter. Efterhånden opfattes legalitetsprincippet ifølge legitimitetsteorien som et hjemmelskrav ved såvel generelle som individuelle indgreb[517]. Hjemmelskravet til generelle

---

515. Se *Frihagen* I 1992, side 107-108. Udhævningen er *Frihagens.*
516. *Alf Ross* forkaster det materielle lovbegreb i Statsretlige studier, 1959, København, side 71 ff. Jf. nærmere herom ovenfor V, 3.1.
517. Således opfattes legalitetsprincippet formentlig tillige i dansk ret, selvom dette ikke har været genstand for nærmere diskussion.

indgreb fra forvaltningens side er dog først og fremmest et spørgsmål om grænserne for delegation.

Et andet spørgsmål er, om sædvaneret kan anerkendes som retsgrundlag for indgreb mod individer[518]. Dette må formentlig afhænge af en konkret bedømmelse af det pågældende indgreb samt retstraditionen på retsområdet. Ifølge Andenæs[519] kan der ikke gives en generelt svar. Især to afgørelser har rejst spørgsmålet, nemlig Rt.1922, side 494 og Rt.1967, side 524. Sagerne handlede om, hvorvidt der forelå pligt for husejere til at rydde de kommunale fortove for sne foran private ejendomme. Denne pligt var ikke pålagt ved lov, men ifølge en hævdvunden retsopfattelse var ejendomsbesidderne forpligtigede til at rydde de kommunale fortove for sne. Da der således var tale om en bestående retlig forpligtelse, kunne ejerne straffes ifølge politivedtægterne for undladelsen. Førstevoterende i den seneste afgørelse udtaler om legalitetsprincippet på side 536:

> »Det følger av legalitetsprinsippet at det kreves uttrykkelig lovhjemmel for å pålegge borgerne nye pligter. Dette gjelder også om man vil pålegge huseiere nye pligter med hensyn til renhold av andres – her kommunens – gater utenfor huseiernes eiendommer eller for å lette trafikken i disse gater når det ikke drejer sig om å fjerne ting som skriver sig fra deres eiendommer. Etter de nævnte lovbestemmelsers ordlyd og formål kan det ikke antas at de hjemler adgang til å utferdige politivedtekter som pålegger nye pligter av den art som her er nevnt. Derimot gir de adgang til å utferdige politivedtekter som regulerer plikter av denne art som i medhold av hevdvunnen rettsopfatning allerede påhviler huseierne.«

Sædvaneret er altså i praksis anerkendt som retsgrundlag for at pålægge private retssubjekter pligter, men det bør i den forbindelse understreges, at den pågældende retsanvendelse beroede på en meget konkret bedømmelse. En så klar hævdvunden retsopfattelse, som forelå i disse sager, kan imidlertid ikke anses for at være i strid med legalitetsprincippets funktion som garant for retssikkerheden. Igennem mange år havde pligten til at rydde kommunens fortov været almindeligt anerkendt, hvorfor et krav om hjemmel i formel lov ville have været formalistisk. Snerydningspligten indebar ikke blot en driftsøkonomisk fordel for kommunerne, men også et værn for den almindelige

518. Jf. ovenfor V, 4.4.
519. Se *Andenæs* 1998, side 177.

færdsel på fortovene. Det sædvaneretlige grundlag tilgodeså såvel offentlige som private hensyn.

Men udgangspunktet om, at indgreb over for private retssubjekter skal have hjemmel i formel lov efter den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet, påvirkes ikke af, at sædvaneret i konkrete tilfælde kan udgøre retsgrundlaget. Frihagen[520] omtaler også de to afgørelser og konkluderer, at der skal meget til, for at et sædvaneretsgrundlag kan accepteres som retsgrundlag for direkte pålæg og forbud. I øvrigt anser Frihagen sagerne for undtagelser, der bekræfter hovedreglen. Legitimitetsteorien er – sådan som jeg forstår den – tilstrækkelig fleksibel til, at også denne form for nuanceret retsanvendelse ud fra en konkret vurdering må anses for legitim. Ud fra samme betragtning kan nødretskompetence for det offentlige udgøre hjemmelsgrundlaget for endda intense indgreb mod private retssubjekter, uden at der foreligger lovhjemmel for det pågældende indgreb.

5.2. Klarhedskravet

Legalitetsprincippet har efter legitimitetsteorien også betydning som fortolkningsfaktor. Det kan hævdes, at princippet om at indgreb mod private retssubjekter skal have hjemmel i lov, ikke levner plads til fleksibel eller pragmatisk fortolkning af lovens ordlyd. Men så snævert skal legitimitetsteorien efter min mening ikke opfattes. Spørgsmålet er derimod, under hvilke forudsætninger og i hvilket omfang, fleksibel fortolkning er acceptabel. Det er næppe muligt at give et generelt svar. Flere væsentlige hensyn taler for, at forvaltningen og domstolene i visse tilfælde skal have mulighed for at anlægge en udvidende eller indskrænkende fortolkning samt analog anvendelse af loven, selvom denne tolkning måtte være til ulempe for private retssubjekter. Hvis forvaltningen ved myndighedsudøvelsen altid var bundet af en striks ordlydsfortolkning, ville forvaltningens virksomhed være alt andet end fleksibel og tilpasningsdygtig. I modsat retning trækker hensynet til lighedsbetragtninger og forudberegnelighed. Hensynene for og imod pragmatisk fortolkning af lovens ordlyd kan ikke tillægges den samme betydning på alle retsområder. Ved vurderingen af, hvor klar hjemmel et givet indgreb kræver, er det derfor nødvendigt at undersøge retsanvendelsen på det pågældende retsområde. Selvom resulta-

520. *Frihagen* I 1991, side 117-119.

tet derfor kun kan anses for vejledende på et generelt plan, fortæller det alligevel noget om de grundlæggende kendetegn ved legalitetsprincippet som fortolkningsfaktor.

Et indgreb, der søges hjemlet i en udvidende eller indskrænkende fortolkning eller analog anvendelse af en lovbestemmelse, og som har baggrund i lovens forarbejder, vil generelt lettere blive accepteret af domstolene. Dette kan ses som et udslag af, at loven bør fortolkes i overensstemmelse med lovgivers vilje. Klarhedskravet vil desuden afhænge af indgrebets intensitet: Et vidtrækkende og alvorligt indgreb, kræver en klarere hjemmel[521]. Generelt må der formentlig henvises til en konkret bedømmelse af indgrebets rækkevidde og retstraditionen på det pågældende retsområde[522]. Et svar, som ikke tilfredsstiller kravet om en tydeligere afgrænsning af klarhedskravet på et mere konkret niveau. Ved en nærmere gennemgang af domspraksis samt administrativ praksis vil det imidlertid som oftest være muligt at få et overblik over det klarhedskrav, der stilles ved indgreb over for private retssubjekter på det pågældende retsområde. En erfaren retsanvender vil ofte have en ganske god fornemmelse for, hvor stringent klarhedskravet til hjemmelen er inden for hans eller hendes forvaltningsområde.

Erik Boe[523] gennemgår på en meget oplysende måde legalitetsprincippets betydning som fortolkingsfaktor. Forudsætningen for denne gennemgang er, at det er nødvendigt at sondre mellem det klarhedskrav, der stilles inden for forskellige retsområder. Da klarhedskravet udmønter sig i, hvorledes retskildegrundlaget kan anvendes, behandles klarhedskravet under overskriften »rettskildevariasjoner«.

Inden for strafferetsplejen gælder som allerede anført et særligt strengt klarhedskrav til hjemmelen, hvilket hænger sammen med de intense indgreb inden for dette retsområde. At legalitetsprincippet inden for strafferetten finder udtryk i grundloven, er ensbetydende med, at princippet fungerer som en bindende tolkningsfaktor. Anvendelse af fleksibel fortolkning kræver derfor som udgangspunkt mere end rene formålsbetragtninger og reelle hensyn, såfremt indgrebet

521. Se ovenfor IX, 4.3. om det relative legalitetsprincip.
522. Jf. *Frihagen* I 1991, side 116.
523. Se *Erik Boe* i Innføring i Juss, juridisk tenkning og rettskildelære, 2. oplag, 1999, Oslo, side 201 ff.

ikke har klar hjemmel i formel lov. Selve lovteksten tillægges betydelig vægt.

> I Rt.1952, side 989, telefonchikanedommen, var spørgsmålet, om der var hjemmel til at straffe en »stønner«, som ringede til en ældre dame om aftenen. Straffelovens § 350, 1. led, kunne ifølge Høyesterett ikke udgøre hjemmelen, da denne bestemmelse forudsatte, at manden havde forstyrret den almindelige fred og orden. Da forstyrrelsen skete på helt privat område, og ikke strakte sig ud over værelsets fire vægge samt eventuelt naboværelset, kunne man ikke efter Høyesteretts opfattelse anse den almindelige fred og orden for forstyrret. Denne fortolkning af straffebestemmelsens rækkevidde var desuden i overensstemmelse med lovens motiver. En udvidende fortolkning af straffeloven § 350, 1. led blev derfor afvist.
>
> Straffeloven § 350, 2. led, blev også afvist som straffehjemmel. Dette skyldtes, at denne bestemmelse krævede, at omgivelsernes nattero var forstyrret. Byretten havde fortolket denne ordlyd således, at den omfattede tidsrummet, inden folk går i seng og gerne vil have fred og ro til at hvile og hygge sig efter dagens arbejde. Høyesterett afviste også denne udvidende fortolkning af bestemmelsen. Efterfølgende blev telefonchikane gjort strafbart med hjemmel i straffelovens § 390, litra a.

Et skærpet krav til hjemmelens klarhed inden for strafferetten, står dog ikke kategorisk i vejen for udvidende fortolkning, jf. for eksempel Rt.1973, side 433, Passbåt-sagen:

> I denne sag blev en beruset fører af en speedbåd, dømt efter den norske straffelov § 422, 2. led, som lyder: »Fører av skip, maskinist, styrmann, stuert, telegrafist, skibselektriker eller los som forsettlig eller uaktsomt beruser sig under tjenesten eller når denne forestår, straffes med bøter eller med fengsel inntil 1 år.« Betegnelsen skib blev ud fra en udvidende formålsfortolkning anset for at omfatte en 17 fod lang speedbåd med en motor på 115 hk. Hjemmelens ordlyd blev i denne sag strukket, men ikke i lige så høj grad som det, anklagemyndigheden forsøgte i telefonchikanedommen.

Af ældre retspraksis kan desuden henvises til Rt.1929, side 330, Certifikat-sagen, hvor et lovkrav om certifikat for at føre dampfartøj blev anset for også at omfatte motordrevne fartøjer. Også i dette tilfælde var der tale om en udvidende fortolkning, der henviste til, at det var lovens mening at give udtømmende regler for adgangen til at føre fartøj[524]. De to sidstnævnte afgørelser lægger betydelig vægt på lovgivers formål med de pågældende bestemmelser.

---

524. Se om disse sager *Andenæs* 1998, side 353-355 samt *Helset og Stordrange* 1998, side 128.

I den øvrige forvaltning er klarhedskravet generelt ikke så strengt, som inden for strafferetten, men hjemmelskravet står stadig centralt. At legitimitetsteorien opererer med en forudsætning om lovhjemmel for forvaltningens indgreb over private retssubjekter, udgør imidlertid ikke principielt en hindring for f.eks. udvidende fortolkning eller analog anvendelse af hjemmelsgrundlaget. Igen kommer det relative legalitetsprincip ind i billedet. Tvangsfjernelse af børn og tvangsindlæggelse samt alvorlige økonomiske indgreb må som hovedregel være ensbetydende med krav om klar hjemmel. Er der derimod tale om mindre betydningsfulde indgreb, hvor f.eks. hensynet til effektiv forvaltning er udpræget, lempes klarhedskravet[525].

I privatretten er retsanvendelsen anderledes end inden for den offentlige ret. Ulovfæstede retskilder spiller for eksempel end større rolle end tilfældet inden for forvaltningsretten. Legalitetsprincippets betydning er som en følge heraf anderledes inden for dette retsområde[526]. Kravet om klar lovhjemmel bliver derfor normalt ikke udgangspunktet ved afgørelsen af en privatretlig tvist. Hvis Stortinget ønsker at ændre en bestående retstilstand inden for privatretten på en måde, som er indgribende over enkelte private retssubjekter, må denne ændring dog ske i formel lov[527]. Lovskravet er på grund af den anderledes retskildeanvendelse inden for privatretten i mindre grad præget af et krav om klar hjemmel i formel lov end inden for f.eks. forvaltningsretten. Men dette er ikke ensbetydende med at legalitets-

---

525. Se nærmere om kravet til hjemmelens klarhed Rt.1996, side 654, Hagangurdommen, der omhandler hjemmelsgrundlaget for kystvagtens klipning af nettet fra en formodet ulovligt fiskende trawler fra Belize samt hjemmelsgrundlaget for den efterfølgende boarding af trawleren på grund af skud mod kystvagten.

526. I flere tilfælde er det vanskeligt at sondre klart mellem privat og offentlig ret. Grænsetilfælde er både påvirket af metodiske overvejelser fra såvel privatretten som den offentlige ret. Sondringen anvendes i denne forbindelse for at gøre fremstillingen mere pædagogisk og i overensstemmelse med traditionel retskildefremstilling. Det anses ikke hermed for ubetinget nødvendigt eller hensigtsmæssigt at sondre mellem privat og offentlig ret. I de situationer, hvor et tiltag ligger på grænsen af at være privatretligt eller offentligretligt, må der tages hensyn til dette ved anvendelsen af legalitetsprincippet. Den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet i norsk ret tager kun sigte på det offentliges indgreb over for private retssubjekter. Rene privatretlige inter partes-relationer, der kan have karakter af indgreb overfor en aftalepartner, er derfor ikke omfattet af det traditionelle legalitetsprincips krav om lovhjemmel.

527. *Erik Boe* i Innføring i juss, Juridisk tenkning og rettskildelære, 2. oplag, 1999, Oslo, side 204.

princippet ikke finder anvendelse, når det offentlige ønsker at regulere privateretten på en måde, der er indgribende over for private retssubjekter.

5.3. Delegation

Allerede Aschehoug[528] anerkendte i slutningen af det 19. århundrede, at lovgiver har et reelt behov for at delegere lovgivningskompetencen videre, og dette behov er bestemt ikke formindsket siden da. I den norske grundlov anføres intet udtrykkeligt forbud imod eller ingen tilladelse til, at Stortinget kan delegere lovgivningskomptencen til andre organer eller institutioner. Flere reelle hensyn taler imidlertid indtrængende for en sådanne adgang, og i praksis benytter Stortinget dog også i væsentligt omfang delegation. Følgende nævnes traditionelt som praktiske begrundelser for delegation[529]:

– Stortingets arbejdsbyrde
– en funktionel arbejdsfordeling mellem statsorganerne
– fleksibel regelfastsættelse på retsområder under hastig udvikling
– behov for særlig teknisk eller faglig kyndighed
– hensyn til lokale forhold

Disse væsentlige praktiske hensyn tillægges afgørende vægt ved fortolkningen af den norske grundlov, der ikke antages at stå i vejen for delegation af lovgivningskompetencen.

I forhold til legalitetsprincippet kan delegation dog anses for at udgøre et problem, hvilket hænger sammen med princippets baggrund[530]. Et af formålene med princippet er, at statens indgreb over for borgerne skal gennemgå den demokratiske proces i Stortinget,

---

528. Jf. *T. H. Aschehoug* i Norges Nuværende Statsforfatning, bind 2, 2. udgave, 1892, Christiania, side 121, hvor følgende anføres: »Samfundets Tarv kræver, at der ogsaa om de administrative Forhold, som gribe ind i Borgernes Handlefrihed eller forøvrigt vedrøre deres Retsstilling, gives flere og mere i det enkelte gaaende Forskrifter, end nogen Nationalrepræsentation formaaer at istandbringe. Den lovgivende Magts evne hertil har aabenbart sine Begrændsninger.« Se nærmere om delegation i dansk ret ovenfor V, 4. og VII, 3.
529. Jf. *Andenæs* 1998, side 190, *Helset og Stordrange* 1998, side 154, *Frede Castberg* i Norges Statsforfatning II, 3. udgave, 1964, Oslo, side 48 og *Torkel Opsahl* i Delegasjon av Stortingets mynighet, 1965, Oslo, side 52.
530. Se nærmere herom nedenfor IX, 6.

som forlener indgrebet med de folkevalgtes legitimitet. I det omfang Stortinget overdrager lovgivningskompetencen til f.eks. regeringen, kan det fremstå som om, at den demokratiske legitimering går tabt. De hensyn, som taler tungtvejende for delegation, og som har afgørende vægt ved fortolkningen af den norske grundlov, må imidlertid tillægges betydelig vægt i forhold til legalitetsprincippet. Alternativet til delegation ville være, at Stortinget uden realitetsbehandling måtte vedtage de forelagte lovforslag. I så fald ville den grundlæggende baggrund for at kræve formel lov som hjemmel for visse indgreb over for borgerne ikke give mening, hvilket Andenæs[531] beskriver således:

> »Rent formelt sett kunne en under normale forhold alltid unnvære delegation. Men det måtte skje ved at Stortinget uten selvstendig prøvelse vedtok det som det fikk forelagt. Det er i virkeligheten mer betryggende at Stortinget overlater utformingen av detaljene til sakkyndige instanser, og selv nøyer seg med å ta standpunkt til de mer grunnleggende prinsippspørgsmål.«

Selv egentlig fuldmagtslovgivning, hvor den materielle regulering foretages af den myndighed, som er tillagt kompetence af Stortinget, er ikke i strid med legalitetsprincippet. Stortinget har ved kompetencetildelingen taget stilling til delegationen, og dermed vil indgrebene ske i medfør af lov med legitimitet fra lovgiver, som det fremgår af Helset og Stordranges[532] formulering af legalitetsprincippet. De hensyn, som delegation varetager, kommer i høj grad også det enkelte individ i samfundet til gode.

Ud fra et traditionelt udgangspunkt blev det antaget, at delegationsadgangen kun begrænsedes ud fra behovsbetragtninger, således at delegation kun var tilladt, såfremt der var et reelt behov for at delegere lovgivningskompetencen[533]. En efterhånden mere anerkendt opfattelse – fremført af Torkel Opsahl[534] – er, at delegationsadgangen som en del af lovgivningskompetencen kun er begrænset af den norske grundlov og konstitutionel sædvaneret[535]. Da kompetencenormerne i den norske forfatning ifølge Opsahl ikke kan anses for at

---

531. *Andenæs* 1998, side 190.
532. Jf. *Helset og Stordrange* 1998, side 126-127.
533. Se *Andenæs* 1998, side 192.
534. I Delegasjon av Stortingets myndighet, 1965, Oslo, side 64 ff.
535. Dette standpunkt indtager *Helset og Stordrange* 1998, side 155 ff. *Frede Castberg* ligger tæt op ad denne opfattelse i Norges statsforfatning II, 3. udgave, 1964, Oslo, side 51.

være udtømmende, må det generelt forudsættes, at en udfyldende kompetenceregulering finder sted. Lovgivers kompetence til at fastsætte såvel forholdsnormer som kompetencenormer er almindelig i den forstand, at den omfatter al myndighed, som ikke er undtaget. Det samme gør Opsahl således gældende for lovgivers adgang til at delegere lovgivningskompetencen.

Hvorledes begrænsningen i denne adgang formuleres er formentlig ikke afgørende. Kun i helt ekstreme tilfælde, vil de norske domstole underkende en delegationslov[536]. Stortinget kan dog ikke delegere lovgivningkompetencen uigenkaldeligt. Dette ville stride mod selve kompetencefordelingen i den norske grundlov og imod de grundlæggende hensyn bag legalitetsprincippet[537]. En generalfuldmagt fra lovgiver må også anses for at være uforenelig med forudsætningerne i den norske grundlov.

Legalitetsprincippet kan derfor ikke anses for at stå som en hindring for delegation. I et retspolitisk perspektiv må legalitetsprincippet dog regnes som et retspolitisk argument for et vist indholdsmæssigt minimumskrav til delegationslovgivning[538], hvorefter især intense og/eller kontroversielle indgreb bør forlenes med udtrykkelig demokratisk legitimitet.

5.4. Opsummering – bidrag og paralleller til dansk ret

Ved redegørelsen for hvad betegnelsen »lov« i den positive definition af legalitetsprincippet i norsk ret omfatter, dukker en lang række elementer op. For det første er der spørgsmålet om, hvorvidt andre retskilder end formel lov kan udgøre retsgrundlaget for indgreb over for private retssubjekter. Med udgangspunkt i den mere nuancerede opfattelse af den traditionelle beskrivelse af princippet, må dette besvares bekræftende, hvilket også er tilkendegivet i retspraksis. Men

536. Se hertil *Andenæs* 1998, side 294-295.

537. Ifølge *Torkel Opsahl* i Delegasjon av Stortingets myndighet, 1965, Oslo, side 52, er dette snarere en begrænsning af selve lovgivningsmyndigheden frem for en begrænsning af delegationsadgangen.

538. Se *Torkel Opsahl* i Delegasjon av Stortingets myndighet, 1965, Olso, side 81, der tilsyneladende på dette punkt er inspireret af *Alf Ross*, Statsretlige Studier, 1959, København, side 157 ff. På side 158 foreslår *Ross*, at delegationslovgivning bør angive det formål, der tilstræbes, midlerne til fremme af formålet og de hensyn, der skal iagttages. *Erik Boe* tilslutter sig dette synspunkt i Innføring i juss, juridisk tenkning og rettskildelære, 2. oplag, 1999, side 208. Se også *Frihagen* I 1991, side 113.

udgangspunktet er stadig, at det offentliges indgreb skal have hjemmel i eller i medfør af formel lov. Dette er det helt grundlæggende kendetegn ved legitimitetsteorien: At indgreb, som det offentlige retter imod borgerne, skal legitimeres af Stortinget. Disse betragtninger adskiller sig i det væsentlige ikke fra diskussionerne i dansk ret, hvor der lægges vægt på en redegørelse for, hvornår andre retsgrundlag end formel lov kan udgøre et selvstændigt hjemmelsgrundlag.

Betegnelserne formel og materiel lov dukker – ligesom i dansk ret – gentagne gange op ved behandlingen af legalitetsprincippet. Formel lov er almindeligvis blot en betegnelse for Stortingets beslutninger, vedtaget i overensstemmelse med procedurereglerne i den norske grundlov §§ 76-79 og 81 samt Stortingets adgang til at anvende lovsformen, selvom dette ikke er påkrævet ifølge legalitetsprincippet. Materiel lov er på derimod en betegnelse for, at lovgiver ved beslutninger af et vist indgribende indhold skal benytte lovsformen. Idéen om materiel lov spiller som anført efterhånden en mere tilbagetrukken rolle i litteraturen om legalitetsprincippet, hvorimod det materielle lovbegreb er forkastet i dansk ret.

Efter redegørelsen for, hvad der kan udgøre hjemmelen, opstår spørgsmålet, om hvor klar hjemmelen for et konkret indgreb skal være. Indskrænkende og udvidende fortolkning eller analog anvendelse af en lovtekst, der fjerner sig fra en naturlig ordlydsforståelse kan påstås at være i strid med legalitetsprincippets hjemmelskrav. Men som anført opstiller det traditionelle legalitetsprincip ikke et generelt forbud mod pragmatisk fortolkning. Jo mere intenst og alvorligt et indgreb, der er tale om, desto klarere hjemmel kræves der. Desuden vil retstraditionen på det pågældende retsområde som nævnt have en ikke uvæsentlig betydning. Således som opfattelsen af legitimitetsteoriens legalitetsprincip efterhånden har udviklet sig, er fleksibel retsanvendelse som udgangspunkt ikke i strid med princippet. Nedenfor[539] beskrives, hvorledes dansk ret er gået lidt videre ved at undersøge, om forskellige typer indgreb medfører, at der anlægges en særlig fortolkningsstil af den pågældende lovgivning. Konklusionen er, at dette kun i ganske sjældent er tilfældet, mens det fulde spektrum af fortolkningsdata som udgangspunkt står til rådighed for retsanvenderen. I dansk ret medfører legalitetsprincippet som udgangspunkt

539. XI, 3.2.

ikke, at fortolkningsmulighederne indskrænkes, hvilket også gælder i relation til skattelovgivningen.

Delegation er det sidste element, som bliver nævnt i forbindelse med redegørelsen for, hvad »lov« omfatter. Spørgsmålet i den forbindelse er, om Stortingets delegation af lovgivningskompetencen strider mod legalitetsprincippet. Der er som nævnt bred enighed om, at dette ikke er tilfældet. Den norske grundlov opstiller ikke et generelt forbud mod delegation, og efterhånden har flere teoretikere tilsluttet sig Opsahl's opfattelse, hvorefter delegationsadgangen er almen på samme vis som lovgivningskompetencen. Legalitetsprincippets betydning er derfor i denne forbindelse primært reduceret til at være et retspolitisk argument imod ren fuldmagtslovgivning og indholdsløs rammelovgivning. Tilsvarende gælder i dansk ret. Inden for skattelovgivningen har delegationsspørgsmålet imidlertid særlig interesse på grund af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Rækkevidden af delegationsforbuddet i dansk ret er søgt nærmere afklaret ovenfor[540].

6. Princippets baggrund, funktion og retlige gyldighed

6.1. Princippets baggrund og funktion

I de forfatningsretlige fremstillinger antyder den systematiske placering af legalitetsprincippet en del om, hvad baggrunden for princippet anses for at være. Andenæs behandler legalitetsprincippet som det første emne i forbindelse med statens gøremål[541] efter at have beskrevet statsmagterne. Selvom Andenæs ikke direkte kommer ind på, hvad baggrunden for princippet er, peger denne systematik på, at han læner sig op af de øvrige fortalere for legitimitetsteorien på dette felt.

Legalitetsprincippet anses nemlig for at være en udløber af et kompetencefordelingssynspunkt[542]. Myndighedsudøvelse fra statens side, som har en indgribende virkning over for private retssubjekter, kræver de folkevalgtes – dvs. Stortingets – tilslutning. Denne tankegang

540. VI og VII.

541. Jf. *Andenæs* 1998, §§ 29-46.

542. Således *Helset og Stordrange* 1998, side 123-124, *Frihagen* I 1991, side 111-112 og *Frede Castberg* i Innledning til forvaltningsretten, 3. udgave, 1955, Oslo, side 68.

er en grundsten i folkesuverænitetstanken. Især den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet bærer præg af de på oplysningstiden herskende ideer om magtfordelingslæren, folkesuverænitet og menneskerettigheder[543]. Efter parlamentarismens indførelse, hvormed Stortinget og regeringen blev knyttet til hinanden i et afhængighedsforhold, begrunder den klassiske magtfordelingslære ikke længere legalitetsprincippet. Som det dog fremgår af ovenstående gennemgang af de enkelte elementer i legitimitetsteorien, er kravet om Stortingets tilslutning ved lov imidlertid kun et udgangspunkt med de væsentlige modifikationer, der følger af den nyere og mere fleksible opfattelse af det traditionelle legalitetsprincip. Princippets mest åbenlyse funktion bliver således at beskytte borgerne i bred forstand mod indgreb fra forvaltningens side, som ikke direkte eller indirekte kan ledes tilbage til de folkevalgtes vilje[544]. Derfor kommer princippet også til at varetage de demokratiske hensyn, som ligger bag den demokratiske beslutningsproces i den norske grundlov §§ 76-79 og 81. Her tænkes ud over det åbenlyse spørgsmål om de folkevalgtes samtykke på oppositionens mulighed for at debattere og øve indflydelse på lovforslag under behandling[545]. Desuden er der en vis offentlighed og medieinteresse om i hvert fald kontroversielle lovforslag, som sikrer at offentligheden har mulighed for at gøre sig bekendt med et påtænkt indgreb, inden det er færdigbehandlet. På denne måde er princippet med til at sikre en vurdering af indgrebets nødvendighed på et politisk grundlag.

Det kan tillige hævdes, at den grundige behandling, som et lovforslag gennemgår i Stortinget, alt andet lige resulterer i mere præcise og gennemarbejdede regler[546]. Imidlertid kan et politisk ønske om at gennemføre et indgreb hastigt resultere i ikke gennemarbejdede eller mangelfulde love, så denne virkning er bestemt ikke absolut. Lovbehandlinsproceduren er desuden generelt tidskrævende, hvilket ifølge Frihagen[547] er en nødvendig bivirkning af legalitetsprincippet.

---

543. Se nærmere herom hos *Nicolai V. Skjerdal* i Kvalitative hjemmelskrav, 1998, Oslo, side 4-7.
544. Jf. også *Ida Hjort Kraby* i artklen Hva er lov? – særlig om legalitetsprinsippet og faktiske handlinger, trykt i Jussens Venner 1996, side 146.
545. Se *Frihagen* I 1991, side 111 samt *Helset og Stordrange* 1998, side 123-124.
546. Jf. *Frihagen* I 1991, side 113.
547. Se *Frihagen* I 1991, side 112.

Forvaltningens kompetence til at udøve indgribende tiltag overfor private retssubjekter begrænses principielt af de rammer, som lovgiver har sat. Frihagen anfører[548], at Stortinget på grund af legalitetsprincippet kommer til at virke som en nyttig modvægt mod ensidighed i forvaltningen. Det kan formentlig ikke nægtes, at forvaltningen kan være fokuseret på specifikke opgaver og snævre faglige formålsbetragtninger, som ikke levner megen plads til mere generelle samfundshensyn. Men dette er ikke nødvendigvis ensbetydende med mere upræcise eller usaglige indgreb. Formålet med legalitetsprincippet er dog uden tvivl at skabe en arbejdsfordeling mellem den lovgivende og udøvende magt, omend denne fordeling i tiltagende grad er blevet sløret efterhånden som teoretikerne har anlagt et mere pragmatisk syn på princippet. At forvaltningen i den moderne stat efterhånden har bevæget sig væk fra liberalismens ideal om en streng funktionsdeling mellem den lovgivende, udøvende og dømmende magt, er medvirkende til den meget brede og upræcise positive definition af legalitetsprincippet.

Fortalerne for den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet holder dog fast i grundtanken om, at indgribende beslutninger skal træffes af Stortinget eller i overensstemmelse med beslutningsbeføjelse, som Stortinget har delegeret videre. Modifikationerne til denne grundtanke er stigende i antal, men definitionens upræcise karakter er en naturlig følge af et komplekst og decentraliseret beslutningsbillede i den norske stat i dag.

6.2. Princippets retlige gyldighed

I den norske grundlov findes ingen udtrykkelig bestemmelse om det almindelige legalitetsprincip. Visse dele af princippet er dog som nævnt indarbejdet i den norske grundlov, nemlig i §§ 96 (lovsprincippet) og § 99 (domsprincippet)[549], hvilket der hersker enighed om i teorien. Fortalerne for det omdiskuterede materielle lovsbegreb udleder princippets retlige gyldighed af sammenhængen mellem den norske grundlov § 49, § 75 a, og §§ 76-79[550]. Som nævnt forudsætter det

548. *Frihagen* I 1991, side 111-112.

549. Jf. *Andenæs* 1998, side 176, *Helset og Stordrange* 1998, side 124 og *Frihagen* I 1991, side 115. Se nærmere om disse bestemmelser ovenfor XI, 2.2.

550. Særligt *Andenæs* 1998, side 174 og *Frede Castberg* i Norges Statsforfatning, bind II, 3. udgave, 1964, Oslo, side 7-11.

materielle lovbegreb en fortolkning af den norske grundlov § 75 a, hvorefter love forstås som beslutninger af offentlige myndigheder, der på grund af beslutningernes indhold *skal* træffes af lovgiver i lovform. Andenæs, der som nævnt opretholder sondringen mellem hjemmelskravet ifølge materiel lov og legalitetsprincippet, fastholder således, at princippet om materiel lov udleder sin gyldighed af den norske grundlov § 75 a.

Frihagen[551] stiller sig tvivlende overfor denne forklaring, hvilket formentlig hænger sammen med, at han vælger ikke at sondre mellem hjemmelskravet for generelle beslutninger og individuelle forvaltningsakter. I stedet fremtræder legalitetsprincippet for Frihagen som et samlet hjemmelskrav rettet mod staten, der omfatter beslutninger eller indgreb af et vist indhold og en vis art. At visse indgreb, uanset om der er retlige eller faktiske, kræver hjemmel i lov, er ifølge denne tankegang en helt central norm i retssystemet. Så central, at legalitetsprincippet må anses for at udgøre en del af den norske forfatning. For Frihagen er legalitetsprincippet derfor mere end blot et princip. Det er en konstitutionel retsregel, hvis overtrædelse kan medføre ugyldighed eller eventuelt erstatningsansvar for staten[552]. Denne beskrivelse af grundlaget for det almindelige legalitetsprincips retlige gyldighed kan forekomme vidtgående, men er blot konsekvent i sit resultat. I realiteten holder Frihagen sig til den gængse forklaring, nemlig at legalitetsprincippet hviler på konstitutionel sædvaneret. Men han kæder i større grad sædvaneretten sammen med den norske grundlovs principper og bud.

Der er i realiteten ikke stor forskel på opfattelserne af, hvilket retligt grundlag legalitetsprincippet beror på. Såvel Andenæs, Castberg samt Helset og Stordrange anfører, at legalitetsprincippet er et forfatningsretligt princip, som er baseret på konstitutionel sædvaneret[553]. Princippet forudsættes at være lagt til grund af domstolene over et tilstrækkeligt tidsrum og med en sådan konsekvens, at der foreligger en retligt bindende sædvane[554]. Lex superior-princippet medfører i øv-

551. Se *Frihagen* I 1991, side 115.
552. Jf. *Frihagen* I 1991, side 38-39.
553. Jf. *Andenæs* 1998, side 179, *Helset og Stordrange* 1998, side 124 samt *Frede Castberg* i Innledning til forvaltningsretten, 3. udgave, 1955, Oslo, side 69.
554. Se nærmere om sædvaneret hos *Torstein Eckhoff* i Retskildelære, 5. udgave, 2001, ved *Jan E. Helgesen*, side 244-269.

rigt, at en udtrykkelig ændring af legalitetsprincippet må ske ved en grundlovsændring. Dog kan princippet ændre karakter og indhold med tiden, som det er tilfældet med sædvaneret, under forudsætning af, at den pågældende ændring følges med en vis konsekvens over et vist tidsrum[555]. Nicolai V. Skjerdal[556] foretrækker at tale om et konstitutionelt grundprincip for at pointere betydning af legalitetsprincippets historiske og ideologiske grundlag. Med udviklingen af de demokratiske idealer fik loven som noget nyt en funktion som beskyttelse mod staten i modsætning til hidtil, hvor lovens primære formål var at underordne individet. I den forbindelse henviser Skjerdal til T. H. Aschehough's ofte citerede passus om, at kernepunktet i alle frie forfatninger er, at enkeltindividets handlefrihed og rettigheder som regel kun kan indskrænkes ved lov[557].

6.3. Bidrag og paralleller til dansk ret

I dansk ret findes ikke en til norsk ret svarende selvstændig diskussion om legalitetsprincippets retlige baggrund. Bent Christensen[558] kommer imidlertid i sin behandling af princippet frem til en angivelse af princippets retlige baggrund, der tilnærmelsesvis svarer til norsk ret, nemlig at der er tale om en forfatningsretlig grundsætning, dvs. at den danske grundlov forudsætter legalitetsprincippets eksistens. Princippet regulerer forholdet mellem lovgiver og forvaltning samt forholdet mellem staten og borgerne, men indebærer ikke en ubetinget binding af forvaltningen. Som det fremgår nedenfor[559] og af fremstillingerne om forvaltningens supplerende virksomhed, udelukker legalitetsprincippet ikke forvaltningens skøn, selvom dette også – særligt inden for skatteretten – er knyttet til lovgivningen.

---

555. Hvor længe og med hvilken konsekvens kan der ikke siges noget præcist om. Det afhænger helt af den pågældende ændring samt en række andre omstændigheder. I sidste instans må domstolene tage stilling til, om der foreligger ny sædvaneret. Den traditionelle lære om sædvaneretten kritiseres af *Eckhoff*, idet principperne for fastlæggelsen af, hvornår der foreligger sædvaneret er misvisende. Bl.a. tager principperne om sædvanens varighed og konsekvente anvendelse ikke hensyn til forholdet til andre retskildefaktorer samt betydningen af, at sædvaneretten fører til et rimeligt resultat, jf. *Torstein Eckhoff* i Rettskildelære, 5. udgave, 2001, Oslo, ved *Jan E. Helgesen*, side 265-268.
556. I Kvalitative hjemmelskrav, 1998, Oslo, side 7.
557. I Norges nuværende statsforfatning, bind 2, 2. udgave, 1892, Christiania, side 119.
558. I Forvaltningsret – hjemmelsspørgsmål, 1980, København, side 239 ff.
559. Se XI, 3.3.

I norsk ret er man kommet frem til, at legalitetsprincippet fremgår af grundloven og af sikker retspraksis, hvorfor det betegnes konstitutionel sædvaneret. Grundlovens § 43 opstiller i dansk ret ligefrem et direktiv om lovformen ved skatteretlig normering, hvilket bliver opfattet som en grundlovsfæstning af legalitetsprincippet i skatteretlig henseende. Som de fremgår af fortolkningen af dette direktiv ovenfor i afhandlingens del 2, er det imidlertid langt fra så absolut, som bestemmelsens ordlyd antyder.

Ligesom Frihagen er jeg enig i, at legalitetsprincippet i dag er et så indarbejdet led i retssystemet, at betegnelsen retsprincip ikke ligger fjernt.

X Kompetenceteorien i norsk ret

1. Indledning

Ovenfor er der allerede gjort opmærksom på, at denne tilgang er lidet anvendelig med henblik på at belyse legalitetsprincippets betydning i forhold til dansk skatteret. Hermed underkendes kompetenceteoriens anvendelighed og relevans i andre sammenhænge imidlertid ikke, og teorien er da også bredt anerkendt i norsk ret[560]. Det følgende holdes derfor på et særdeles grundlæggende niveau og tjener primært som en kort introduktion til denne opfattelse af legalitetsprincippet i norsk ret.

2. Kompetenceteoriens fremkomst

I 1978 offentliggjorde Eivind Smith[561] en artikel med titlen »Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter«. I artiklen lancerede Smith i realiteten et helt nyt syn på, hvorledes legalitetsprincippet skal opfattes på grundlag af en dybdegående kritik af nogle af de omdiskuterede elementer i den traditionelle opfattelse af princippet. Denne opfattelse har siden vundet nogen tilslutning[562] i norsk retsteori omend i en noget mere struktureret og gennemarbejdet form. Grundprincipperne i de nyere fremstillinger er dog de samme som dem, Smith præsenterer i sin artikel

---

560. Mit umiddelbare indtryk under et 3-måneders ophold ved Det Juridiske Fakultet, Bergen Universitet, var efter samtale med den videnskabelige stab, at de fleste tilsluttede sig den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet (benævnt legitimitetsteorien i denne afhandling), men fandt den nyere opfattelse (kompetenceteorien) inspirerende på visse områder.
561. I TfR1978, side 655 ff.
562. *Torstein Eckhoff* tilsluttede sig bl.a. den ny fremstilling af legalitetsprincippet, selvom om han tidligere havde holdt sig til den traditionelle opfattelse af princippet, jf. artiklen »Legalitetsprincippet«, trykt i antologien Rettferdighet og rettsikkerhet, 1966, Oslo, side 253 ff. *Erik Boe's* fremstilling i Innføring i juss, bind 2, 1993, Oslo, side 519, 581 ff og 650 ff., følger tillige *Eivind Smith's* idé. Tilsvarende gælder til dels *Arvid Frihagen's* fremstilling i *Frihagen* I 1991, særligt side 129 ff. *Nicolai V. Skjerdal* foretrækker også kompetenceteoriens tilgang til legalitetsprincippet i Kvalitative hjemmelskrav, 1998, Oslo, side 53-55 og 59-61.

Smith's hovedtese er, at et krav om hjemmel i lov i streng forstand vanskeligt kan hævdes på et principielt grundlag eller på baggrund af praksis[563]. Årsagen til denne konstatering er, at retsanvendelsen i visse tilfælde fjerner sig så meget fra lovteksten indholdsmæssigt, at det efter Smith's opfattelse er unaturligt at tale om lovfortolkning i forhold til den pågældende lovtekst. Forklaringen må i disse tilfælde i stedet være, at retsanvenderen – i sidste instans domstolene – i realiteten benytter et andet retsgrundlag end lovhjemmel som hjemmel for det pågældende indgreb. Som eksempler herpå nævner Smith de to snerydningssager[564], hvor husejere på et sædvaneretligt grundlag var pålagt en snerydningspligt og derfor kunne straffes for ikke at efterkomme pålægget. Endvidere fremhæves Rt.1964, side 209, jordkoncessionssagen, hvor Høyesterett ved bedømmelsen af, om et koncessionsvilkår var lovligt, lagde vægt på, at koncessionsansøgeren ved sin adfærd under forhandlingerne havde samtykket i det pågældende vilkår. Sidstnævnte dom tages til indtægt for, at samtykke efter en konkret vurdering kan hjemle et indgreb. Smith påpeger således, at både privat autonomi og organisations- og instruktionskompetence samt sædvaneret reelt er anerkendt som selvstændige retsgrundlag for myndighedsudøvelse.

At retsanvendelsen således kan være meget fleksibel, kommer ikke efter denne opfattelse tilstrækkeligt til udtryk ved beskrivelsen af det traditionelle legalitetsprincip. I stedet anføres det, at det flydende indhold i legalitetsprincippet er helt centralt, idet man i forbindelse med hjemmelsspørgsmål i højere grad skal være opmærksom på følgende forhold:[565]

– Uskrevne krav til hjemmel skal sættes i relation til forholdene i de enkelte situationer, hvor de kan finde anvendelse.
– Det kan have betydning for hjemmelskravet, hvem som disponerer, og hvem indgrebet retter sig imod.
– Forskellige traditioner og udgangspunkter kan føre til divergerende hjemmelskrav på forskellige retsområder.

563. Se »Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter«, TfR1978, side 664.
564. Rt.1922, side 494 ff, og Rt.1967, side 524 ff. Se ovenfor IX, 5.1.
565. Jf. »Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter«, TfR1978, side 668-669.

Legalitetsprincippets betydning bliver ifølge denne opfattelse, at værne mod indgreb, som ikke har et af de øvrige gyldige retsgrundlag eller hjemmel i lov. Der må nemlig generelt kræves hjemmel eller kompetence til at forpligte andre inden for såvel privatretten som den offentlige ret, hvorfor legalitetsprincippet i realiteten er udtryk for et helt generelt kompetencespørgsmål[566].

For forvaltningen har legalitetsprincippet derfor stadig den betydning, at kompetence er nødvendig for at gribe ind overfor private retssubjekter. Men som det fremgår af det følgende, er hjemmel i formel lov kun nødvendig, hvis ikke forvaltningen allerede er kompetent til at disponere på et andet retsgrundlag. Derfor betegner Smith kravet om hjemmel i eller i medfør af formel lov som det kvalificerede hjemmelskrav, hvor forvaltningen som en residualløsning er nødt til at hente sin kompetence fra Stortinget.

Da denne ny opfattelse beskriver legalitetsprincippet som spørgsmålet om afvejningen af en række retlige kompetencegrundlag overfor hinanden, anvendes betegnelsen kompetenceteorien. Forvaltningens bemyndigelse til at disponere uden Stortingets stillingtagen, og den medfølgende mere uafhængige kompetence, har også betydning ved valget af denne term. Men det sker dog med forbehold af, at den materielle forskel mellem de to opfattelser kan være vanskelig at påvise på flere områder. Anvendelse af den ene indfaldsvinkel frem for den anden vil ofte føre til det samme resultat.

Teorierne adskiller sig dog så grundlæggende i deres udgangspunkt, at det er hensigtsmæssigt at holde dem adskilt. Forskellene vil særligt fremgå af min gennemgang af kompetenceteorien i dette kapitel.

3. Kritik af legitimitetsteorien

3.1. Faktiske dispositioner

Et af de første problemer, som Smith først behandler i sin artikel, er forholdet mellem retlige og faktiske dispositioner ifølge den gængse terminologi om legalitetsprincippet. Som nævnt ovenfor[567] anses både retlige og faktiske dispositioner for at være omfattet af hjem-

566. Se også *Eckhoff og Smith* 1999, side 238.
567. Se kapitel IX, 4.1.

melskravet ifølge den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet. Men Smith anser legalitetsprincippet for at være en kompetencenorm, dvs. en retsnorm der afgrænser den kompetence, som gælder for retssubjekter, der er omfattet af legalitetsprincippet. Kompetencenormer er kendetegnet ved, at overskridelse af kompetencen medfører ugyldighed. I forhold til faktiske dispositioner opstår der et problem, idet faktiske handlinger som en følge af deres natur ikke kan rammes af ugyldighed. Det giver ifølge Smith ikke mening at påstå, at en allerede foretaget faktisk handling skulle være ugyldig. Derfor gælder legalitetsprincippets værn mod vilkårlige indgreb fra forvaltningen ifølge kompetenceteorien kun retlige dispositioner. Kompetenceteoriens sondring mellem retlige og faktiske dispositioner har affødt en omfattende debat, og der hersker langt fra enighed om spørgsmålet[568].

3.2. Aktive og passive retssubjekter

Kredsen af disponerende retssubjekter ændrer sig, når udgangspunktet er, at enhver som foretager indgreb i form af forbud og påbud over for andre, behøver et tilstrækkeligt retsgrundlag for at disponere med bindende virkning. Et helt generelt udgangspunkt om, at enhver som ønsker at foretage indgreb over for andre, må have et tilstrækkeligt retsgrundlag for at disponere, ændrer også synet på kredsen af disponerende retssubjekter. Hvor det centrale ifølge det traditionelle legalitetsprincip er forvaltningens behov for hjemmel, er hjemmelsproblematikken ifølge Smith relevant ved enhver såvel civilretlig som offentligretlig disposition[569].

Kredsen af passive retssubjekter – dvs. de retssubjekter, som legalitetsprincippet værner – adskiller sig fra den kreds af »private« retssub-

568. Se den omfattende diskussion om, hvorvidt faktiske handlinger er omfattet af legalitetsprincippet eller ej i »Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter«, TfR 1978, side 656-658 samt *Echhoff og Smith* 1999, side 251, *Erik Boe* i Innføring i Juss, bind 2, 1993, Oslo, side 585 f. og samme i artiklen *Eckhoffs/Smiths* framstilling av lovskravet i forvaltningsretten, trykt i Jussen Venner 1983, side 168., *Stein Owei* artiklen Faktiske handlinger og legalitetsprinsippet – noen utvalgte emner, trykt i Jussens Venner 1983, side 139, *Eivind Smith* i artiklen »Legalitetsprinsippet« på ny, der er trykt i Jussens Venner 1982, side 207 ff., *Hans Petter Graver* i Alminnelig forvaltningsrett, 1999, Oslo, side 216 samt *Ida Hjort Kraby* i artiklen Hva er lov? – særlig om legalitetsprinsippet og faktiske handlinger, trykt i Jussens Venner 1996, side 152.

569. Se artiklen Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter, trykt i TfR1978, side 674.

jekter, som legitimitetsteorien arbejder med[570]. Igen skyldes dette kompetenceteoriens generelle karakter. Derfor vil alle typer af subjekter, herunder også staten og forskellige offentlige organer, være beskyttet af legalitetsprincippet i den forstand, at disse retssubjekter kun skal tåle en retlig forpligtelse, såfremt der foreligger et tilstrækkeligt retsgrundlag[571]. Det er væsentligt i denne sammenhæng at være opmærksom på, at hjemmel i lov kun anses for nødvendig, hvis de øvrige hjemmelsgrundlag er utilstrækkelige. Fortalerne for legitimitetsteorien har i et vist omfang taget kritikken på dette punkt til sig, men sondrer stadig mellem statens indre anliggender på den ene side og eksterne forskrifter eller forvaltningsakter på den anden.

4. Kompetenceteorien i dag

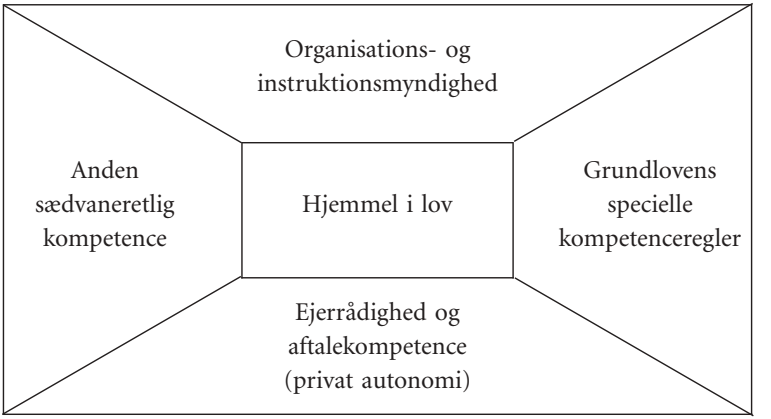
4.1. Indledning

I de forvaltningsretlige fremstillinger, som anvender kompetenceteorien som udgangspunkt ved beskrivelsen af legalitetsprincippet, findes der ikke de store forskelle mellem formuleringen af princippet. I modsætning til legitimitetsteorien formuleres princippet negativt, idet formel lov primært fungerer som residualhjemmel:

> Hjemmel i lov er nødvendig, hvis der ikke foreligger et andet grundlag for kompetence[572].

Som andre kompetencegrundlag nævnes organisations- og instruktionsmyndigheden, privat autonomi, grundlovens specielle kompetenceregler samt andre sædvaneretsbaserede kompetencer. Eckhoff og Smith illustrerer forholdet mellem der forskellige kompetencegrundlag ved hjælp af følgende figur[573]:

570. Ovenfor IX, 3.
571. Jf. *Eivind Smith* i artiklen Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter, trykt i TfR1978, side 678.
572. *Eckhoff og Smith* 1999, side 238.
573. *Eckhoff og Smith* 1999, side 240.



På figuren opstilles de forskellige kompetencegrundlag overfor hinanden. Ved en del hjemmelsspørgsmål vil det være naturligt at nærme sig figuren ude fra, således at retsanvenderen fra begyndelsen fokuserer på, om f.eks. privat autonomi kan udgøre et kompetencegrundlag i den konkrete situation. Hvis hjemmelsgrundlaget er usikkert, kan det derimod være naturligt at læse figuren fra midten. Spørgsmålet bliver i så fald, om særlige reelle hensyn taler for, at Stortinget legitimerer den retlige beslutning. Grænserne mellem kompetencegrundlagene er flydende, og derfor vil en konkret bedømmelse i det pågældende tilfælde ofte være nødvendig.

Inden Eckhoff og Smith indleder gennemgangen af de andre kompetencegrundlag end formel lov, nævner forfatterne kort de hensyn, som taler for eller imod et krav om Stortingsbehandling. Disse hensyn er i høj grad sammenfaldende med de faktorer, som er nævnt ovenfor under gennemgangen af det traditionelle legalitetsprincips baggrund og funktion[574].

Da interessen ved kompetenceteorien samler sig om afgrænsningen af de enkelte kompetencegrundlag over for hinanden, følger herefter traditionelt en gennemgang af hvert enkelt kompetencegrundlag. Formålet med dette er primært at afdække grænserne for retsgrundlagene over for de øvrige kompetencegrundlag. Nedenfor falder nogle ganske korte og meget generelle bemærkninger om de enkelte selvstændige kompetencegrundlag.

574. Der henvises derfor til gennemgangen ovenfor IX, 6.

4.2. Organisations- og instruktionsmyndighed[575]

Selvom kompetenceteorien vender hjemmelsproblematikken om og benytter organisations- og instruktionsmyndighed som et selvstændigt kompetencegrundlag i forhold til formel lov, kan der formentlig ikke påvises den store materielle forskel for så vidt angår statens indre virksomhed. Også legitimitetsteorien anerkender, at lovhjemmel ikke er nødvendig i det omfang, der er tale om administrativ regulering inden for statens eget retsområde[576].

4.3. Det offentliges private autonomi[577]

Udtrykket privat autonomi anvendes som en samlebetegnelse for den kompetence, der tilkommer både offentlige og private retssubjekter i medfør af ejerrådighed og aftalekompetence. De offentlige instanser kan ligesom private retssubjekter træffe retlige beslutninger på grundlag af ejendomsretten til en bygning, grund eller et andet formuegode. Tilsvarende kan offentlige instanser indgå bindende aftaler indbyrdes eller med private retssubjekter, og begge disse kompetencegrundlag medfører som udgangspunkt, at lovhjemmel er unødvendig ifølge kompetenceterorien.

Det kan være vanskeligt at påvise materielle forskelle mellem legitimitetsteorien og kompetenceteoerien på dette område. Hvor legitimitetsteorien ikke kommer nærmere ind på den betydning, aftaleindgåelse og ejerrådighed har som selvstændige kompetencegrundlag for offentlig myndighedsudøvelse, tager kompetenceteorien spørgsmålet op til selvstændig behandling. Da offentlige organer i vidt omfang regulerer private retssubjekters adfærd i medfør af privat autonomi, er kompetenceteoriens tilgang imidlertid meget oplysende og et godt supplement til legitimitetsteoriens lidt sparsomme omtale af spørgsmålet.

Inden for skatteretten findes et interessant eksempel omhandlende kommuners adgang til at aftale gunstigere skattevilkår end de lov-

---

575. Se *Eckhoff og Smith* 1999, side 245 ff., *Erik Boe* i Innføring i Juss, bind 2, 1993, Oslo, side 656 f. og kapitel 48-50 *Hans Petter Graver* i Alminnelig forvaltningsrett, 1999, Oslo, side 223. Om dansk ret se ovenfor V, 4.4.
576. Se herom ovenfor IX, 4.4.
577. Jf. *Eckhoff og Smith* 1999, side 248-251, *Erik Boe* i Innføring i Juss, bind 2, 1993, Oslo, side 658-661 og *Hans Petter Graver* i Alminnelig forvaltningsrett, 1999, Oslo, side 225-248.

fæstede f.eks. med den hensigt at tiltrække erhvervsvirksomheder[578]. Det kan diskuteres, om der var hjemmel for aftalen om dispensation fra beskatning ifølge skattelovgivningen, men ikke desto mindre accepterede Høyesterett en sådanne dispensationsaftale i Rt.1956, side 1180, Lillestrømdommen:

> I denne dom havde Lillestrøm kommune givet bindende tilsagn om fem års skattefritagelse for erhvervsvirksomheder, som etablerede sig i kommunen. To år senere gjorde kommunen imidlertid gældende, at tilsagnet var ugyldigt. Høyesterett statuerede, at der ikke var lovhjemmel til at erklære aftalen mellem kommunen og virksomheden ugyldig og fastholdt dermed aftalens gyldighed. Hermed anerkendte Høyesterett indirekte kommunens beføjelse til at afstå skatteindtægterne i en periode som lokkemiddel.
>
> I et særvotum tager dommer Hiorthøy afstand fra førstevoterendes principielle holdning til kommuners kompetence i skattespørgsmål[579], men har fastholder alligevel kommunens kontraktslige ansvar for opfyldelsesinteressen, da der var tale om et privatretligt forhold af gensidigt bebyrdende karakter. Kommunen måtte ifølge Hiortshøy derfor være den nærmeste til at bære risikoen for arrangementets holdbarhed ud fra privatretlige risikobetragtninger[580]. Spørgsmålet om kommunernes aftalemæssige rådighed er i øvrigt ikke længere aktuelt med vedtagelsen af § 136 i Skatteloven[581], hvorefter kommunerne ikke kan dispensere fra skattelovgivningen. Staten kan derimod utvivlsomt indgå bindende forhåndsaftaler med Stortingets samtykke[582].

4.4. Grundlovens specielle kompetenceregler

Den norske grundlov indeholder en del kompetenceregler, som ikke handler om Stortingets lovgivende og grundlovsgivende myndighed eller Regeringens udøvende magt. Som eksempel kan nævnes Stortingets adgang til at træffe beslutninger om skatter og bevillinger i plenum, uden at den formelle lovform er nødvendig[583]. Lovformen er for skatternes vedkommende og i modsætning til dansk ret unødven-

---

578. Se *Eckhoff og Smith* 1999, side 317.
579. *Jan Fridthjof Bernt* er enig i dette synspunkt ud fra den betragtning, at kommunen allerede som en følge af Landkommunelovens system og forudsætninger ikke kunne råde over fremtidige skatteindtægter, se Avtaler med stat og kommune, 1981, Bergen, side 299.
580. Rt.1956, side 1185.
581. Lov nr. 8 af 18.8.1911. Bestemmelsen findes nu i Lov nr. 14 af 26.3.1999 med senere ændringer § 1-3: Forbud mod særindrømmelser.
582. Jf. Rt.1957, side 522 samt *Jan Fridthjof Bernt* i Avtaler med stat og kommuner, 1981, Bergen, side 304-309 og 312-313.
583. Se *Eckhoff og Smith* 1999, side 239.

dig, fordi den norske grundlovs § 75, litra a, sondrer mellem at give og ophæve love på den ene side og fastsætte skatter på den anden. Love skal vedtages efter fremgangsmåden i den norske grundlovs §§ 76-79 og 81. Skatter kan Stortinget derimod tage stilling til ved plenumbeslutning, hvilket også fremgår af Stortingets forretningsorden § 48. Derfor er kompetencegrundlaget for at pålægge skatter i norsk ret at finde i grundlovens specielle kompetenceregler. Tilsvarende gælder Stortingets bevillingsbeslutninger, jf. den norske grundlovs § 75, litra d[584]. Stortinget kan selvfølgelig vælge lovformen, hvis dette anses for formålstjenligt ved bevillings- eller skattebeslutninger. Stortinget er ved grundloven tillagt enekompetence til at varetage skattemæssige og bevillingsmæssige beslutninger, hvorfor der er tale om særlige i grundloven optagne kompetenceregler.

Men den norske grundlov indeholder også en lang række andre kompetencebestemmelser af denne beskaffenhed. Regeringen tildeles f.eks. specifikke kompetenceområder i henhold til den norske grundlovs § 16 om ledelse af statskirken, § 18 om indkrævning af udskrevne skatter, § 19 om bestyrelse af statens ejendomme, § 20 om benådningsretten, §§ 21-22 om beskikkelse af embedsmænd, § 25 om befaling af forsvaret og § 26 om traktatindgåelse med fremmede stater[585].

I alle tilfælde drejer det sig om konstitutionelle bestemmelser, som tildeler en bestemt kompetence til et eller flere statsorganer. Disse bestemmelser udgør i relation til kompetenceteoriens tilgang til legalitetsprincippet selvstændige kompetencegrundlag, hvorfor hjemmel i lov ikke er påkrævet.

Fordelen ved kompetenceteorien på dette felt er, at de kompetenceregler, som fremgår af den norske grundlov, udtrykkeligt anerkendes som selvstændige retsgrundlag. Indfaldsvinklen er dog ikke nødvendigvis mere retvisende end den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet, fordi kompetencebestemmelserne i den norske grundlov ifølge legitimitetsteorien ligger uden for legalitetsprincippets område. Forskellen i fremstillingerne af legalitetsprincippet på det område be-

584. De nærmere bestemmelser om budgettering og statsregnskabet fremgår af Bevilllingsreglementet, der ligesom Stortingets forretningsorden er vedtaget af Stortinget i plenum.

585. Se *Hans Petter Graver* i Alminnelig forvaltningsrett, 1999, Oslo, side 222.

ror på, at legalitetsprincippet ifølge den traditionelle opfattelse primært handler om forholdet mellem forvaltningen og private. Ifølge kompetenceteorien er legalitetsprincippet som nævnt et helt generelt spørgsmål om såvel private som offentlige myndigheders kompetence til at forpligte offentlige eller private retssubjekter.

4.5. Anden sædvaneretlig kompetence

Kompetenceteoriens anførsel af anden sædvaneretlig kompetence som selvstændigt retsgrundlag tilføjer i realiteten ikke legalitetsprincippet nyt, idet der ved legitimitetsteorien allerede er taget højde for sædvaneret som hjemmelsgrundlag[586].

5. Sammenfatning

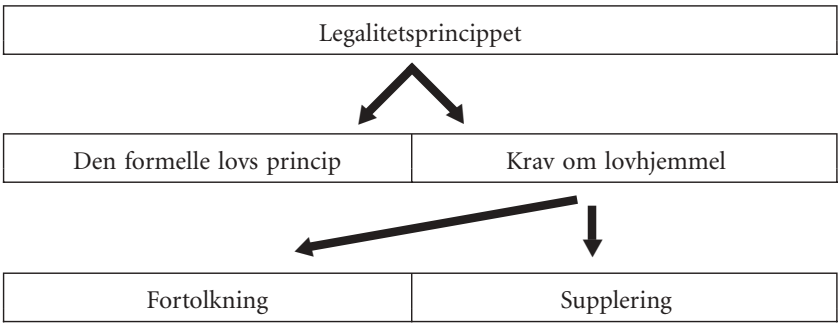
Den indfaldsvinkel til hjemmelsspørgsmålet, som introduceres ved kompetenceteorien, bidrager ikke til afklaringen af hjemmelskravet inden for dansk skatteret af flere årsager. For det første er det altovervejende udgangspunkt i dansk ret, at skatteretlig normering skal have hjemmel i lov. Dette følger såvel af det konstitutionelle krav i grundlovens § 43, 1. led, som af det forvaltningsretlige legalitetsprincip, hvorefter økonomiske indgreb anses for intensive og dermed medfører et skærpet hjemmelskrav. Ingen af de fire primære kompetencegrundlag ifølge kompetenceteorien kan hjemle beskatning i dansk ret, og derfor bliver udgangspunktet det hjemmelsgrundlag, som ifølge kompetenceteorien angives som residuel: Lovhjemmel. At arbejde med en hovedregel gående ud på, at hjemmel i lov kun skal søges, såfremt et andet og primært hjemmelsegrundlag ikke strækker, er efter min opfattelse vanskeligt at forlene med tankegangen bag det repræsentative demokrati. I hvert fald som pædagogisk udgangspunkt. Desuden kan kompetenceteorien give retsanvenderen et indtryk af, at lovhjemmel kun undtagelsesvis er nødvendig, hvilket næppe kan antages at være en dækkende beskrivelse, når det drejer sig om udøvelse af offentlig myndighed i en retsstat.

586. Ovenfor IX, 5.1.

XI Forvaltningsretten og legalitetsprincippet

1. Indledning og systematik

I dette kapitel berøres de aspekter af legalitetsprincippet, som typisk er genstand for omtale i forvaltningsretten. Aspekterne kan fremstilles således:



I forvaltningsretten – hvor behandlingen af legalitetsprincippet terminologisk ofte anses for at høre hjemme – tillægges princippet som udgangspunkt to funktioner i forbindelse med forvaltningens retlige stilling i forhold til lovgiver[587]: Forvaltningens virksomhed må for det første ikke stride mod lov, jf. i figuren ovenfor om den formelle lovs princip. For det andet skal forvaltningen have hjemmel, jf. i figuren om kravet om lovhjemmel. Det er denne beskrivelse, som de fleste jurister nikker genkendende til, når talen falder på legalitetsprincippet. Det er klart, at den redegørelse for princippet, som findes

587. Således *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 103 ff. og i Forvaltningsret – hjemmelsspørgsmål, 1980, København, side 25 ff. og side 239 ff., *Jon Andersen* i Forvaltningsret, 4. udgave, 2000, København, side 79 ff. og samme i Forvaltningsret, 1994, København, side 209 ff., *Bendt Berg* i Almindelig forvaltningsret, 1998, København, side 94 ff., *Jens Garde* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, side 132 ff. og *Ole Krarup* i Øvrighedsmyndighedens grænser, 1969, København, side 54 og 190.

i forvaltningsretten, i særlig grad er koncentreret om at beskrive retsgrundlaget for forvaltningens retsakter. De to normative grundsætninger forekommer evidente, men det er på anden side lige så åbenbart, at de uden nærmere uddybning ikke er tilfredsstillende fra et materielt synsspunkt. Som det fremgår af indledning til nærværende del af afhandlingen[588], er perspektivet ved bedømmelse af princippets betydning inden for skatteretten imidlertid bredere, idet også forfatningsrettens bidrag til afklaring af hjemmelskravet er inddraget. Dette skyldes ikke mindst grundlovens § 43, 1. led, der er undergivet en selvstændig analyse i denne afhandling[589].

En del af elementerne i legalitetsprincippet, som er inddraget i den forfatningsretlige fremstilling af princippet ovenfor i afhandlingens anden del, udgør tillige bestanddele ved gennemgang af princippet i den forvaltningsretlige litteratur. Medmindre de forvaltningsretlige fremstillinger tilføjer nyt, henvises derfor til denne gennemgang i afhandlingens anden del. Desuden er der megen inspiration at hente i norsk rets fremstilling af legalitetsprincippet, der er behandlet ovenfor i kapitel IX og X. Derfor er dette kapitel primært et supplement til kapitel V, IX og X, idet specifikke forvaltningsretlige aspekter fremhæves.

Særligt i nyere forvaltningsret er der imidlertid en mere konkret og dermed anvendelig tilgang til legalitetsprincippet, og det er denne gennemgang, som særligt betones i det følgende. Som anført i indledningen til afhandlingens tredje del – kapitel VIII – er formålet at opstille et anvendeligt begrebsapparat til brug for en nærmere karakteristik af legalitetsprincippet inden for skatteretten. Derfor understreges det, at det følgende på ingen måde tilsigter at udgøre en udtømmende redegørelse for legalitetsprincippet eller hjemmelsproblematikken i forvaltningsretten, der allerede er omfattende behandlet i den forvaltningsretlige litteratur[590].

I det følgende afsnit omtales først den generelle terminologi vedrørende legalitetsprincippet i forvaltningsretten. Dernæst følger i afsnit 3 en mere uddybende gennemgang og analyse af den såkaldte jusfaktummodel, der på en abstrakt, men anvendelig måde introducerer

588. Ovenfor VIII.
589. Jf. ovenfor VI-VII.
590. Med hensyn til litteratur om emnet, henvises til fodnoterne i det følgende.

en indfaldsvinkel til hjemmelsspørgsmålet i forvaltningsretten. I dette afsnit introduceres læren om fortolkning, og supplering af upræcis skattelovgivning som led i hjemmelsbedømmelsen inden for skatteretten. Såvel fortolkning som supplering hører under spørgsmålet om hjemmelskravet, jf. i figuren ovenfor. Afsnit 4 indeholder en opsamling på fremstillingen af legalitetsprincippet i forvaltningsretten og dennes anvendelighed inden for skatteretten.

2. Generelt om legalitetsprincippet

2.1. Præsentation

De forskellige fremstillinger af legalitetsprincippet – og i tilknytning hertil hjemmelen for forvaltningsakter – har meget tilfælles, men bærer dog hver især præg af forfatterens personlige opfattelse af og tilgang til princippet. Der er tillige væsentlig forskel på, hvor detaljeret forfatterne hver især kommer ind på legalitetsprincippet, hvilket formentlig er en følge af forskellige formål og målgrupper. I det følgende fremdrages først og fremmest det fælles tankegods, men det vil også fremgå, at der er nuancer inden for opfattelsen af legalitetsprincippet hos de enkelte forfattere.

I forvaltningsretten er der i modsætning til, hvad der er tilfældet inden for forfatningsretten[591] samt norsk ret enighed om, at legalitetsprincippet består af to aspekter: Den formelle lovs princip og et positivt krav om lovhjemmel[592].

Førstnævnte del af legalitetsprincippet, der omhandler forholdet mellem loven og retsakter på et lavere niveau i den retlige trinfølge, er allerede omtalt ovenfor[593]. Der er udbredt enighed om, hvad den

591. Jf. figuren ovenfor i V, 2. og i indledningen til dette kapitel.

592. Herom *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen og Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 209, *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 104-105 og i Forvaltningsret hjemmelsspørgsmål, 1980, København, side 37, *Jon Andersen* i Forvaltningsret, 4. udgave, 2000, København, side 79, *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 132-133, *Bendt Berg* i Almindelig forvaltningsret, 1998, København, side 94 og *Poul Andersen* i Dansk forvaltningsret, 5. udgave, 1969, København, side 388-389.

593. V, 3.1. Der henvises til denne gennemgang.

formelle lovs princip indebærer i såvel forvaltningsretten som forfatningsretten.

Det andet aspekt er derimod i betydelig grad mere uafklaret. Ovenfor[594] under gennemgang af det traditionelle materielle lovbegreb i forfatningsretten, introduceres diskussionen om loven som hjemmelsgrundlag. Flere dele af denne diskussion genfindes i den forvaltningsretlige litteratur. Men til forskel fra forfatningsretten, bevæger forvaltningsretten sig dybere ned i nuancerne inden for dette aspekt af legalitetsprincippet, som vedrører det positive hjemmelskrav.

Trods den store nuancerigdom i hjemmelskravet fastholdes udgangspunktet – som inden for forfatningsretten – om, at forvaltningens afgørelser skal legitimeres i en af Folketinget vedtaget lov[595]. Borgernes krav på demokratisk legitimitet for forvaltningens virksomhed sikres herved. Men det er samtidig klart, at grundlaget for forvaltningens afgørelse ikke nødvendigvis altid skal findes i formel lov. Muligheden for delegation medfører, at f.eks. bekendtgørelser kan udgøre den specifikke hjemmel for en af forvaltningen truffen afgørelse. I så fald skal hjemmelskæden dog være intakt, således at bemyndigelsen i hjemmelsloven ikke overskrides.

Andre retskilder end formel lov kan imidlertid undtagelsesvis udgøre selvstændig hjemmel for forvaltningens afgørelser. I denne kategori falder bl.a. retssædvanen, der tilmed i en sag for Østre Landsret er anerkendt som selvstændigt retsgrundlag for opkrævning af betaling for polititilsyn samt afgift til Gentofte-Lyngby hospital af teltholderne på Dyrehavsbakken.

> UfR1958.1275Ø: Sagen drejede sig for det første om hjemmelen for politiets adgang til at kræve tilladelse til salg af smørrebrød. Kravet om tilladelse fandtes hjemlet i grundlovens § 25 med henvisning til kgl. resolution af 1806. Desuden opkrævede politiet teltholderne visse afgifter, herunder afgift til

---

594. V, 2.

595. Jf. *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen og Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 210, *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 104 samt i artiklen Legalitetsprincippet, TfR 1987, side 179, *Jon Andersen* i Forvaltningsret, 4. udgave, 2000, København, side 80, *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 148 ff., *Bendt Berg* i Almindelig forvaltningsret, 1998, København, side 96 og *Steen Rønsholdt* i Forvaltningsret Retssikkerhed Proces Sagsbehandling, 2001, København, side 31.

statskassen for polititilsyn samt afgift for andet sagkyndigt tilsyn. Efter det i sagen oplyste, stod begge disse såkaldte afgifter i forhold til politiets udgifter ved tilsynet samt udgifterne, der var forbundet med det sagkyndige tilsyn. Der er efter min opfattelse derfor ikke tale om fiskale afgifter omfattet af grundlovens § 43, 1. led, hvorfor hjemmelsspørgsmålet falder tilbage på legalitetprincippets almindelige udgangspunkt om hjemmel for gebyrer m.v. Selvom hovedreglen for opkrævning af gebyrer stadig må være hjemmel i lov eller i medfør af lov, medmindre der er tale om bagatelagtige gebyrer af åbenbar rimelighed[596], var der i sagen en så langvarig og hidtil ubestridt fast praksis for opkrævelsen, at denne blev anerkendt som selvstændigt hjemmelsgrundlag.

Desuden skulle teltholderne svare en afgift til stiftelsen Gentofte-Lyngby hospital. Denne afgift fremgik af stiftelsens fundats som et blandt flere finansieringsgrundlag. Der er i dette tilfælde klart tale om en fiskal afgift, omfattet af grundlovens § 43, 1. led, hvorfor det umiddelbart forekommer utilstrækkeligt at henvise til endog gammel administrativ praksis som hjemmelsgrundlag. Afgiften fremgik imidlertid også af kgl. resolution af 23. maj 1806 som en passende kjendelse til Gjentofte Hospital. Derfor havde det været ønskværdigt, at Østre Landsret også for så vidt angik denne afgift havde henvist til grundlovens § 25 og kgl. resolution af 23. maj 1806 som hjemmelsgrundlag.

Dommen må antages at være udtryk for en undtagelse, der bekræfter hovedreglen. Betydningen af retssædvanen som selvstændigt hjemmelsgrundlag er svindende, idet et stigende antal detaljerede lovbestemmelser indskrænker uregulerede områder, hvor retssædvaner kan dannes[597]. Dette må i særlig grad antages at være tilfældet inden for skatteretten, hvor lovreguleringen er meget omfattende. Administrativ praksis kan i modsætning til retssædvaner ikke i sig selv udgøre hjemmelen for forvaltningsakter.

Intensiteten af indgrebet overfor borgerne har ifølge forvaltningsretten betydning for hjemmelskravet[598]. Intensive indgreb resulterer

596. Se en mere pragmatisk opfattelse af kravet om hjemmel for gebyrer hos *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 268-270.

597. Således *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 149. Se også Lærebog om indkomstskat 2000, side 77-78.

598. Jf. *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 211, *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 154 og *Poul Andersen* i Dansk forvaltningsret, 5. udgave, 1969, København, side 392. Se også om norsk ret ovenfor IX, 4.3.

efter denne opfattelse i skærpelse af hjemmelskravet. Denne indfaldsvinkel til hjemmelskravet skal imidlertid ikke opfattes således, at der ikke inden for visse retsområder kan forekomme variationer i hjemmelskravet. Inden for skatteretten må der således også være mulighed i variation i kravet til hjemmelens klarhed alt efter hvor intensivt et indgreb, der er tale om. Men spillerummet er som udgangspunkt ikke stort på grund af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Inddelingen i skærpede og lempede hjemmelskrav, som findes i flere forvaltningsretlige fremstillinger, er interessant med henblik på at indplacere skatteretten i en af de to kategorier.

Endelig indgår de almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, såsom magtfordrejningslæren, lighedsgrundsætningen og proportionalitetsprincippet i fastslæggelsen og vægtningen af lovlige kriterier ved forvaltningens udøvelse af skøn. Disse grundsætninger indgår således som led i den forvaltningsretlige hjemmelsbedømmelse, men gøres ikke til genstand for selvstændig behandling i denne afhandling, medmindre grundsætningernes betydning kan påvises i konkrete tilfælde.

2.2. Skærpet hjemmelskrav

Indgreb, der indebærer begrænsning af den personlige frihed – jf. grundlovens § 71 –, indgreb i borgernes ret til privatliv, pålæg af straf eller økonomiske byrder samt indgreb med tilbagevirkende kraft[599] nævnes som typeeksempler[600] på indgreb, hvor hjemmelskravet er skærpet. Virkningen af et skærpet hjemmelskrav kan variere fra at udelukke forholdets natur som retskilde til et decideret krav om udtrykkelig og klar hjemmel i en lovbestemmelses ordlyd.

---

599. Jf. herom Skatteministeriet i tidsskriftet Skat, december 2001, side 5 ff.

600. Det vil være for omfattende at gennemgå retspraksis, men i UfR1977.872V fandtes hjemmelen i politiloven af 1871 § 3 om bemyndigelse til at fastsætte fornødne bestemmelser vedrørende iagttagelse af orden på offentlig gade, vej eller plads ikke tilstrækkelig sikker til pålæg af straf for Radikal Ungdoms uddeling af antimilitaristiske skrifter i nærheden af en kaserne. Se også UfR1991.85H, hvor en dambrugsejers opførelse af en hal med mere end 70 betonkummer i forbindelse med et eksisterende dambrug ifølge Højesteret ikke krævede tilladelse i medfør af naturfredningslovens § 43, idet der ikke – som anført i bestemmelsen – var tale om etablering af et dambrug. Det særligt interessante ved denne dom er, at det i forarbejderne til bestemmelsen var anført, at væsentlige ændringer i dambrug kunne ligestilles med etablering af dambrug. Dette valgte Højesteret imidlertid ikke at tillægge vægt ved hjemmelsprøvelsen.

Inden for strafferetten giver det skærpede hjemmelskrav sig udtryk i et grundprincip om ingen straf uden lov (nulla poena sine lege)[601]. Heri ligger for det første, at straf skal legitimeres af det folkevalgte parlament, jf. straffelovens § 1, og at forvaltningen således ikke uden bemyndigelse – dvs. parlamentarisk legitimitet – kan pålægge straf. For det andet medfører grundprincippet, at der i særlig grad skal lægges vægt på borgernes retssikkerhed, hvilket principielt indebærer et analogiforbud[602] samt et krav om forudberegnelighed og klar hjemmel for straf (lex certa). Sidstenævnte fortolkningsprincip[603] resulterer dermed i et krav om præcis formulering af lovbestemmelser, hvorved et forhold gøres strafbart[604]. Fortolkningsprincippets funktion er at undgå vilkårlig administrativ strafforfølgning i strid med retssikkerhedsprincippet. Samtidig kan det inden for dette indgribende retsområde undre, at det først i år 2000[605] blev indført lovhjemmel for regulering af forholdene omkring fangers afsoning og fuldbyrdelsen af andre sanktioner. Selvom denne lov stadig overlader væsentlige beslutninger til administratitiv fastsættelse[606], er ideologien bag at lovfæstningen klar nok: At Folketinget i overensstemmelse med retsstatstanken skal legitimere disse retsakter. Dette er i sig selv i god overensstemmelse med legalitetsprincippet.

Med hensyn til opkrævning af gebyrer er der ikke enighed om,

---

601. Jf. *Vagn Greve* i Det strafferetlige ansvar, 1999, København, side 53 ff. Se også *Knud Waaben* i artiklen: Lovkravet i strafferetten, Nordisk Tidsskrift for kriminalvidenskab 1994, side 130 ff. og *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 160-163.
602. Ibidem, side 87. Med direkte hjemmel i straffelovens § 1 er anvendelse af analogi mulig inden for dansk strafferet. Der skal dog være tale om fuldstændig lovanalogi ved lovfortolkninger, der er til skade for den tiltalte.
603. Ibidem, side 83 ff.
604. Jf. f.eks. UfR1994.520H, hvor en HIV-positiv haitianer, der havde haft samleje og anden kønslig omgang med 23 kvinder, blev frifundet på grund af uklarhed vedrørende hjemmelen i straffelovens § 252. Højesteret bemærkede i præmisserne »at de politiske tilkendegivelser om anvendelse af straffelovens bestemmelser om legemskrænkelser på »forsætlig smittespredning«, der fremkom under Folketingets behandling af lovforslaget, er uklare.« Tiltalte blev dog dømt for overtrædelse af straffelovens § 222, stk. 1, om samleje med mindreårige.
605. Lov nr. 432 af 31. maj 2000 om fuldbyrdelse af straf mv.
606. Nærmere herom *Vagn Greve* i artiklen: Straffuldbyrdelsesloven – og andre væsentlige ændringer i det danske sanktionssystem, Nordisk Tidsskrift for Kriminalvidenskab, 2000, side 1 ff.

hvor klar hjemmel, der må kræves[607]. Opkrævning af betaling for udstedelse af forvaltningsakter, såsom tilladelser eller dispensationer, skal som udgangspunkt have hjemmel i lov. Dette gælder formentlig i endnu højere grad, hvis der er tale om betaling for en pligtmæssig offentlig aktivitet. Men der kan dog spores tendens til at anlægge et mere lempeligt hjemmelskrav for så vidt angår gebyrer, der medgår til dækning af forvaltningens omkostninger ved den pågældende ekspedition[608]. I særdeleshed beskedne gebyrer eller betalinger, som er begrundet i saglige og rimelige hensyn inden for det pågældende forvaltningsområde, kan ifølge retspraksis i særlige tilfælde opkræves på grundlag af administrativ praksis[609]. I medfør af grundlovens § 43, 1. led, skal fiskale afgifter have hjemmel i lov, men grænsen mellem gebyrer og fiskale afgifter er udflydende, særligt efter at Højesteret har anerkendt et bredt omkostningsbegreb, jf. UfR1993.757H: Gebyrsagen[610]. Nuancerne i hjemmelskravet til forvaltningens opkrævning af betalinger er et udtryk for, hvor vanskeligt legalitetsprincippets betydning i praksis kan være at fastlægge.

På grund af det udtrykkelige krav om lovgivers bemyndigelse i grundlovens § 43, 1. led, er det naturligt at kategorisere opkrævning af skatter og fiskale afgifter inden for gruppen af skærpede hjemmelskrav[611]. Men hvorledes dette skærpede hjemmelskrav mere specifikt udmønter sig omtales ikke nærmere i de forvaltningsretlige fremstillinger.

---

607. Der henvises til VII, 2.2. ovenfor.
608. Således *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 212-213, *Jens Garde, Jørgen Albæk-Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 164 ff. og *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, side 268-270, hvor der særligt på side 270 anlægges en pragmatisk indfaldsvinkel til hjemmelskravet ved opkrævning af gebyrer.
609. Således UfR1983.871H, hvor en beskeden forældrebetaling til en frivillig udflugt til Zoologisk Have i København anerkendtes. Se også UfR1986.917H, hvor opkrævning for portoudgifter ved udsendelse af meddelelse om bogreservationer på grundlag af lang tids praksis blev anderkendt og FOB 1978.146 om »bøder« til dækning af omkostningerne ved hjemkaldelse af for sent afleverede bøger. Ombudsmanden accepterede i denne sag, at gratisprincippet inden for folkebibliotekslovens område ikke hindrede, at langvarig administrativ praksis hjemlede den pågældende »bøde««, som på grund af omkostningsdækningen reelt var et gebyr.
610. Dommen, der også er trykt i TfS1993, nr. 368, er gennemgået indgående ovenfor VII, 2.2.B.
611. Således *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, side 265.

2.3. Lempet hjemmelskrav

Da området for lempede hjemmelskrav[612] ikke omfatter bemyndigelse til at pålægge skatter og fiskale afgifter, gennemgås retsområderne med lempede hjemmelskrav ikke nærmere i denne sammenhæng. Det skal imidlertid bemærkes, at det i andre situationer anerkendes, at forvaltningens bemyndigelse findes i andre retskilder end formel lov. Med udgangspunkt i den traditionelle tankegang om, at indgreb skal have lovhjemmel, er der en række tilfælde, hvor den pågældende regulering helt eller i overvejende grad kun har interne administrative virkninger. Interne tjenstlige instrukser, der ikke udgør direkte indgreb overfor borgere, kan nævnes som et typisk eksempel. I disse tilfælde er lovhjemmel derfor ikke påkrævet, for at forvaltningen kan regulere. Et tilsvarende eksempel er den såkaldte anstaltsmyndighed, der kan fungere som selvstændig hjemmel for, at der kan fastsættes ordensregler med videre for brugerne af f.eks. hospitaler, anbringelsesinstitutioner og skoler[613]. Hjemmelskravet for pålæg af skattebyrder falder som nævnt ikke inden for kategorien af lempede hjemmelskrav.

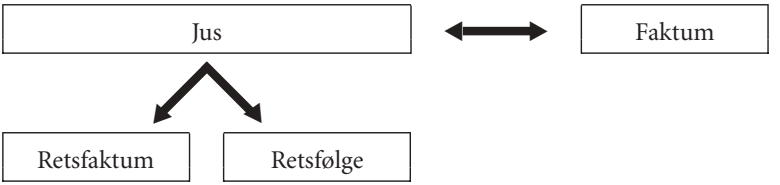
3. Jus- faktummodellen

3.1. En abstrakt beslutningsmodel

Den såkaldte jus- faktummodel anvendes visse steder i forvaltningsretten som abstrakt model for, hvorledes forvaltningen træffer en beslutning. Modellen anvendes således også til at redegøre dogmatisk for hjemmelsproblematikken inden for den almindelige forvaltningsret[614]:

---

612. Jf. *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 214-218.
613. Jf. ovenfor V, 4.4. Der henvises til denne gennemgang samt *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 175-179.
614. Se *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 119-122 samt i Forvaltningsret hjemmelsspørgsmål, 1980, København, side 43-47, *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 225 ff., *Jon Andersen* i Forvaltningsret, 4. udgave, 2000, København, side 77 ff., *Steen Rønsholdt* i Forvaltningsret, 2001, København, side 36-46 samt *Ole Krarup* i Øvrighedsmyndighedens grænser, 1969, København, side 250 ff.



Jus betegner det retlige grundlag for retsafgørelsen – f.eks. en lov –, mens faktum betegner de faktiske forhold, der ligger til grund for den pågældende regulering. Er der tvivl om faktum ved retsanvendelsen, må usikkerhed omkring eller mangel på oplysninger om sagens faktiske forhold tilvejebringes ved bevis eller anden nærmere afklaring af sagens faktiske omstændigheder. Hersker der derimod tvivl eller usikkerhed om jus, kan fortolkning eller supplering af jus føre til en afklaring af, om retsgrundlaget dækker det konkrete (beviste/oplyste) tilfælde. Usikkerheden om jus (retsgrundlaget) kan omhandle såvel retsfaktum, dsv. retsregelens beskrivelse af de retsstiftende kendsgerninger, som retsfølgen, dvs. retsregelens beskrivelse af den eller de retsvirkninger, som tilstedeværelsen af de retsstiftende kendsgerninger skal medføre. Den retlige subsumption er en betegnelse for den proces, der består i at sammenholde oplysningerne om faktum med og indordne disse under retsreglens beskrivelse af retsfaktum.

Retsgrundlagets beskrivelse af retsfaktum og/eller retsfølge kan imidlertid veksle i klarhed[615], og det er i disse tilfælde, at fortolkning eller supplering af retsreglens indhold kan være nødvendig for at træffe en afgørelse.

3.2. Fortolkning

Diskussionen om den side af legalitetsprincippet, der i forvaltningsretten benævnes hjemmelskravet, drejer sig i høj grad om spørgsmålet om lov som hjemmelsgrundlag contra andre selvstændige retsgrundlag. Dette emne kan ikke adskilles klart fra den situation, hvor fortolkningen af en lov fører til bemyndigelse af indgreb, der ud fra en

615. Jf. *Steen Rønsholdt* i Forvaltningsret, 2001, København, side 39-41, hvor der er opstillet en forenklet og illustrativ skala over de varierende grader af præcision i retsgrundlagets beskrivelse af retsfaktum og retsfølge. Så også *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 182-185.

ren ordlydsfortolkning ligger på kanten af eller uden for lovens rammer (analogi). En lovbestemmelses ordlyd er således udgangspunktet, men bestemmelsens forarbejder, lovens formål, retspraksis og administrativ praksis samt reelle hensyn eller forholdets natur kan med forskellig vægt inddrages ved lovfortolkning[616].

Fortolkning af retsreglens beskrivelse af retsfaktum og/eller retsfølge anvendes, når denne beskrivelse indebærer tvivl, men beskrivelsen dog er tilstrækkelig klar til, at der kan træffes en afgørelse på grundlag af retsreglens ordlyd. Det centrale område for skatteretten er fortolkning på grund af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led[617]. I de forvaltningsretlige fremstillinger findes forskellige gennemgange af lovfortolkning, der ikke adskiller sig væsentligt fra, hvad der fremgår af gængse fremstillinger af den almindelige retslære, hvori lovfortolkning behandles indgående. Forvaltningsretten holder sig således til de mere gængse fortolkningsvariationer, såsom udvidende og indskrænkende samt subjektiv og objektiv fortolkningsstil.

Bent Christensen vælger i sin gennemgang af lovfortolkning inden for den almindelige forvaltningsret at fokusere på, hvorvidt forskellige typer indgreb og tildeling af fordele indebærer krav om en henholdsvis indskrænkende fortolkningsstil, dvs. et krav om klar hjemmel[618], eller i modsætning hertil om en udvidende fortolkningstil. Denne indfaldsvinkel er i god overensstemmelse med den traditionelle opfattelse af legalitetsprincippet, hvor hjemmelskravet er forbundet med

---

616. Om lovfortolkning i forvaltningsretten, se *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 215 ff., *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 135 ff., *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 221 ff. og *Jon Andersen* i Forvaltningsret, 4. udgave, 2000, København, side 83 ff. Af talrig anden litteratur kan bl.a. henvises til *W. E. von Eyben* i Juridisk Grundbog, bind 1 Retskilderne, 5. udgave, 1991, København, særligt side 117 ff., *Sv. Gram Jensen* i Almindelig retslære, 3. udgave, 1998, København, side 119 ff., *Peter Blume* i Juridisk metodelære, 2. udgave, 2002, København, side 109 ff., *Ruth Nielsen* i Retskilderne, 6. udgave, 1999, side 131 ff., *Jens Evald* i Retskilderne og den juridiske metode, 2. udgave, 2000, København, side 49 ff. og *Morten Wegener* i Juridisk metode, 3. udgave, 2000, København, side 279 ff. samt *Preben Stuer Lauridsen* i Om ret og retsvidenskab, 1992, København, side 119 ff. og *Alf Ross* i Om ret og retfærdighed, 1971, København, side 128 ff.

617. Jf. Afhandlingens del 2.

618. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 220 ff.

retsaktens indhold. Resultatet af Bent Christensens undersøgelse af fortolkningsstilen ved forskellige former for indgreb er imidlertid langt fra entydigt. Massive indgreb i den personlige integritet medfører et krav om klar lovhjemmel. Men uden for kredsen af de meget intensive indgreb i den personlige frihed, er hjemmelskravets strenghed mere udflydende[619]. Lovgivning med tilbagevirkende kraft indebærer som udgangspunkt indskrænkende fortolkning, men der kan heller ikke i dette tilfælde ud fra retspraksis opstilles et ubetinget krav om klar hjemmel[620]. Strafferetlige indgreb fordrer som udgangspunkt[621] klar lovhjemmel, men tendensen i retspraksis i forbindelse med overtrædelse af forvaltningsretlige love og anordninger tyder ifølge Bent Christensen også i dette tilfælde på inddragelse af et bredt spektrum af fortolkninsgdata. Forvaltningslovgivningens følsomhed overfor økonomiske og politiske udsving udgør ifølge Bent Christensen et væsentligt retspolitisk argument for ikke at indskrænke fortolkningsmuligheder, selvom der i sagens natur er tale om intensive indgreb. For så vidt angår skattelovgivningen fastslår Bent Christensen blot, at der ikke eksisterer en hovedregel om indskrænkende fortolkning. Nyere retspraksis tyder dog på, at domstolene er utilbøjelige til at acceptere udvidende fortolkning af skattelovgivningen, hvilket er interessant i relation til afklaring af det skatteretlige hjemmelskrav. Heller ikke fortolkning af lovgivning, hvori borgere – i modsætning til situationen ved indgreb – indrømmes fordele, er ifølge Bent Christensen nødvendigvis udvidende.

Konklusionen på Bent Christensens undersøgelser er, at en rimelig pragmatisk tilgang til kredsen af fortolkningsdata, der i praksis inddrages ved lovfortolkning, også lægges til grund i forvaltningsretten. Det er derfor vanskeligt at pege på bestemte typer retsakter, der konsekvent medfører indskrænkende eller udvidende fortolkning af

---

619. Som eksempel nævnes UfR1979.660H, hvor Vestre Landsret under dissens mht. præmisserne anerkendte den uklart afgrænsede beføjelse i RPL § 108, stk. 1, som hjemmel for tvangsanbringelse af M i detentionen natten over. M havde indfundet sig på politistationen ved midnatstid og optrådte så påfaldende, at politiet efter at have tilkaldt læge, anbragte M i detentionen. RPL § 108, stk. 1, omtaler uden nærmere specifikation politiets opgave med at opretholde sikkerhed, fred og orden, at påse overholdelsen af love og vedtægter samt at foretage det fornødne til forhindring af forbrydelser og til efterforskning og forfølgning af samme.
620. UfR1960.874Ø nævnes som eksempel.
621. Se ovenfor IX, 4.2. og 5.2.

loven. I den forbindelse understreges dog betydningen af formålsbetragninger ved lovfortolkningen inden for forvaltningsretten. Jon Andersen[622] indleder sin gennemgang af fortolkning således:

> »Karakteristisk for både prøvelsesmyndighedernes og forvaltningens egen fortolkningsstil er dens ubundethed af enkelte faste fortolkningsprincipper. En række elementer indgår i fortolkningsvirksomheden og undergives en helhedsbedømmelse, dvs. uden skarpe retningslinier for, hvorledes de forskellige faktorer skal afvejes indbyrdes.«

Bidraget til afklaringen af den del af hjemmelskravet, som belyses af fortolkningslæren, er derfor ikke klart afgrænset og veldefineret. Men allerede en erkendelse af at fortolkningslæren forsyner retsanvenderen med et bred vifte af anvendelige fortolkningsfaktorer, er væsentlig. Selvom udgangspunktet inden for skatteretten er et krav om hjemmel i lov på grund af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, forhindrer dette udgangspunkt ikke en dynamisk retsanvendelse på grund af de muligheder, som fortolkningslæren indbefatter.

De særlige spørgsmål, som fortolkning inden for skatteretten rejser, uddybes nærmere nedenfor i konklusionen i afhandlingens fjerde del.

3.3. Supplering

Hvis retsreglens beskrivelse af retsfaktum/retsfølge[623] er tom eller meget upræcis, er der behov for at supplere retsreglens beskrivelse af retsfaktum (hvis der findes noget at supplere) med de kriterier[624], som er nødvendige for at træffe en retsafgørelse. Fastlæggelse og afvejning af disse supplerende kriterier hører til læren om det forvaltningsretlige skøn. Hvor grundlovens § 43, 1. led, opstiller et forbud mod, at lovgiver delegerer kompetencen til at pålægge skatter, udelukker

---

622. Se *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 221.
623. Der vil sjældent være tvivl om retsfølgen inden for skatteretten, hvorfor følgende gennemgang retter sig mod den upræcise eller manglende beskrivelse af retsfaktum.
624. Betegnelsen »kriterium« betegner i denne forbindelse den del af en retsregels manglende sproglige beskrivelse af retsfaktum, der er nødvendig for at afgøre om et faktum skal tillægges relevans ved afgørelsen, jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 124. *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 228 foretrækker en anderledes formulering, idet »kriterium« anses som synomym med retsbetingende kendsgerninger.

dette forbud imidlertid ikke, at skatteforvaltningen kan overlades et vist afgrænset skøn[625] ved f.eks. en upræcis eller vid formulering af skatteretlige lovbestemmelser. Men skatteretlige retsregler, der slet ikke indeholder en beskrivelse af retsfaktum eller retsfølge bør være udelukket, idet denne type retsregler reelt indebærer, at skatteforvaltning ved skøn fastlægger skattenormeringen.

Processen vedrørende fastlæggelse af lovlige kriterier for det forvaltningsretlige skøn er nært beslægtet med egentlig lovfortolkning[626] med den forskel, at udgangspunktet ikke en retsregels ordlyd. Kendetegnende for skatteretten er imidlertid også, at det som oftest ikke er hensigten at overlade skatteforvaltningen et egentligt såkaldt frit skøn[627], hvor inddragelse og afvejningen kriterier sker uafhængigt at de skrevne retsregler. Til trods herfor kan det ikke kategorisk afvises, at forvaltningsrettens fremstilling af, hvilken kreds af kriterier, der lovligt kan inddrages ved skønsanvendelsen, og afvejningen af disse kriterier, også har betydning for den skatteretlige retsanvendelse. Selvom mange skattelove er udfærdiget så omhyggeligt og dækkende som muligt for at leve op til udgangspunktet om klar hjemmel i formel

---

625. Som det fremgår er grænsen mellem fortolkning af en retsregels ordlyd og supplering (skøn) udflydende. Jus- faktummodellen er da også kun udtryk for en forenklet beslutningsmodel. Modellen er imidlertid velegnet til at illustrere enkelte aspekter af hjemmelsbedømmelsen. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 243 ff. *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 181 ff. anvender betegnelsen afgørelsens præmisser eller indhold.

626. Jf. *Michael Gøtze* i Magtfordrejning, 1999, København, side 83 samt *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 228.

627. Her omtales alene det juriske skøn. Værdiansættelsesmæssige skøn er udbredte inden for skatteretten. Se nærmere om værdiskønnet i *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 185-186 samt side 386, hvor det anføres, at værdiskønnet kan anvendes, når dette er hjemlet, eller loven må forstås således, at der kan eller skal træffes en afgørelse uanset manglende oplysninger. Domstolene udviser tilbageholdenhed med at prøve de såkaldte skatteskøn, jf. UfR1984.177H, der omhandler en fabrikants fradrag for løn til en ansat, som skulle have udført arbejde med repræsentation, rengøring og kørsel m.v. Skatteyderens oplysninger om fradragets størrelse fandt landsretten usikre og svævende. Landsretten fandt derfor ikke grundlag for at bestride ligningsmyndighedens skønsmæssige ansættelse af fradraget til ⅓ af det af fabrikanten angivne. Højesteret stadfæstede dommen på de af landsretten anførte grunde.

lov, kan den mere nuancerede og ubundne retsanvendelse langt fra altid undgås på grund af det samfundsøkonomiske behov for at indkræve skatter samt det væld af økonomiske dispositioner, der er omfattet af denne type lovgivning.

Flere af de elementer, som tillægges betydning ved skønsudøvelsen, kan derfor have interesse i relation til den skatteretlige retsanvendelse. I denne forbindelse skal der imidlertid ikke redegøres for detaljerne i læren om det forvaltningsretlige skøn, men enkelte aspekter anvendes som eksemplificering. Inden for skatteretten kan det således også tillægges væsentlig vejledende betydning, at en lov eller anordning indeholder en ikke udtømmende opregning af retsfakta[628], jf. f.eks. SL § 4. I SL § 4 anføres en lang række forskellige indtægtsarter, der ikke blot omfatter indtægter ved forskellige typer erhverv inklusive vederlag for kunstnerisk, videnskabelig og litterær virksomhed, jf. litra a. samt løbende ydelser og rente- og udbytteindtægter, jf. litra e. Omfattet er også lejeindtægter samt vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods, jf. litra b, samt enkeltstående indtægter i form af gaver[629] og gevinster ved lotterispil samt andet spil og væddemål[630]. Hermed tilkendegives, at ikke blot løbende indtægter er skattepligtige, men at også mere tilfældige engangsvederlag eller gevinster indgår i den skattepligtige indkomst[631]. Desuden signaleres et meget bredt indkomstbegreb, der tilsigter at opfange alle former for indkomst, medmindre disse er undtaget ved lov, jf. f.eks. LL §§ 7-7 U. SL § 4 skal selvfølgelig fortolkes i dette lys.

Eksempel på uprækis beskrivelse af retsfaktum i skatteretten
Værdi af eget arbejde[632] beskattes under visse omstændigheder med hjemmel i SL § 4, selvom de kriterier, som udgør retsfaktum ved

628. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 128.
629. Jf. dog SL § 5, litra b samt BAL.
630. Jf. dog lovbekendtgørelse nr. 636 af 27. juli 1993 om afgift af gevinster ved lotterispil m.v. med senere ændringer.
631. Jf. *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001 2002, side 140 ff., Skatteretten 1, side 136-137 samt side 142 ff. og Lærebog om indkomstskat 2000, side 101 ff.
632. Jf. *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001 2002, side 175-176, samme i Skatteret Speciel del 2001 2002, 2. udgave, 2001, København, side 126-128, Skatteretten 1, side 145 samt Skatteretten 2, side 67-70 og Lærebog om indkomstskat 2000, side 160 f. samt side 289-290. Efter afhandlingens indlevering er værdi af eget arbejde blevet fritaget for skat og moms, jf. lov nr. 1064 af 17. december 2002 (L 81 2002/2003).

beskatningen, ikke fremgår af SL § 4. Det er således en betingelse for beskatningen, at arbejdet er udført inden for den pågældendes aktuelle beskæftigelsesområde (kriterium), og at der ved arbejdet tilvejebringes et omsætteligt økonomisk formuegode (kriterium). Tankegangen er, at skatteyderen i dette tilfælde lader sin egen arbejdsindsats komme sig selv til gode i stedet for andet indtægtsgivende arbejde, og at der i den forbindelse opstår en let konstaterbar værdi for skatteyderen, som bør beskattes. Beskatning af værdien af eget arbejde rammer ofte inden for byggebranchen[633]. Kriterierne for beskatningen har i realiteten udviklet sig retspraksis, men det vide indkomstbegreb i SL § 4 med de bredt orienterede og ikke udtømmende eksemplificeringer er utvivlsomt en del af forklaringen på, at værdien af eget arbejde i visse tilfælde beskattes på grundlag af en fortolkning af SL § 4[634].

I de tilfælde, hvor beskrivelse af retsfaktum er meget upræcis inden for skatteretten, kan også de såkaldte formålsbetragtninger – dvs. magtfordrejningslæren – anvendes ved hjemmelsbedømmelsen[635]. *Jon Andersen* formulerer dette således[636]:

---

633. Se f.eks. UfR1928.276H, hvor den arbejdsindsats, som en murermester havde lagt i opførelsen af ejendomme til brug for udlejning og private formål for egen regning, blev anset som skattepligtig indkomst efter SL § 4, litra a, og UfR1982.1115H, der vedrørte værdiansættelse af en murersvends eget arbejde ved opførelse af et parcelhus til privat brug samt TfS1989, nr. 457LSR, hvor en uddannet møbelsnedker, der drev virksomhed med udlejning og opsætning af stilladser, blev anset som indkomstskattepligtig af værdien af eget arbejde ved opførelse af en lagerhal til brug for egen virksomhed. Skatteyderen havde året forinden opført en tilsvarende hal for fremmed regning.
634. I Skatteretten 1, side 145 anføres det, at beskatningen sker på et usikkert hjemmelsgrundlag. Hjemmelsgrundlaget er ganske givet ikke statsskattelovens klare ordlyd, men ikke desto mindre er de kriterier i beskrivelsen af retsfaktum, der er udviklet i retspraksis som led i en præciserende fortolkning af SL § 4 klart afgrænsede.
635. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, side 133 ff., *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 230 ff. samt *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 186 ff. Se kritisk om magtfordrejningslæren *Ole Krarup* i Øvrighedsmyndighedens grænser, 1969, København, side 75 ff., særligt side 119 ff.
636. Jf. *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 230.

»Lovgivers bemyndigelse til forvaltningen er altid givet med henblik på, at forvaltningen skal løse nogle mere eller mindre specifikt definerede opgaver. Det er derfor naturligt, at afgrænsningen af kriterier til udfyldning af upræcise lovbestemmelser kan ske på grundlag af betragtninger over det tilkendegivne eller formodede formål med bemyndigelsen.«

Er der således i skattelovgivningen åbnet for en vis – typisk snæver og regelbundet – skønsmargin for skatteforvaltningen ved beskatningen, kan skatteforvaltningen ikke inddrage kriterier ved beskatningen, som tilgodeser andre formål end de ved lovgivningen tilsigtede. Private hensyn kan således ikke inddrages. Almindeligvis vil der imidlertid sjældent være tvivl om, hvad formålet med en skattelov er, hvorfor området for formålsbetragtninger og specialitetsprincipper umiddelbart forekommer begrænset i forhold til andre specielle forvaltningsområder[637]. Men det kan ikke udelukkes, at skatteforvaltningen for at sikre effektiv beskatning (målet) inddrager kriterier i fastlæggelsen af retsfaktum (middel), som ikke var tilsigtet ved tilblivelsen af den pågældende lovgivning. Finansiel magtfordrejning kan således forekomme i forbindelse med det offentliges forsøg på at skaffe sig indtægter[638]. Tilsvarende skal skatteforvaltningen i medfør af specialitetsprincipperne begrænse sig til de hensyn, som følger af skattelovgivningen og af skatteforvaltningens organisatoriske stilling i kommunal- og statsforvaltningen. Hvis skatteforvaltningen inddrager usaglige og ulovlige hensyn, er det domstolenes opgave at trække grænsen og afvise det eller de anvendte kriterier ved fastlæggelsen af retsfaktum og dermed underkende skatteforvaltningens hjemmelsbedømmelse[639].

---

637. Den ofte detaljerede skattelovgivning har selv sagt også stor betydning i den forbindelse.

638. Jf. UfR1929.452H, hvor en kommune som følge af skatterestancer i forbindelse med en konkurs afbrød levering af gas og elektricitet til skatteyderens fabrik samt privatbolig. Dette inddrivelsesmiddel fremgik ikke af skattelovgivningen. Af dommen kan sluttes, at hensynet til en kommunes skatteindtægter (målet) kun kan varetages lovligt ved de beføjelser (middel), som er hjemlet i skattelovgivningen. Dommen nævnes også som eksempel på det materielle specialitetsprincip, jf. *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 202. Se også *Poul Andersen* i Dansk forvaltningsret, 5. udgave, 1969, København, side 382 ff.

639. Se nærmere om forholdet mellem legalitetsprincippet og magtfordrejningslæren *Michael Gøtze* i Magtfordrejning, 1999, København, side 58 ff.

Også den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning[640] spiller selv sagt en stor rolle i skatteretten. Det er helt afgørende ved beskatning, at ensartede fakta skal føre til samme beskatning, og hovedformålet med Told- og Skattestyrelsens årlige udgivelse af den omfattende årlige ligningsvejledning er da utvivlsomt også at sikre lige beskatning. Told- og Skattestyrelsen anfører, at skatteyderne under visse forudsætninger kan støtte ret på de overordnede myndigheders generelle administrative praksis som et udslag af den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning[641].

I tilfælde af, at det er nødvendigt at supplere beskrivelsen af retsfaktum i skattelovgivningen med nærmere kriterier, finder retningslinierne for afvejningen af de pågældende kriterier over for hinanden tilsvarende anvendelse[642]. Indeholder selve loven, dennes for- eller efterarbejder retningslinier for afvejningen af flere lovlige kriterier over for hinanden, skal skatteforvaltningen selv sagt respektere den angivne rangorden[643]. Dette vil ofte være tilfældet. Tilsvarende kan almindelige retsgrundsætninger bidrage til afklaringen af, hvilke kriterier der skal tillægges betydning ved fastlæggelse af retsfaktum. Det ovenstående eksempel om beskatning af værdien af eget arbejde med hjemmel i SL § 4 kan nævnes i den forbindelse. På den ene side taler lovens formål for, at den let konstatérbare økonomiske værdi af eget arbejde i forbindelse med opførelse af fast ejendom inden for eget aktuelt beskæftigelsesområde beskattes som indkomst. Skatteyderen skaber i dette tilfælde en værdi for sig selv i stedet for en skattepligtig indkomst i form af betaling fra trediemand for udførelse af en tilsvarende arbejdsindsats. På den anden side beskattes andre former for værdi af eget arbejde ikke. En advokat kan således – blot for at nævne et enkelt eksempel – berigtige eget skøde i forbindelse med sin egen

640. Her tænkes først og fremmest på den almindelige lighedsgrundsætning, jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave. 1997, side 147. Se også *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech* i Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København, side 208 ff.
641. Jf. Ligningsvejledning 2000, A.H.4. De processuelle regler behandles fra 2002 i en selvstændig vejledning »Processuelle regler på Told·Skat's område.«.
642. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 157 ff.
643. Det kan diskuteres, om ikke der i dette tilfælde foreligger lovfortolkning fremfor supplering af loven.

ejendomshandel, uden at værdien af dette arbejde skal beskattes[644]. Den almindelige lighedsgrundsætning taler derfor imod at inddrage de nugældende kriterier ved fastlæggelsen af retsfaktum i forbindelse med beskatningen. Det fremgår imidlertid som nævnt af retspraksis, at lovens formål – at dække så mange indkomstarter som muligt – tillægges størst vægt. I denne afvejning indgår utvivlsomt også kontrolmæssige overvejelser.

Når skattelovgivningen indeholder en meget upræcis beskrivelse af retsfaktum, fungerer den omfattende administrative praksis ofte som retningslinie for, hvilke kriterier, der kan inddrages samt for, hvorledes de pågældende kriterier skal vægtes[645]. I denne forbindelse kan det igen indskydes, at udgangspunktet om klar lovhjemmel for beskatning i medfør af grundlovens § 43, 1. led, tilsidesættes, idet den skatteretlige normering ikke findes i lovteksten, men fastlægges ved administrativ praksis. Ligesom inden for andre retsområder findes der imidlertid tilfælde, hvor det ikke på lovtilblivelsestidspunktet er muligt at udarbejde en fuldstændig retlig beskrivelse af de faktiske omstændigheder, som skal medføre beskatning eller fradrag. Frygt for omgåelse kan resultere i denne type skattelovgivning. Af hensyn til hjemmelskravet inden for skatteretten, bør denne retspolitiske begrundelse for at tillade, at fastlæggelse af retsfaktum i større eller mindre udstrækning overlades til skatteforvaltningen, kun ganske undtagelsesvis accepteres[646].

> Når skattemyndighederne i vidt omfang ved interne retningslinier og vejledninger fastlægger de kriterier, som lovligt kan supplere lovens retsfaktum, og vægtningen af disse, uden at komme i konflikt med grundsætningen om skøn under regel, skyldes det to forhold: Først og fremmest er det skøn, der overlades skatteforvaltningen på baggrund af det grundlæggende skatteretlige

644. Således *Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen og Finn Taksøe-Jensen* i Skatteret Speciel del 2001 2002, 2. udgave, 2001, København, side 127. Dette hensyn er baggrunden for, at beskatningen af værdien af eget arbejde nu er afskaffet, jf. lov nr. 1064 af 17. december 2002 med virkning pr. 1. januar 2003.

645. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 167 ff., særligt side 168.

646. Jf. ovenfor VII, 4. om den såkaldte tilladelses- og dispensationslovgivning, hvor lovgiver i stedet for at regulere udtømmende dækker et bredt område med skattepligt, idet skatteforvaltningen bemyndiges til at dispensere fra skattepligten. I disse tilfælde fastlægges kredsen af kriterier i retsfaktum ved administrativ praksis, hvorefter Skatteministeriet fra tid til anden objektiverer den pågældende lovgivning.

hjemmelskrav, tæt knyttet til retsgrundlaget, dvs. loven. Der er således ikke i samme grad som inden for andre forvaltningsområder tale om et frit skøn. For det andet medfører det meget store antal forvaltningsakter et udtalt behov for interne retningslinier for eventuelle skønsmæssige beføjelser for at undgå ulige beskatning[647]. De interne regler tilgodeser dermed klare retssikkerhedsmæssige hensyn.

Retsreglernes beskrivelse af retsfølgen er derimod sjældent så upræcis inden for skatteretten, at supplering bliver nødvendig[648], hvorfor der ikke vil blive redegjort nærmere for de forvaltningsretlige problemstillinger i denne sammenhæng.

3.4. Opsamling

Ovennævnte ganske kortfattede gennemgang af jus- faktummodellen er ikke tænkt som et forsøg på at underkende det meget væsentlige udgangspunkt om skærpet hjemmelskrav, som følger af såvel grundlovens § 43, 1. led, som af legalitetsprincippet. Beslutningsmodellen benyttes derimod som eksempel på, at der også inden for skatteretten findes eksempler, hvor lovens beskrivelse af retsfaktum er så upræcis, at lovfortolkning ikke umiddelbart fører til et sikkert resultat. I disse tilfælde kan det være nødvendigt at vende blikket mod læren om afgrænsning og afvejning af supplerende kriterier, der omtales som led i læren om det forvaltningsretlige skøn. Denne lære må dog i relation til skatteretten modificeres således, at de begrænsede skøn på grund af det skærpede hjemmelskrav knyttes tæt til loven som retsgrundlag. Desuden er der inden for skatteretten i betydeligt omfang behov for at sikre skatteydernes retssikkerhed ved at undgå ulige beskatning. Derfor er der som udgangspunkt mulighed for ved interne regler og vejledninger at regulere skønnet, således som det årligt sker ved f.eks. ligningsvejledningen. Det må understreges, at overgangen mellem fortolkning og supplering er særdeles udflydende i visse tilfælde, hvilket eksemplet med beskatning af værdi af eget arbejde illustrerer. Men netop af denne årsag er det uhensigtsmæssigt at ignorere de nuancerede bidrag til hjemmelsbedømmelsen, som den almindelige forvaltningsret i dette tilfælde kan bidrage med. En sådanne begrænsning kan være medvirkende til at skabe et alt for unu-

647. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 173-174 og 176 samt *Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen & Karsten Loiborg* i Forvaltningsret, 1994, København, side 250.

648. Jf. *Bent Christensen* i Forvaltningsret, 2. udgave, 1997, København, side 191 ff.

anceret billede af hjemmelsvurderingen inden for skatteretten. Selv hvor der foreligger formel lov som hjemmelsgrundlag, medfører det brede spektrum af fortolkningsdata, som retsanvenderen kan inddrage ved lovfortolkningen, at der som udgangspunkt er mulighed for at tage højde for en række forhold, der ikke direkte fremgår af lovens ordlyd eller forarbejder.

4. Sammenfatning – bidrag til legalitetsprincippet i skatteretten

Først og fremmest bidrager fremstillingen af legalitetsprincippet i forvaltningsretten på et systematisk niveau med at skabe overblik over de enkelte led i legalitetsprincippet i dansk ret. Også inden for skatteretten er det frugtbart at operere med en todeling, således at den formelle lovs princip og hjemmelskravet anses for to nært forbundne aspekter af legalitetsprincippet[649]. Hvis der f.eks. er tale om en normkonflikt, som falder ind under beskrivelsen af et retsfaktum i medfør af lov, er det åbenbart, at normeringen ved lov må gå forud for en eventuel modstridende normering i administrativ praksis. Normkonflikten er imidlertid sjældent så evident, at den formelle lovs princip giver svaret på, hvilken norm der er udtryk for gældende ret. De redskaber, som retsanvenderen har i form af lovfortolkning, kan nemlig medføre, at en tilsyneladende normkonflikt bortfortolkes. Bestemmelser som SL § 4 om det danske indkomstbegreb og SL § 6, litra a, om driftsomkostningsbegrebet åbner begge for en nærmere fastlæggelse af begreberne ved praksis, der resulterer i, at klare normkonflikter bliver sjældne.

Derfor er det centrale fra en skatteretlig synsvinkel hjemmelskravet frem for den formelle lovs princip. I forvaltningsretten anføres ved beskrivelsen af hjemmelskravet loven som det primære hjemmelsgrundlag, som det er tilfældet i forfatningsretten. Men der bruges betydelig energi på at beskrive rækkevidden af andre retsgrundlag end formel lov, da retsgrundlag som f.eks. administrativ praksis er interessante ved belysning af, i hvilket omfang forvaltningen har kom-

649. Som anført ovenfor under gennemgangen af legalitetsprincippet i forfatningsretten, hersker der ikke fuld enighed om terminologien i forfatningsretten.

petence til at udstede retsakter uafhængigt af loven og dermed af lovgiver.

Ovenfor er det tillige ganske kort anført, at beskatning anses for at udgøre et intensivt indgreb. Da indgrebets intensitet såvel i forvaltningsretten som i forfatningsretten tillægges betydning ved hjemmelskravet, kategoriseres beskatning i kredsen af retsakter, for hvilke der gælder et skærpet hjemmelskrav. Dermed er udgangspunktet, at der skal være hjemmel i formel lov for al skatteretlig normering, hvilket grundlovens § 43, 1. led, som nævnt også forudsætter.

I forhold til forfatningsretten indeholder de forfatningsretlige fremstillinger dog væsentligt mere specificerede bidrag til afklaring af legalitetsprincippets betydning også inden for skatteretten. For det første kan jus- faktummodellen i det enkelte tilfælde benyttes ved fortolkning eller i grænsetilfælde ved regelbunden supplering, hvis skattelovgivningen ikke indeholder en tilstrækkelig klar eller måske endda en meget uklar beskrivelse af retsfaktum. Inden for skatteretten er der også tilfælde, hvor det er nødvendigt at inddrage en række kriterier ved hjemmelsbedømmelsen, som ikke findes i lovens ordlyd og måske ligger på kanten af, hvad retsanvenderen kan nå frem til ved lovfortolkning. Fastlæggelse af hvilke kriterier, som lovligt kan inddrages, og den indbyrdes afvejning af de lovlige kriterier, kan med udbytte også anvendes i skatteretten. Udgangspunktet ifølge forvaltningsretten er imidlertid, at der inden for skatteretten gælder et skærpet hjemmelskrav, men at dette hjemmelskrav ikke udmønter sig i et krav om indskrænkende fortolkning af skattelovgivning, der er bebyrdende for skatteyder eller udvidende fortolkning af skattelovgivning, der er begunstigende for skatteyder såsom fradragsret eller ret til underskudsfremførsel. Også inden for skatteretten har retsanvenderen med god grund mulighed for at inddrage en bred kreds af fortolkningsdata ved fastlæggelse af en skattelovs anvendelsesområde.

Del 4

Konklusion: Legalitetskravet ved beskatning

XII Systematik og indledning

1. Systematik

I dette kapitel introduceres afhandlingens fjerde del – konklusionen – og baggrunden for systematikken, der fremtræder således:

Kapitel XIII: Tre grundlæggende aspekter af det skatteretlige legalitetskrav
Kapitel XIV: Legalitetskravet – retskilder og fortolkning
Kapitel XV: Legalitetskravet i skatteudnyttelsessager

De enkelte afsnit nedenfor knytter sig til kapitlerne i nærværende del af afhandlingen på følgende måde:

I afsnit 2.1. introduceres kapitel XIII om de tre grundlæggende aspekter af det skatteretlige legalitetskrav, der er:
1. *Den formelle lovs princip*
2. *Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led*
3. *Kravet om lovmæssig forvaltninglovmæssig forvaltning*

Afsnit 2.2. består af en kort præsentation af kapitel XIV, hvori der redegøres for, hvorledes legalitetprincippet kommer til udtryk i den skatteretlige retsanvendelse.

I Afsnit 2.3. redegøres nærmere for, hvorfor spørgsmålet om hjemmelskravet i skatteudnyttelsessager behandles særskilt i kapitel XV.

2. Indledning

2.1. Tre grundlæggende aspekter af det skatteretlige legalitetskrav
I denne afsluttende del af afhandlingen er det intentionen at samle de bidrag til afklaring af legalitetskravet ved beskatning, som såvel afhandlingens anden del om legalitetsprincippets forfatningsretlige aspekter ved beskatning samt afhandlingens tredje del om legalitets-

princippets forvaltningsretlige aspekter ved beskatning indeholder. På grundlag af undersøgelserne i afhandlingens anden og tredje del er det nu muligt at uddybe hjemmelskravet ved beskatning.

Kapitel XIII indeholder derfor i realiteten en kort opsamling på gennemgangen af de forfatningsretlige og forvaltningsretlige aspekter af legalitetsprincippet med den intention, at fremhæve deres grundlæggende betydning for det skatteretlige legalitetskrav. Da delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, udgør en særlig væsentlig del af det skatteretlige legalitetskrav, kommenteres domstolenes – og særligt Højesterets – fortolkningstilgang i den retspraksis, som er omtalt i afhandlingens anden del (VII, 3.2.).

Dermed udgør kapitel XIII konklusionen på undersøgelsen af afhandlingens første tese, der lyder: *I medfør af det i forfatnings- og forvaltningsretten anvendte generelle legalitetsprincip kan opstilles et skærpet hjemmelskrav ved beskatning*[650]. Analyserne, der ligger til grund for be- eller afkræftelsen af denne tese, findes i afhandlingens kapitel V og kapitel IX-XI.

Kapitel XIII indeholder tillige en konklusion på afhandlingens anden tese: *Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, indgår som et aspekt af det generelle legalitetsprincip og forstærker det skærpede krav om hjemmel ved beskatning.* For så vidt angår afhandlingens anden tese er analysen af denne foretaget i kapitel VI og VII, idet afsnit 4 i kapitel V tillige indeholder bidrag til undersøgelsen.

2.2. Legalitetsprincippet og skatteretlig retsanvendelse

For at konkretisere hjemmelskravet ved beskatning redegøres der nærmere for, om der eksisterer særlige karakteristika ved retsanvendelsen inden for skatteretten. I den forbindelse undersøges det skatteretlige retskildebillede samt fortolkningen af skattelovgivningen. Redegørelsen for nogle at kendetegnene ved de skatteretlige retskilder og ved fortolkning af skattelovgivning prætenderer ikke at udgøre en udtømmende og fuldt ud dækkende gennemgang af retskilderne eller fortolkningslæren. Formålet er udelukkende at redegøre for eventuelle karakteristika, som legalitetskravet udmønter sig i. Til brug for denne redegørelse omtales de skatteretlige retskilder samt spørgsmålet om forskellige fortolkningstilgange.

650. Om afhandlingens teser se ovenfor I, 4.

I kapitel XIV findes desuden resultatet af undersøgelsen af afhandlingens tredje tese: *Der forekommer også inden for skatteretten nuancer i legalitetskravet.* Denne tese er ikke analyseret i et selvstændigt afsnit, idet undersøgelserne indgår i redegørelsen for legalitetskravet i medfør af delegationsforbuddet og for det generelle legalitetsprincip. I kapitel V, 2., kapitel VII, 3.-5., IX, 4.3. og kapitel XI findes de grundlæggende undersøgelser, der underbygges nærmere i skatteretlig henseende i kapitel XIV.

Desuden findes i kapitel XIV konklusionen på tese 4, anden del, hvorefter fortolkningsbidrag ikke kan medføre en udvidende eller indskrænkende fortolkning til ulempe for skatteyderen. Tilsvarende gælder tredje del af tese 4, hvorefter analog anvendelse af skattelovgivningen ikke er mulig.

2.3. Legalitetskravet i sager om skatteudnyttelse

Skatteudnyttelse[651] udgør et særligt hjemmelsproblem i skatteretten. Det skyldes, at de kriterier, som kan resultere i, at et skattearrangement »gennemlyses«, ikke fremgår direkte af skattelovgivningen. Beskatningen følger i stedet af de fakta, som domstolene anser for at udgøre de økonomiske realiteter bag det transparante skattearrangement. Der sker således en bebyrdende normering, som det er vanskeligt at henføre til fortolkning af skattelovgivningen. Emnet er genstand for en indgående analyse i Jan Pedersens disputats[652], og resultatet af denne analyse rejser en række hjemmelsrelaterede spørgsmål.

Disse spørgsmål behandles selvstændigt i kapitel XV, idet formålet er at nå en konklusion om hjemmelskravet i sager om skatteudnyttelse på grundlag af den gennemgang af legalitetsprincippet, som findes i denne afhandling.

Konklusionen på første del af afhandlingens fjerde tese findes i kapitel XV, der skal læses i nær tilknytning til kapitel XIV. Tesen er følgende: *Det skærpede hjemmelskrav ved skatteretlig normering medfører et krav om klar hjemmel i lov, det vil sige, (tese 4, del 1) at beskatning skal kunne rummes i lovens ordlyd ved en fortolkning af denne med udgangspunkt i en naturlig forståelse af ordlyden* Undersøgelsen af denne tese er foretaget i kapitel XIV og XV.

---

651. Se nærmere om terminologien nedenfor XV, 1.2.
652. Skatteudnyttelse, 1989, København.

XIII Tre grundlæggende aspekter af det skatteretlige legalitetskrav

1. Indledning

Efter redegørelsen for aspekterne af legalitetsprincippet i forfatningsretten[653] og forvaltningsretten med udgangspunkt i norsk ret[654] er det nu muligt at fremhæve de generelle aspekter, der har særlig betydning i relation til hjemmelskravet ved beskatning.

For så vidt angår legalitetsprincippets mere specifikke virkning ved den skatteretlige retsanvendelse henvises til kapitel XIV og XV.

2. Friheds- og ejendomskriteriets relevans

Med forkastelsen af det traditionelle materielle lovbegreb[655] følger, at legalitetskravet ved pålæg af skatter ikke alene kan begrundes med, at der er tale om et indgreb i borgernes ejendom eller frihed (det såkaldte friheds- og ejendomskriterium). I samme åndedrag må det dog erkendes, at der i beskrivelsen af legalitetsprincippet – i såvel dansk som norsk ret – stadig ligger et væsentligt materielt moment. Der eksisterer således en bred anerkendelse af, at indgrebets intensitet har betydning for hjemmelskravet. For dansk rets vedkommende fremgår det særligt af den generelle gennemgang af forskellige retsteoretikeres fremstilling af legalitetsprincippets betydning[656]. Særligt Poul Andersen, Peter Germer og Max Sørensen støtter sig til et materielt lovbegreb, hvorefter indgreb mod borgerne som udgangspunkt skal ske

653. I afhandlingens andel del (IV-VII).
654. Afhandlingens tredje del (VIII-XI).
655. Ovenfor V, 3.1. og 5.
656. Se ovenfor V, 2.

ved lov[657]. Men også Zahle anerkender i redegørelsen for lovens nødvendighed[658], at visse typer af indgreb – herunder bebyrdende indgreb eller indgreb med ikke ubetydelige økonomiske konsekvenser – som udgangspunkt resulterer i et krav om lovhjemmel. I norsk ret bygger legitimitetsteorien i høj grad på tankegangen bag det materielle lovbegreb[659], idet den positive definition af legalitetsprincippet kræver hjemmel i formel lov ved offentlige indgreb, der er rettet mod private retssubjekter.

Selvom det nu forkastede friheds- og ejendomskriterium ikke længere kan tillægges betydning som begrundelse og retlig baggrund for legalitetsprincippet, har det materielle aspekt af tankegangen bag kriteriet stadig væsentlig betydning. Det medfører imidlertid ikke et absolut og ufravigeligt krav om hjemmel i lov, men hjemmelskravets strenghed er knyttet til indgrebets intensitet.

For skatterettens vedkommende medfører denne konklusion, at beskatning – allerede uden inddragelse af grundlovens § 43, 1. led – må anses som et intensivt økonomisk indgreb mod private retssubjekter, der som udgangspunkt kræver lovhjemmel, hvorved retsakten forlenes med demokratisk legitimitet. I nær tilknytning hertil er det samtidig væsentligt at bemærke, at hjemmelskravet også inden for skatteretten kan variere efter indgrebets intensitet[660] og under hensyntagen til de retstraditioner, der har udviklet sig i skatteretten.

3. Første aspekt: Den formelle lovs princip

Inden for skatteretten er det essentielt at anerkende den formelle lovs princip, hvorefter normering ved lov kun kan ændres eller ophæves ved ny lov. Administrativ praksis må således vige i tilfælde af, at der opstår en normkonflikt med det i skattelovgivningen angivne. Er en økonomisk disposition (faktum) således omfattet af de i en skattelov angivne kriterier (retsfaktum), har skatteforvaltningen pligt til at til-

657. *Søren H. Mørup* kommer i TfS2002, nr. 665, ind på det skatteretlige hjemmelskrav og støtter sig bl.a. til det materielle lovbegreb på side 2491-2492.
658. Se ovenfor V, 2.1. og 3.2.
659. Se ovenfor IX, 1.
660. Om det såkaldt relative legalitetsprincip, der tilkendes stor betydning i norsk ret, se ovenfor IX, 4.3.

lægge dispositionen den i loven angivne retsvirkning (retsfølge), f.eks. i form af beskatning som personlig indkomst eller i form af anerkendelse af fradragsret eller af ret til underskudsfremførsel. Følger det af redegørelsen for administrativ praksis i cirkulære eller i den årlige ligningsvejledning[661], at det samme faktum skal medføre en anden retsfølge, er det naturligvis den i skattelovgivningen angivne normering, der er udtryk for gældende ret. Det er der for så vidt intet overraskende i. Problemet er imidlertid i praksis, at normkonflikten sjældent er så åbenbar, som anført ovenfor. Også inden for dette retsområde kan fortolkning af skattelovgivningen resultere i, at flere muligheder må anses som omfattet af lovens ordlyd. Den præciserende fortolkning ved administrativ praksis eller på baggrund af retspraksis ligger i så fald inden for lovens rammer, selvom flere resultater er mulige og legitime. I så fald opstår der ingen normkonflikt, og den formelle lovs princip finder ikke anvendelse. På trods af at den formelle lovs princip primært omfatter de rimeligt klare tilfælde af normkonflikter, består første led i definitionen af det skatteretlige legalitetskrav af anerkendelsen af dette princip:

> Omfattes en disposition ved subsumption af den beskrivelse af retsfaktum, der er angivet i en skattelov, skal retsanvenderen tillægge dispositionen den retsvirkning (retsfølge), som skatteloven angiver. Tillægger bekendtgørelse, generelle tjenestebefalinger eller administrativ praksis – eventuelt som beskrevet i cirkulære eller i Ligningsvejledningen – den samme disposition en anden skatteretlig retsvirkning, er lovens retsvirkning udtryk for gældende ret.

4. Andet aspekt: Delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led

4.1. Delegationsforbuddets materielle rækkevidde – anden tese

I nærværende afhandling er aspekterne af delegationsforbuddet[662] og forbuddets rækkevidde blevet indgående analyseret, og det er anført, at delegationsforbuddet har stor betydning som led i beskrivelsen af det skatteretlige legalitetskrav. Set i et historisk perspektiv er forbud-

661. Jf. herom nærmere nedenfor XIV, 2.3.C.
662. Jf. ovenfor VII.

dets formål primært at fastlægge kompetencefordelingen mellem kongemagten og Rigsdagen, mens grundlovens § 43, 1. led, i teorien nu fortrinsvis fortolkes som et udtryk for borgernes retssikkerhedsmæssige værn mod arbitrær og uhjemlet beskatning fra skattemyndighedernes side. Af de forfatningsretlige fremstillinger fremgår endvidere, at administrative iværksættelsesforanstaltninger ved bekendtgørelse ikke strider mod delegationsforbuddet. Heraf følger, at Skatteministeriet f.eks. kan udstede tekniske bestemmelser om lovens forståelse, opkrævning samt påligning af skatterne, der ikke udgør selvstændige skatteretlige normeringer. Modsætningsvis følger, at det materielle grundlag for al beskatning skal findes i lov herunder ved fortolkning af denne. De forskrifter, som udstedes ved bekendtgørelse i henhold til lov, bør bedømmes kritisk, således at selvstændig skatteretlig normering ikke forekommer[663]. Tilsvarende gælder selv sagt også forskrifter ved cirkulære eller de tilkendegivelser om gældende ret, der findes i Ligningsvejledningen eller administrativ praksis. En materiel skatteretlig forskrift ved bekendtgørelse skal have klar støtte i hjemmellovens ordlyd og fortolkningen af denne ved inddragelse af anerkendte fortolkningsbidrag, såsom lovens forarbejder.

Delegationsforbuddets bindende virkning[664] kan langt fra anses for at være absolut og hindrer ikke, at forligsmæssig skatteansættelse, forventningsprincippet eller appelbegrænsning i praksis finder anvendelse.

Tilsvarende anerkendes det i enkelte tilfælde, at lovgiver inden for nærmere afstukne rammer kan overlade præciserende retsdannelse til administrativ praksis, fordi det i konkrete tilfælde kan være meget uhensigtsmæssigt eller umuligt at beskrive retsfaktum præcist på lovgivningstidspunktet[665]. På trods af, at denne fremgangsmåde kun bør anvendes særdeles kritisk og kun, hvis det ikke er muligt eller meget uhensigtsmæssigt at normere detaljeret ved lov, medfører grundlovens § 43, 1. led, efter min opfattelse ikke et absolut forbud. Men efterfølgende objektivering ved lov bør finde sted, så snart dette er muligt. Disse eksempler udgør undtagelser, hvis betydning ikke bør

---

663. Jf. UfR2001.649H, der kommenteres ovenfor VII, 3.2.A.
664. Jf. Ovenfor VII, 5. om delegationsforbuddets bindende virkning og det objektive eller obligatoriske princip.
665. Se om den såkaldte »shotgun approach« ovenfor VII, 4.

overvurderes. Al skatteretlige normering skal være hjemlet i lov med udgangspunkt i delegationsforbuddet og legalitetsprincippet.

De begrænsninger for udstedelse af administrative forskrifter og retsdannelse ved administrativ praksis, som delegationsforbuddet medfører, er andet led i det skatteretlige legalitetskrav.

På grundlag af disse konklusioner kan afhandlingens anden tese bekræftes: Grundlovens § 43, 1. led, indgår som et aspekt af legalitetsprincippet, hvorved forudsætningen om et skærpet legalitetskrav ved beskatning underbygges. Men på trods af denne forudsætning om et skærpet hjemmelskrav hindrer delegationsforbuddet imidlertid ikke pragmatisk retsanvendelse på flere områder, som det er anført ovenfor.

4.2. Eksempel på problematisk normering ved bekendtgørelse

Særligt problematiske tilfælde kan forekomme, hvis forskrifter ved bekendtgørelse, der oprindelig havde karakter af at være tekniske og administrative, efterfølgende får materiel skatteretlig betydning.

Som eksempler herpå kan nævnes bemyndigelsen til skatteministeren i KSL § 43, stk. 2, hvorefter skatteministeren kan henregne nogle i bestemmelsen anførte typer indkomst til A-indkomst. Som udgangspunkt kan denne delegation ikke anses for at stride mod grundlovens § 43, 1. led, idet kategoriseringen som A- og B-indkomst vedrører spørgsmålet om, hvorledes skatterne skal opkræves. Bemyndigelsen er benyttet ved bekendtgørelse nr. 980 af 16. november 2001 § 20, hvor bl.a. værdien af hel eller delvis vederlagsfri bil til rådighed, jf. LL § 16, stk. 4, er gjort til A-indkomst. Problemet i relation til delegationsforbuddet opstår, fordi kategoriseringen af en indtægter som A- eller B-indkomst ved nærmere eftersyn ikke blot har betydning for, hvorledes skatten opkræves. For en indkomstmodtager, der ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, kan klassificeringen af en indtægt fra Danmark som A-eller B-indkomst være afgørende for, om den pågældende er begrænset skattepligtig til Danmark af indtægten[666]. Det skyldes, at KSL § 2, litra b og c, henviser til KSL § 43, stk. 2, ved vurderingen af, om en indkomst er omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

KSL § 48 E, – den særlige regel om lempelig beskatning af nøgle-

666. Jf. Lærebog om indkomstskat 2000, side 1085.

medarbejdere og forskere[667] – henviser i stk 3, ligeledes til afgrænsningen af A- og B-indkomst i KSL § 43, stk. 2, ved vurdering af, om en type indkomst indgår i beskatningsordningen eller ej. Derfor er forskrifterne i bekendtgørelsen ikke blot iværksættelses- og gennemførselsforanstaltninger, men materielle skatteretlige forskrifter, der kræver hjemmel i lov. Hver enkelt type indkomst, der i bekendtgørelsen inddrages som A-indkomst, skal derfor allerede være omfattet ordlyden i KSL § 43, stk. 2, litra a-i eller fortolkningen af disse bestemmelser. Værdien af fri bil kan eksempelvis alene være omfattet af KSL § 43, stk. 2, litra g, der omhandler andre arter af skattepligtig indkomst, som i det væsentlige udgør en nettoindkomst for erhververen. Denne bestemmelse blev indsat ved lov nr. 189 af 31. maj 1968 (L 78 1966/67). Af finansministerens bemærkninger ved lovforslagets fremsættelse[668] fremgår kortfattet, at også en række andre indtægter end lønindtægt skal henregnes til A-indkomst, og at disse er anført i lovforslagets § 43, stk. 2. Af praktiske grunde blev det samtidig foreslået, at finansministeren blev bemyndiget til at fastsætte, hvornår indeholdelsesordningen skulle sættes i kraft for disse andre indtægtsarter. Lovens forarbejder giver således ingen nærmere retningslinier for, hvornår nu skatteministeren kan inddrage en indkomst under A-indkomst. Samtidig er det i det mindste uklart, om lovgiver tilsigtede en adgang for finansministeren – nu skatteministeren – til at foretage materielle skatteretlige normeringer på grundlag af KSL § 43, stk. 2, litra g.

Denne meget vide delegation, som har deciderede materielle skatteretlige virkninger, er kritisabel og bør afgrænses nærmere i KSL § 43, stk. 2, således at skatteministeren ikke arbitrært kan henregne indtægtsarter under A-indkomst. Dette gælder alle normeringer i medfør af KSL § 43, stk. 2, hvor hjemmelen i de i litra a-i, nævnte tilfælde er uklar, og hvor normeringen har betydning for begrænset skattepligtige eller for, hvilke typer indtægter, der er omfattet af KSL § 48 E.

667. Se Ligningsvejledningen 2001, D.B.5.
668. Folketingstidende 1967-68 (2. samling), Tillæg A, sp. 1556-1557.

4.3. Kritik af domstolenes fortolkning af grundlovens § 43, 1. led

A Subjektiv fortolkning

Grundlovens § 43 blev til på en tid, hvor kongemagten blev indskrænket, og Danmark som en følge af de konstitutionelle bevægelser i Europa fik en indskrænket-monarkisk forfatning[669]. Arbejdet med udarbejdelse og efterfølgende behandling af forfatningsudkastet bar præg af, at der var tale om en begivenhedsrig periode med politiske omvæltninger og uroligheder i hertugdømmerne. Derfor blev ikke alle bestemmelser genstand for lige grundig gennemgang i Statsrådet og den grundlovgivende rigsforsamling. I denne gruppe fandtes den nuværende grundlovs § 43, som formentlig primært var inspireret af den belgiske forfatning. Men bestemmelsens indhold var så selvfølgeligt på den tid, at nærmere uddybning – ud over diskussionen om relationen til finansloven – ikke var nødvendig. Rigsdagen blev med bestemmelsen sikret besluttende medvirken ved pålæg, forandring og ophævelse af skatter, som borgerne allerede tilbage fra håndfæstningernes tid havde måtte døje med.

Med parlamentarismen indførelse i 1901 samt grundlovsændringen i 1915[670] mistede kongemagten for alvor sin politiske betydning. Dermed havde kompetencefordelingen mellem Rigsdag og kongemagt ikke længere samme afgørende betydning. Ved den seneste grundlovsændring af 5. juni 1953 blev Landstinget afskaffet. Ud fra et kompetencefordelingssynspunkt har grundlovens § 43, 1. led, derfor nu kun interesse for fordelingen af skattepålægskompetencen mellem den lovgivende og den udøvende magt: Grundloven fordrer, at skattepålæg forlenes med demokratisk legitimitet i form af formel lov.

Anses intentionen med bestemmelsen at være begrænset til dette formål, tillægges lovgivningspraksis selvsagt stor betydning ved fastlæggelse af delegationsforbuddets rækkevidde. Forholdet mellem borger og forvaltning er efter denne fortolkning af mindre interesse i den forbindelse. Gebyrsagen[671] er efter min opfattelse udtryk for denne subjektive fortolkningsstil.

Problemet med denne defensive fortolkningsstil[672] er, at grund-

669. Se nærmere om den historiske baggrund for grundlovens § 43 ovenfor VI.

670. Her bortfaldt bl.a. kongens ret til at udnævne medlemmer til Landstinget.

671. TfS1993, nr. 368, jf. ovenfor VII, 2.2.B.

672. I denne sammenhæng er subjektiv og defensiv fortolkning sammenfaldende. Dette er selvsagt ikke en selvfølge.

lovens § 43, 1. led, fortolkes uafhængigt af dens nuværende samfundsmæssige kontekst og uden relation til skatternes betydning nu. Skattelovgivningen er omfattende og under konstant forandring. Bag realiseringen af skattelovgivningen står en omfattende skatteforvaltning med et særligt administrativt rekurssystem samt et intensivt kontrol- og tilsynsapparat. I forhold til andre retsområder inden for forvaltningsretten munder dette bl.a. ud i de store statslige ligningsvejledninger, hvor Told- og Skattestyrelsen på årlig basis giver udtryk for sin opfattelse af gældende ret på skatteområdet.

Overfor denne komplicerede magtstruktur og det særlige retskildebillede[673] står skatteyderen som hovedregel i en vanskelig position. Det kan derfor ikke undre, at fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, nu i højere grad fokuserer på skatteydernes retssikkerhed i form af krav på forudberegnelighed og dermed klar hjemmel samt i form af kravet om beskyttelse mod administrativ vilkårlighed ved beskatning.

En i hovedsagen subjektiv fortolkning er derfor nu udtryk for en defensiv fortolkningsstil, hvor grundlovens § 43, 1. led, efter min opfattelse glider ud af den nuværende samfundsmæssige kontekst og i realiteten frakendes enhver betydning.

B Objektiv fortolkning

Fortolkningen af bestemmelsen har dog også hos visse teoretikere ændret karakter, således at den i højere grad er på linie med skatternes betydning i samfundet i dag. I den moderne sociale retsstat er forholdet mellem forvaltning og borger i centrum. Hvor retsstatens sikring af borgernes retssikkerhed opererer med en forudsætning om borgernes beskyttelse mod staten, indebærer den sociale retsstat – eller velfærdsstaten – dog også retssikkerhedsmæssig beskyttelse *ved* staten. Særligt i skatteudnyttelsessagerne opstår et særligt hjemmelsspørgsmål, når domstolene kvalificerer faktum i sagerne efter deres skatteretlige realitet. Sagerne kan opfattes som eksempler på, at væsentlige systemhensyn og effektivitetshensyn påvirker hjemmelskravet[674].

Denne fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, bærer i høj grad præg af den traditionelle retsstatstanke og det medfølgende behov for sikring af borgernes retssikkerhed. Intentionen med bestemmelsen

673. Jf. nedenfor XIV, 2. og 3.
674. Se nærmere herom nedenfor XV.

anses nu tillige – og måske endda fortrinsvis – at være tilsikring af skatteydernes værn mod vilkårlig beskatning fra forvaltningens side. Derfra er der ikke langt til at opstille et krav om klar lovhjemmel for beskatning i medfør af grundlovens § 43, 1. led. Da der inden for skatteretten er en betydelig administrativ praksis, opstår der fra tid til anden situationer, hvor beskatning med henvisning til administrativ praksis[675] overskrider grænserne i hjemmelsloven eller måske endda sker uden hjemmel i lov i det hele taget. På trods af de bestræbelser[676] Skatteministeriet udfolder for at undgå denne såkaldte cirkulærebeskatning, er det formentlig umuligt helt at udelukke disse hjemmelsproblemer.

Domstolene har indtil videre tøvet med at tilslutte sig denne mere objektive fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, idet kompetencefordelingssynspunktet stadig tillægges afgørende betydning. De enkelte domme er dog så konkrete, at det er vanskeligt at drage afgørende slutninger fra de enkelte sager til en generel fortolkning af grundlovens § 43, 1. led. I den seneste sag[677], hvor bestemmelsen er blevet omtalt af Højesteret, blev forholdet mellem processuelle fristregler og det materielle skattekrav sammenholdt. Flertallet i Højesteret afviste i denne sag uden videre begrundelse[678], at nægtelse af genoptagelse var i strid med grundlovens § 43, 1. led. Som nævnt havde de pågældende fristregler en så stor betydning for det materielle skattekrav, at fortolkningen at grundlovens § 43, 1. led, i denne sag må anses som subjektiv og defensiv med udgangspunkt i kompetencefordelingssynspunktet. Fortolkningen af fristreglerne hindrede gennemførsel af et materielt set yderst velbegrundet krav om tilbagebetaling af uhjemlede skatter.

I modsætning til de relativt få sager, hvor domstolene direkte har taget stilling til en påstand eller et anbringende vedrørende grundlovens § 43, 1. led, står alle de øvrige sager om skatteretlige hjemmels-

675. Eventuelt som beskrevet i cirkulære eller ligningsvejledning. Se f.eks. TfS1998, nr. 199, hvor Højesteret underkendte langvarig administrativ praksis. Dommen omtales nærmere nedenfor XV, 4.

676. Jf. blandt andet nedsættelsen af Retssikkerhedsudvalget i 1991. I 1997 blev Retssikkerhedsudvalget og Skattelovrådet sammenlagt, hvorved det nuværende Skatteretsråd etableredes. Der kan desuden henvises til Skatteministeriets instruks om kvalitet i lovforslag m.v.

677. TfS2001, nr. 290, jf. ovenfor VII, 3.2.D.

678. Højesteret afviste sagsøgers subsidiære anbringender.

spørgsmål. Højesteret har flere gange anlagt et rimeligt offensivt krav om klar hjemmel ved skatteretlige normering. Dette er dog sket uden henvisning til grundlovens § 43, 1. led, men er af flere teoretikere blevet tolket som et udtryk for virkningen af delegationsforbuddet. En sådanne fortolkning af det konstitutionelle krav om lovhjemmel for skattepålæg er efter min opfattelse naturlig.

Meget tyder på, at harmoniseringsprincippet ved fortolkningen af konstitutionelle bestemmelser stadig spiller en betydelig rolle ved domstolene[679]. Inddrages grundlovens § 43, 1. led, udtrykkeligt i sager for domstolene, spores en tydelig tendens til tilbageholdenhed. Som det fremgår af mine kommentarer til dommene[680], frarøver denne defensive prøvelse domstolene muligheden for at fortolke bestemmelsen ud fra dens betydning i nutidig kontekst.

C De sententia ferenda

Domstolene er som oftest bundet til en meget konkret stillingtagen, men i såvel Gebyrsagen[681] som sagen om de dagældende regler for ekstraordinær genoptagelse i SSL § 4, stk. 2[682], var muligheden for at fortolke grundlovens § 43, 1. led, i et bredere perspektiv til stede. Ikke dermed sagt at alle skatteretlige hjemmelsspørgsmål skal afgøres med henvisning til normering i grundloven. Men i de sager, som klart involverer spørgsmålet om skatteforvaltningens selvstændige kompetence til materiel regulering ved materielle eller processuelle forskrifter, indgår rækkevidden af grundlovens § 43, 1. led i hvert fald altid indirekte.

Om domstolene i fremtiden fortolkningsmæssigt tør smide »livrem og seler« – eller i hvert fald en af delene – er ikke til at sige med sikkerhed. Det kan til gengæld slås fast, at de direkte bidrag vedrørende grundlovens § 43, 1. led, indtil videre har været begrænsede og meget konkrete. Folketingsmedlem Viggo Starckes bemærkning i debatten om grundlovens § 43 og den vide kompetence til finansminister Kampmann ifølge forslag til lov om antidumpningstold i 1956-

679. Nærmere herom ovenfor II, 5.5.
680. Se ovenfor VII, 2.2. og 3.2.
681. TfS1993, nr. 368.
682. TfS2001, nr. 290.

57[683] står i realiteten stadig ubesvarede fra domstolenes side: »Hvad er meningen med den?«.

Særligt efter Tvindsagen[684] har der i teorien været røster fremme om en mere offensiv linie fra Højesterets side ved bedømmelsen af grundlovens materielle rækkevidde. I fremtidige sager om grundlovens § 43, 1. led, ville en klarere tilkendegivelse af bestemmelsens materielle rækkevidde alt andet lige være ønskværdig, selvom det er klart, at Højesteret altid er bundet til en konkret stillingtagen. At Højesterets retsanvendende virksomhed er kendetegnet ved konkret normering af retten, hindrer imidlertid ikke, at det i dommenes præmisser i højere grad end hidtil tilkendegives, hvilke kriterier, der tillægges afgørende betydning ved fortolkning af f.eks. grundlovens § 43, 1. led.

5. Tredje aspekt: Det positive hjemmelskrav – første tese

Ovenfor er det påvist, at beskatning anses for at udgøre et intensivt indgreb, hvorfor udgangspunktet er et skærpet hjemmelskrav[685]. Denne konstatering, der understøttes af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, understreger, at legalitetsprincippet inden for skatteretten som altovervejende hovedregel giver sig udtryk i, at hjemmel i lov er påkrævet. Det hjemmelsmæssige udgangspunkt har betydning ved udarbejdelse af skattelovgivningen, hvor omfattende og ofte svært tilgængelige regelkomplekser[686] snarere er hovedreglen end undtagelsen. Ofte er det på den ene side oplagt at kritisere Skatteministeriet på grund af denne type lovgivning og de negative retssikkerhedsmæssige konsekvenser heraf, men kritikerne bør på den anden side gøre sig klart, at denne svært tilgængelige lovgivningstype er et udslag af legalitetsprincippets betydning i skatteretten. Skatteretsrådet har i den forbindelse undersøgt muligheden for en videre anvendelse af fuldmagtslovgivning for at undgå de mange og komplicerede årlige skattelovsændringer, men konkluderer i rådets notat om grundlovens

683. Jf. ovenfor VII, 3.1.
684. UfR1999.841H, der er omtalt ovenfor II, 5.
685. XI, 2.2.
686. Dette kan konstateres ved blot at gennemblade ligningsloven.

§ 43, 1. led, at dette formentlig vil stride mod delegationsforbuddet[687]. Min fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, fører til samme resultat. En videre adgang for at benytte rammelovgivning som middel til at reducere og forenkle den detaljerede og omfattende skattelovgivning kræver en grundlovsændring som en konsekvens af dette fortolkningsresultat. Hjemmelskravet er imidlertid ikke så absolut, at tilladelses- og dispensationslovgivning per definition må anses for grundlovsstridig[688].

Det skærpede legalitetskrav inden for skatteretten, der følger af forfatnings- og forvaltningsrettens udlægning af legalitetsprincippet, medfører desuden ikke, at bebyrdende skattelovgivning altid skal fortolkes indskrænkende, og at fordelagtig skattelovgivning altid skal fortolkes udvidende[689]. Fortolkningen inden for skatteretten følger som udgangspunkt de almindelige fortolkningsmaksimer, hvor inddragelse af et bredt spektrum af fortolkningsdata er tilladt. Dermed indrømmes retsanvenderen et vist spillerum, hvilket der i udpræget grad også er behov for inden for skatteretten.

Endelig kan der også inden for skatteretten forekomme tilfælde, hvor beskrivelsen af retsfaktum eller sjældnere retsfølgen er så upræcis, at forvaltningsrettens grundsætninger om fastlæggelse af lovlige kriterier og afvejningen af disse kan benyttes[690]. Som det fremgår nedenfor[691], er det efter min opfattelse denne type retsanvendelse, som fører til domstolenes imødegåelse af skatteudnyttelse i tilfælde, hvor skattelovgivningen ikke har taget højde for den pådømte omgåelse. Denne legalitetsvirkning kan tages som udtryk for, at der inden for den skatteretlige retstradition er et udtalt og særdeles velbegrundet behov for at tilsidesætte skattearrangementer, som på en uhensigtsmæssig måde omgår skattelovgivning alene med skattebesparende formål for øje.

På grundlag af disse aspekter af legalitetsprincippets betydning inden for skatteretten hindrer det skærpede hjemmelskrav ikke fleksibel

---

687. Jf. ovenfor VII, 3.1. samt Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001, side 54.
688. Ovenfor VII, 5, hvor det anføres, at denne lovgivningsteknik, der ligger på kanten af delegationsforbuddet, kun bør anvendes i særligt velbegrundede tilfælde. Lovgivningen bør desuden objektiveres, så snart dette er muligt.
689. Se nærmere om fortolkning inden for skatteretten nedenfor XIV, 3.
690. Se ovenfor XI, 3.3.
691. XV, 4.

retsanvendelse, når årsagen til denne retsanvendelse er tilstrækkeligt velbegrundet, i overensstemmelse med den skatteretlige retstradition, og skatteydernes retssikkerhed ikke tilsidesættes.

Denne grundlæggende afklaring af det skatteretlige legalitetskrav, der understøttes af såvel fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, som af redegørelsen for legalitetsprincippet i forfatningsretten og forvaltningsretten, indgår som det tredje led i legalitetsprincippets betydning inden for skatteretten. På baggrund af denne konklusion kan undersøgelsen af afhandlingens første tese besvares bekræftende med et forbehold om anerkendelse af fleksibel retsanvendelse.

XIV Legalitetskravet – retskilder og fortolkning

1. Oversigt og opsamling

I forrige kapitel blev der redegjort for de tre grundlæggende aspekter af det skatteretlige legalitetskrav, mens den bagvedliggende analyse af de tre led findes i afhandlingens anden og tredje del. I det følgende er det intentionen at redegøre nærmere for, om der kan påvises nogle kendetegn ved det skatteretlige retskildebillede samt fortolkningen af skattelovgivningen, som er udløbere af eller har betydning for legalitetskravet ved beskatning. For at undgå en omfattende gennemgang af det skatteretlige retskildebillede redegøres der i denne forbindelse kun for særtrækkene som en konklusion på legalitetprincippets virkning i den skatteretlige retsanvendelse. Disse karakteristika illustrerer desuden, hvilken betydning den skatteretlige retstradition har ved retsanvendelsen. Dobbeltbeskatningsoverenskomsters, EU-rettens og den europæiske Menneskerettighedskonventions betydning for det skatteretlige retskildebillede, omtales ikke selvstændigt i denne forbindelse, idet opmærksomheden rettes mod legalitetsprincippets nationale aspekter[692].

Nedenfor i afsnit 2 redegøres der først for legalitetskravet og det skatteretlige retskildebillede. Dernæst følger i afsnit 3 nogle bemærkninger om særlige forhold ved fortolkning af lovgrundlaget i skatteretten. Da spørgsmålet om skatteudnyttelse kan vedrøre fortolkning af skattelovgivningen, kan det anses som naturligt at omtale dette interessante hjemmelsspørgsmål under behandlingen af de særlige kendetegn ved skatteretlig lovfortolkning. Men på grund af den selvstændige retsteoretiske debat om denne hjemmelsproblematik og de

692. Se nærmere om emneafgrænsningen ovenfor II, 2.2.. Der kan henvises til gennemgangen i Lærebog om indkomstskat 2000, side 73 ff., Skatteretten 3, side 28 ff. og *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen i* Skatteproces, 2. udgave, 2002, København, side 41 ff.

særlige retsanvendelsesmæssige spørgsmål, denne debat rejser, behandles emnet selvstændigt i kapitel XV.

2. Karakteristika ved det skatteretlige retskildebillede

2.1. Grundlovens § 43, 1. led

Bestemmelsens rækkevidde og betydning for den skatteretlige retsanvendelse er genstand for en grundig analyse i afhandlingens andel del og konklusionen findes ovenfor i kapitel XIII, 4, hvortil der henvises.

2.2. Skattelovgivningen[693]

Skattelovgivningen har en helt central betydning som retskilde i skatteretten som følge af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, den formelle lovs princip og udgangspunktet om et skærpet hjemmelskrav ifølge det generelle legalitetsprincip. Skattelovgivningen er på grund af legalitetskravet ofte detaljeret og omfattende og udgør ca 25 pct. af al den lovgivning, som Folketinget behandler om året. Denne virkning er utvivlsomt en følge af det skærpede legalitetskrav, hvorefter al skatteretlig normering som altovervejende hovedregel skal kunne udledes direkte af lov. Lovgiver er således forpligtet til at udfærdige skattelovgivningen så udførligt som muligt, hvilket ganske ofte er vanskeligt at kombinere med et nærmest stående politisk krav om reformer og lovændringer inden for skatteretten samt behovet for regelmæssig tilpasning og regulering af eksisterende lovgivning. Legalitetsprincippet stiller således på den ene side krav til lovgiver om at udfærdige udtømmende og dækkende skattelovgivning, der på den anden side af retssikkerhedsmæssige årsager skal være så klar og kortfattet som mulig[694]. Det er fristende, at kalde udarbejdelsen af skattelovgivningen under disse betingelser for et Sisyfosarbejde.

---

693. Jf. Lærebog om indkomstskat 2000, side 50-52, Skatteretten 1, side 95-98, *Dam, Hemmingsen og Taksøe-Jensen* 2001-2002, side 45-50, *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Nielsen* i Skatteproces, 2. udgave, 2002, København, side 39 ff. *Thøger Nielsen* i Indkomstbeskatning I, 1965, København, side 6-9, *Mogens Glistrup* i Skatteret, 1957, København, side 18-19, *Jan Pedersen* i Skatteudnyttelse, 1989, København, side 299 ff. og *Erik Olsen* i Skatteorientering Ø.1., side 12.

694. Se Skatteretten 1, side 95, hvor denne vanskelige balancegang påpeges. Se også *Aage Spang-Hanssen* i artiklen Skattelovgivningens tilblivelse, UfR1987B, side 361 ff. samt *Finn Thomsen* i SpO 1988, side 276 f.

En anden – ud fra et retspolitisk synspunkt uheldig – virkning af det skærpede hjemmelskrav inden for skatteretten er, at politikernes muligheder for at tage reel stilling til de ofte komplicerede og omfattende lovforslag om beskatning mindskes betydeligt[695]. Dermed kan det umiddelbart forekomme som om, at hovedintentionen med legalitetskravet fortabes, idet tilsikring af demokratisk legitimitet i realiteten ikke opnås. Det retssikkerhedsmæssige værn mod arbitrær administrativ beskatning, som grundlovens § 43, 1. led, opstiller[696] i medfør af fortolkningen i denne afhandling, svækkes dermed. At opstille et krav om klar hjemmel er derfor ikke uden videre ensbetydende med at sikre skatteydernes retssikkerhed. Den senere tids debat om skattelovgivningens kvalitet er imidlertid en indikation på, at dette problem bliver taget alvorligt. Og selvom lovhjemlet beskatning ikke umiddelbart svarer til retssikkerhed for skatteyderne, udgør skattenormeringen ud fra såvel et samfundsøkonomisk perspektiv som ud fra skattesydernes synsvinkel et så væsentlig indgreb, at demokratisk legitimitet bør være det naturlige udgangspunkt. Et udgangspunkt som er grundlovsfæstet i grundlovens § 43, 1. led.

Generelt bør der især fra politisk side være forståelse for, at udarbejdelse af skattelovgivning kan være tidskrævende på grund af det skærpede legalitetskrav. Derfor er et forsvarligt tidsperspektiv ved det lovforberedende arbejde af afgørende betydning inden for skatteretten, selvom det ikke er ensbetydende med, at der ikke efterfølgende opstår behov for korrektion.

Selvom udarbejdelse af skattelovgivning og behandlingen af denne stiller betydelige krav til Folketinget og Skatteministeriet, kan hensyntagen til såvel hjemmelskravet og skatteydernes retssikkerhed som oftest sikres med en smule tålmodighed. Udarbejdelse og behandling af skattelovgivning er i sin natur en vanskelig opgave, men de krav, som stilles på grundlag af delegationsforbuddet og legalitetsprincippet, er velbegrundede, idet såvel den lovgivende som den udøvende magt bærer ansvaret for korrekt og legitim skatteretlig normering. Til gengæld er det jo skatteyderne, der i sidste ende bærer skattebyrden.

---

695. Denne uheldige virkning forstærkes af, at skattelovforslag ofte fremsættes som »pakker« bestående af flere forslag til lovændringer, jf. til eksempel »Pinsepakken«. Hermed forøges risikoen for, at væsentlige lovændringer forbigås uden egentlig selvstændig behandling i Folketinget.
696. Jf. ovenfor VI, 3. og i det hele VII.

Derfor har skatteyderne både et grundlovsfæstet krav på demokratisk legitimitet og krav på retssikkerhed ved beskatning.

2.3. Administrative forskrifter

I denne kategori findes for det første anordninger, herunder bekendtgørelser, samt for det andet generelle tjenestebefalinger i form af cirkulærer, cirkulæreskrivelser, anvisninger og de omfattende årlige ligningsvejledninger.

Hvor bekendtgørelser også har virkning overfor borgerne, er de generelle tjenestebefalinger udstedt i kraft af et over- og underordnelsesforhold mellem skattemyndighederne og har derfor kun virkning i forhold til skattemyndigheder, der står under den udstedende myndighed i det administrative hierarki. Bekendtgørelserne er til forskel fra de generelle tjenestebefalinger imidlertid også bindende for den øverste administrative rekursinstans – Landsskatteretten – samt for domstolene, der selv sagt ikke er undergivet Skatteministeriets kontrol- og tilsynsbeføjelse[697].

A Bekendtgørelser

Legalitetskravet inden for skatteretten har i relation til bekendtgørelser den virkning, at disse ikke må indeholde selvstændig materiel skatteretlig normering uafhængigt af bemyndigelsesloven. Det står delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, til hinder for[698]. Langt de fleste bekendtgørelser, der udstedes inden for det skatteretlige resort, indeholder imidlertid såkaldte gennemførsels- og iværksættelsesforanstaltninger[699], hvilket ikke strider mod delegationsforbuddet. De forskrifter, der udstedes i form af bekendtgørelser, udgør derfor almindeligvis ikke det store problem i forhold til det skatteretlige legalitetskrav[700].

---

697. Jf. herom *Bent Christensen* i Nævn og råd, 1958, København, side 197 ff.
698. Jf. ovenfor XIII, 4.2., hvor et eksempel på selvstændig normering ved bekendtgørelse med tvivlsom hjemmel i KSL § 43, stk. 2, er anført. *Erik Olsen* er mere åben overfor selvstændig normering ved bekendtgørelse i Skatteorientering Ø.1., side 13.
699. Jf. herom ovenfor VII, 3.
700. Se dog ovenfor VII, 2.2. om Gebyrsagen.

B Generelle tjenestebefalinger

De generelle tjenestebefalinger, der anvendes som en samlebetegnelse for cirkulærer, vejledninger og instrukser m.v.[701], har som præciserende retskilde – såvel kvantitativt som kvalitativt – meget stor betydning inden for skatteretten[702]. De underordnede skattemyndigheder er på grund af over- og underordnelsesforholdet forpligtet til at følge de af overordnede skattemyndigheder angivne retningslinier for f.eks. fortolkningen af skattelovgivningen, som fremgår af de generelle tjenestebefalinger i form af cirkulærer og anvisninger[703]. I visse tilfælde er cirkulærer imidlertid af ren informativ karakter, idet cirkulæret blot gengiver lovens forarbejder[704]. Cirkulærer er imidlertid som udgangspunkt ikke bindende for Landsskatteretten, domstolene eller borgerne, idet målgruppen er underordnede skattemyndigheder, og den retlige baggrund for udstedelsen er udsteders overordnede hierarkiske stilling.

På grund af den store præciserende betydning, som cirkulærer har i det skatteretlige retskildebillede, har domstolene i flere tilfælde anerkendt, at borgerne kan støtte ret på en i et cirkulære angiven retsstilling, der er begunstigende og ligger inden for lovgivningens rammer[705]. De tilkendegivelser, som findes i cirkulærer, kan således føre

---

701. En informativ gennemgang af de forskellige typer af generelle tjenestebefalinger findes i Skatteretten 1, side 103 ff.
702. Jf. Lærebog om indkomstskat 2000, side 43, Skatteretten 1, side 98 ff. og *Thøger Nielsen* i Indkomstbeskatning 1, 1965, København, side 15-16.
703. Se særskilt om Ligningsvejledningen straks nedenfor.
704. Dette formål søger Skatteministeriet nu primært at anvende cirkulærer til, jf. *Erik Olsen* i Skatteorientering Ø.1., side 14. Herefter inkorporeres cirkulæret så vidt muligt i den årlige Ligningsvejledning.
705. Et cirkulære, der angiver en fortolkning, som ligger uden for lovgivningens rammer, kan ikke påberåbes, jf. TfS1989, nr. 418V. I denne sag afviste Vestre Landsret at næringsbeskatte avancen ved salg af en tømrermesters aktier i et ejendomsaktieselskab. Næringsbeskatningen havde alene hjemmel i et cirkulære, men den i cirkulæret foretagne udvidelse af næringsbegrebet lå uden for en fortolkning af lovgivningen på grundlag af lovens forarbejder. Se også TfS1994, nr. 427, hvor Vestre Landsret under dissens afviste, at en lektors udgifter til en studierejse i udlandet var fradragsberettigede som driftsudgifter ifølge SL § 6, litra a, og, at Ligningsrådets anvisninger skulle kunne udgøre et selvstændigt hjemmelsgrundlag. Se også Skatteretten 1, side 101-102 og *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteprocessen, 2. udgave, 2002, København, side 47 ff. Se også Skatteretsrådet i notatet om Ligningsvejledningens retskildeværdi i TfS1994, nr. 660, side 1398-1399.

til, at borgerne opnår en anden retsstilling, end skattemyndighederne umiddelbart forestiller sig[706].

> UfR1965.399H[707], er et klart eksempel på, at en skatteyder kunne støtte ret på en begunstigende retsstilling, som fremgik af en vejledende anvisning. Sagen drejede sig om fradragsret for udgifter til advokat- og revisorbistand i indkomståret 1957/58 i en såkaldt prissag, hvor det sagsøgende aktieselskabs direktør og prokurist blev idømt bøder, og hvor selskabet og de sigtede blev dømt til in solidum at betale et nærmere fastsat konfiskationsbeløb. Landsskatteretten afviste fradragsret for advokat-og revisoromkostninger forbundet med denne sag, da de omhandlede omkostninger blev anset for afholdt med det formål at begrænse retsfølgerne af en strafbar handling. Dermed var der efter Landsskatterettens opfattelse ikke tale om driftsomkostninger.
>
> Østre Landsret var imidlertid ikke enig heri, selvom landsretten anførte, at det måtte anses som tvivlsomt, at de i forbindelse med straffesagen afholdte udgifter kunne betegnes som driftsudgifter ifølge SL § 6, litra a. Men da udgifterne var fradragsberettigede ifølge de vejledende anvisninger i »Meddelelser fra Statens Ligningsdirektorat og Ligningsrådet« for skatteåret 1957/58, og fortolkningen desuden havde støtte i flere landsskatteretskendelser, var skattemyndighederne og Landsskatteretten ikke berettigede til at fravige denne fortolkning af driftsomkostningsbegrebet.
>
> Højesteret stadfæstede landsretsdommen med nogle præciserende bemærkninger. For det første slog Højesteret fast, at det faktum, at revisor- og advokatomkostninger var afholdt i forbindelse med en straffesag om ulovlig indkomst, ikke i sig selv udelukkede muligheden for fradrag efter SL § 6, litra a. Der var således hjemmel for den i de vejledende anvisninger anførte fortolkning. Desuden måtte de vejledende anvisninger ud over at anses for bindende for de lignende myndigheder også anses som vejledende for skatteyderne, hvorfor Landskatteretten ikke kunne fravige anvisningerne til skade for skatteyderne.

Det er anført af Aage Michelsen[708], at det er Landsskatterettens opgave at udfylde fortolkningsmæssige »huller« ved anvendelse af almindelige retskildeprincipper. Findes der således en generel tjenestebefaling i form af en anvisning eller et cirkulære fra de øverste lig-

---

706. Se også UfR1982.1161V, hvor en skatteyder kunne støtte ret på den begunstigende retsstilling, som var angivet i de af Ligningsrådet godkendte anvisninger, jf. herom *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteprocessen, 2. udgave, 2002, København, side 49 ff.
707. Se også om denne dom *Steen Askholdt* i UfR1977B, side 313 ff., særligt side 322 samt *P. Spleth* i UfR1965B, side 250 ff., særligt side 251-252.
708. I Lærebog om indkomstskat 2000, side 55.

ningsmyndigheder, der præciserer fortolkningen af – i dette tilfælde – SL § 6, litra a, og følges denne fortolkning tilmed i administrativ praksis, er der en stærk formodning for, at fortolkningen er et autoritativt udtryk for gældende ret. Den bærende betragtning bag dette er utvivlsomt den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning[709].

Borgerne kan således støtte ret på en hjemlet begunstigende fortolkning af skattelovgivningen, der er angivet i et cirkulære eller i en anvisning, hvilket er i fuld overensstemmelse med det skatteretlige legalitetsprincip. Da cirkulærer og vejledende anvisninger ofte er udtryk for de øverste ligningsmyndigheders opfattelse af administrativ praksis, kan retskildeværdien af generelle tjenestebefalinger og administrativ praksis dog ikke altid holdes klart adskilt. Den forstærkede betydning, som begunstigende angivelser i generelle tjenestebefalinger tillægges ved domstolene, er en naturlig og velbegrundet følge af den omfattende og uundgåelige præciserende retsdannelse ved administrativ praksis inden for skatteretten. Når denne administrative praksis tilmed er tilkendegivet bindende for ligningsmyndighederne af de øverste ligningsmyndigheder, kan borgerne med god grund støtte ret på den tilkendegivne retstilstand. Dette retskildebillede er tillige bekræftet ved senere domspraksis[710].

Med udgangspunkt i grundsætningen om det kommunale selvstyre og kommunernes uafhængige stilling i forhold til den statslige administration afvises det som udgangspunkt i teorien[711], at de kommunale skatteforvaltninger[712] er bundet af Skatteministeriets gene-

709. Således *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteprocessen, 2. udgave, 2002, København, side 50 og Processuelle regler på Told Skat's område 2002, E.1.

710. Jf. TfS1994, nr. 295Ø og TfS1996, nr. 642H, der omtales straks nedenfor under gennemgangen af Ligningsvejledningens retskildeværdi. Af tidligere domme se UfR1982.1161V om fradrag efter standardsatserne for dobbelt husførelse efter Ligningsrådets anvisning, TfS1995, nr. 560Ø om definitionen af en handelsrejsende og dennes fradrag for merudgifter ifølge Ligningsrådets anvisninger og Ligningsvejledningen samt Højesteretsdommen UfR1987.300, der ligeledes omhandlede anvisningerne om handelsrejsendes fradrag efter standardsatser. Om nægtelse af fradrag, se TfS1993, nr. 101V, TfS1993, nr. 111V, TfS1993, nr. 161V og TfS1993, nr. 429Ø.

711. Således Skatteretten 1, side 99-100 og *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteproces, 2. udgave, 2002, København, side 48.

712. Undtagelsen er de bindende anvisninger, som Told- og Skattstyrelsen udarbejder i medfør af SSL § 13, stk. 1 og 2, og som Ligningsrådet godkender ifølge SSL § 13, stk. 3.

relle tjenestebefalinger. Kommunerne står jo ikke i et hierarkisk underordnelsesforhold til Skatteministeriet på grund af det kommunale selvstyre i medfør af grundlovens § 82. Det anerkendes dog samtidig, at de statslige skattemyndigheder er sikret så afgørende kontrol- og tilsynsbeføjelser[713] over for de kommunale skatteforvaltninger, at kommunerne i realiteten må anses som bundet af de statslige skattemyndigheders cirkulærer. Told- og Skattestyrelsen og de regionale Told- og Skatteregioner kan således foretage skatteansættelser, der ikke allerede er foretaget, og kan endvidere ændre urigtige skatteansættelser, jf. SSL § 14, stk. 4[714].

Der kan sættes spørgsmålstegn ved, om hensynet til det kommunale selvstyre kan begrunde, at de kommunale skatteforvaltninger ikke er bundet af cirkulærer, udstedt af Skatteministeriet. Realiteten er formentlig, at lovgiver ved SSL har tilkendegivet en anerkendt indskrænkning af det kommunale selvstyre, der har til formål at tilgodese hensynet til skatteydernes retssikkerhed i form af forudberegnelighed og ikke mindst lige beskatning[715]. Hensynet til det kommunale selvstyre kan ikke tillægges afgørende betydning for så vidt angår retningslinierne for den detaljerede ligning af skatteyderne, der gerne skulle være de samme fra en kommune til en anden[716]. Tværtimod ville det være særdeles uheldigt, såfremt kommunerne kunne forfølge lokalpolitiske formål ved ligningsarbejdet. Grundlovens § 82 bliver derfor ikke tilsidesat ved anerkendelse af bindende centrale forskrifter inden for det skatteretlige resort.

Et væsentligt aspekt af generelle tjenestebefalingers betydning som retskilde er anerkendelsen af, at forskrifterne i cirkulærer inden for

---

713. Se SSL §§ 12, 13, 14, 16 og 19.

714. Anser de statslige skattemyndigheder et skatteankenævns afgørelse for urigtig, kan denne indbringes for Ligningsrådet, jf. SSL § 14, stk. 5.

715. Se også Skatteretsrådets notat om Ligningsvejledningens retskildeværdi i TfS1994, nr. 660, side 1397-1398, hvor følgende anføres: »I kraft af denne sanktionsmulighed (SSL § 14, stk. 3 og 4) for den myndighed, der selv udgiver Ligningsvejledningen, må *de kommunale ligningsmyndigheder* i realiteten anses for bundet i det omfang, den nævnte revisionsbeføjelse potentielt kan benyttes til at korrigere en ansættelse i overensstemmelse med Ligningsvejledningen, uanset at den traditionelle forvaltningslære formelt ikke ville betegne det som en bindende virkning.« Udhævningen er Skatteretsrådets.

716. I den forbindelse skal det dog bemærkes, at kommunalbestyrelsernes fastsættelse af kommuneskatteprocenten i medfør af kommuneskattelovens § 6 udgør et væsentlig lokalpolitisk redskab.

skatteretten indgår som et led i en nødvendig udfyldning af normeringen i skattelovgivningen. Bestemmelser som SL §§ 4 og 6 om henholdsvis indkomstbegrebet og driftsomkostningsbegrebet er så generelle, at en præciserende retsdannelse er nødvendig[717]. Det kan være vanskeligt at drage grænsen for normering ved generelle administrative forskrifter, men denne er afhængig af det materielle lovgrundlag. Hvis lovgrundlaget er meget specifikt og detaljeret, må råderummet for fortolkning og præciserende retsdannelse ved cirkulærer eller administrativ praksis være tilsvarende indskrænket. Har det underliggende lovgrundlag karakter af at udgøre et groft grundrids af retstilstanden, vil der tilsvarende være mere råderum for fortolkning i cirkulæreform eller ved administrativ praksis.

Den særlige retskildemæssige virkning af at generelle tjenestebefalinger kun er bindende for de underordnede ligningsmyndigheder og ikke for skatteyderne, Landsskatteretten og domstolene, er blevet nævnt som et eksempel på retskildepolycentri inden for skatteretten[718].

C Særligt om Ligningsvejledningen[719]

I forordet til Ligningsvejledningen for 2001 anføres bl.a. følgende:

> »Vejledningen giver udtryk for Told- og Skattestyrelsens opfattelse af gældende praksis, og er bindende for de lignende myndigheder, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder, dvs. lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landskatterettens og Ligningsrådets praksis.
>
> Endvidere vil vejledningen være bindende i det omfang, skatteyderne kan støtte ret på indholdet af tidligere års vejledninger. Dette vil kunne forekomme, hvis en skærpet virkning ikke har været offentliggjort på relevant måde i forhold til den hidtidige beskrivelse i vejledningen.«

Selvom der ifølge titlen er tale om en vejledning, kan de lignende myndigheder ikke fravige en hjemlet begunstigende retsstilling, der er fastlagt i Ligningsvejledningen, medmindre der er taget udtrykkeligt

717. Dette er anført i Skatteretten 1, side 102.
718. Se *Aage Michelsen* i R&R 1994, nr. 6, SM, side 161 f.
719. Se Skatteretsrådets grundige notat om Ligningsvejledningens retskildeværdi i TfS1994, nr. 660, hvor en lang række domme og landsskatteretskendelser gennemgås.

forbehold herom[720]. Told- Skattestyrelsens tilkendegivelser i Ligningsvejledningen har derfor en væsentlig retskildemæssig betydning, dog under forudsætning af, at tilkendegivelserne holder sig inden for rammerne af skattelovgivningen. Denne virkning fremgår desuden af TfS1994, nr. 295Ø[721]:

> Sagen omhandlede værdiansættelsen af en fast ejendom, som en skatteyder købte af sit hovedaktionærselskab i forbindelse med likvidation af dette. Overdragelsen skete den 31. januar 1986, og salgsprisen blev fastsat til 1 mill. kr. Ved årsreguleringen pr. 1. april 1985 blev ejendommens værdi fastsat til 970.000 kr. Primo april 1986 fremsendtes årsvurderingen pr. 1. januar 1986, hvor ejendommens værdi blev fastsat til 1.300.000 kr. Ligningsmyndighederne anså ejendommens værdi for at udgøre 1.300.000 kr. på overdragelsestidspunktet, hvorfor der var sket udlodning af maskeret udbytte fra selskabet til skatteyderen på 300.000 kr. Skatteyderen gjorde gældende, at ejendommens værdi var fastsat inden for grænserne af den seneste offentlige vurdering +/÷ 15 pct., idet vurderingen pr. 1. januar 1986 ikke var blevet offentliggjort på tidspunktet for overdragelsen.
>
> I Ligningsvejledningen for 1986 var anført, at en overdragelse af en fast ejendom til en pris, der lå inden for +/÷ 15 pct. af den senest bekendtgjorte kontante ejendomsværdi med årsreguleringer, ikke ville blive anfægtet skattemæssigt. Desuden var denne tilkendegivelse markeret med stjerner, hvilket betød, at der var tale om en ny eller væsentlig ændret indføjelse i forhold til forrige års Ligningsvejledning. Landsskatteretten tilsluttede sig ligningsmyndighedernes opfattelse, hvorefter vurderingen pr. 1. januar 1986 på 1.300.000 kr. var udtryk for ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.
>
> Østre Landsret anførte imidlertid, at Ligningsvejledningen måtte antages at være udtryk for den praksis, som ligningsmyndighederne følger, og som skatteborgerne derfor som udgangspunkt bør kunne indrette sig i tillid til som et udtryk for gældende ret. Desuden lagde landsretten vægt på, at formuleringen i Ligningsvejledningen ikke gav mulighed for fravigelse af praksis samt, at Skatteministeriet ikke havde godtgjort, at denne praksis var blevet fraveget.

---

720. Se Lærebog om indkomstskat 2000, side 58, hvor landsskatteretskendelsen, gengivet i TfS1990, nr. 525, nævnes som eksempel herpå. I denne sag, der handlede om skattekursen på aktier i hovedaktionærselskaber, slog Landsskatteretten fast, at Ligningsrådet var bundet af den kategoriske formulering i Ligningsvejledningen for selskaber det pågældende indkomstår. På trods af at der var tale om en overdragelse mellen interesseforbundne parter, var skatteyderen derfor berettiget til at anvende skattekursen, der afveg fra aktiernes handelsværdi.

721. Skatteministeriet kommenterer dommen i TfS1994, nr. 557. Se også TfS1996, nr. 210H (3-2 dissens), hvor Højesteret lagde vægt på den praksis vedrørende fradrag for udgifter til arbejdsværelse i hjemmet, som fremgik af Ligningsvejledningerne igennem en årrække.

Hvis en formulering af lovbestemmelser er så bred, at mere end ét fortolkningsresultatet er muligt, er skattemyndighederne bundet af den i Ligningsvejledningen eller andre generelle tjenestebefalinger anførte fortolkning, hvis denne fortolkning er begunstigende for skatteyderen. Højesteret lægger tydeligt vægt på fortolkningen i Ligningsvejledningen og et cirkulære i TfS1996, nr. 642H:

> I denne sag stiftede en skatteyder, der var kano- og kajakbygger og drev en virksomhed i personligt regi, et anpartselskab, der skulle drive udlejnings- og chartervirksomhed m.v. med sejlskibe eller andre fartøjer. Skatteyderen foretog i forbindelse med stiftelsen et apportindskud, der bl.a. bestod af sejlskibet »Halmø«, som skatteyderen havde erhvervet og istandsat omfattende igennem de seneste 16 år. Ved indskuddet fik skatteyderen et tilgodehavende i selskabet på 2.767.565 kr., som ikke blev forrentet. Skatteyderen deltog ikke selv i driften af selskabet, der blev drevet af skatteyderens søn.
>
> Landsskatteretten slog på linie med skatteankenævnt fast, at der var et sådant misforhold mellem virksomhedens kapitalgrundlag og tilgodehavendets størrelse, at aftalen alene kunne antages at være kommet i stand på grund af klagerens dominerende indflydelse som eneanpartshaver i selskabet. Desuden henså Landsskatteretten til størrelsen af tilgodehavendet i forhold til virksomhedens resultat igennem en årrække. Selskabsformen var efter Landsskatterettens opfattelse udelukkende valgt for at undgå belastning af skatteyderens personlige økonomi.
>
> Landsretten gjorde gældende, at skatteyderen ikke havde godtgjort, at stiftelsen af anpartsselskabet samt etableringen at det store tilgodehavende, der ikke skulle forrentes, var en normal forretningsmæssig disposition. Herved tillagde landsretten det betydning, at skatteyderen var eneejer af selskabet, og at aftale om rentefrihed ikke ville kunne forventes indgået mellem uafhængige parter. Dermed fandt Landsretten ligesom Landsskatteretten, at der var hjemmel i SL § 4, litra e, til at fastsætte og beskatte fikseret rente.
>
> Højesteret tog i langt højere grad end landsretten fat i den fortolkning af SL § 4, litra e, som var fastsat i Ligningsdirektoratets cirkulære nr. 437 af 5. november 1975 samt Ligningsvejledningerne fra 1988-91. I disse generelle tjenestebefalinger fastsattes en række kriterier for beskatning af fikseret vederlag for hovedaktionærer og -anpartshavere. Ifølge disse anvisninger skulle ligningsmyndighederne almindeligvis acceptere parternes aftale med hensyn til forrentning, idet sådanne aftaler kun kunne tilsidesættes i særlige tilfælde. Lånet blev ydet i forbindelse med stiftelsen af anpartsselskabet, og hidrørte fra overdragelsen af det fartøj, som skulle danne grundlaget for selskabets virksomhed. Fartøjet var ikke tidligere blevet anvendt erhvervsmæssigt, og det måtte ved overdragelsen anses for usikkert, hvorvidt indtægter kunne forventes. Under disse omstændigheder fandt Højesteret ikke, at der var fornødent

grundlagt til at tilsidesætte aftalen om rentefrihed trods de hermed forbundne skattemæssige fordele[722].

Den omfattende mængde præciserende fortolkningsbidrag og tilkendegivelser om administrativ praksis, som Ligningsvejledningen indeholder, har udviklet sig til at udgøre et uundværligt redskab ved den skatteretlige retsanvendelse. Selvom kun de skattemyndigheder, som står under Told- og Skattestyrelsen i det administrative hierarki, formelt er bundet, kan borgerne ud fra den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning støtte ret på begunstigende udsagn, der har hjemmel i skattelovgivningen. Dette særtræk ved det skatteretlige retskildebillede, der også er retssikkerhedsmæssigt begrundet, strider ikke mod grundsætningen om lovhjemmel for beskatning. Forudsætningen for at anerkende en retsstilling ifølge Ligningsvejledningen for såvel skatteforvaltningen som borgerne er nemlig, at den pågældende retsstilling har hjemmel i lov.

Ligningsvejledningen tilkendes tillige en vis uafhængig retskildeværdi, hvis der er tale om entydige uforbeholdne udsagn, som ikke er i direkte modstrid med eller ikke fører til resultater, der er i åbenbar modstrid med højere rangerende retskilder. I så fald kan skatteyderne støtte ret på indholdet af den seneste Ligningsvejledning indtil en senere offentliggjort ændring[723]. Denne uafhængige retskildeværdi er imidlertid vanskelig at forene med grundsætningen om et skærpet legalitetskrav inden for skatteretten. Ligningsvejledningens indhold må selvsagt ikke stride mod højerestående retskilder på grund af den formelle lovs princip. Men det må på den anden side stå klart, at al normering i Ligningsvejledning skal være positivt hjemlet i skattelovgivningen, selvom lovgivningen kan udfyldes ved præciserende retsdannelse i form af administrativ praksis. Hvis ikke Ligningsvejledningens angivelse af gældende ret er hjemlet i lov, kan Told- og Skattestyrelsen ikke selvstændigt fastlægge gældende ret i såkaldt »retstomme rum«. I så fald er der utvivlsomt tale om en overtrædelse af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, l. led. Meningen med det anførte om Ligningsvejledningens retskildeværdi er formentlig i stedet, at i

722. Se i øvrigt også TfS1998, nr. 199H om beskatning af fikseret rente nedenfor XV, 4.
723. Se Skatteretsrådets notat om Ligningsvejledningens retskildeværdi i TfS1994, nr. 660, side 1404.

de tilfælde, hvor fortolkningen af skattelovgivningen kan føre til mere end ét resultat, da vil det i Ligningsvejledningen hævdede fortolkningsresultat have formodningen for sig[724]. Denne opfattelse er i fuld overensstemmelse med legalitetsprincippet og den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning.

2.4. Praksis – retspraksis og administrativ praksis

Der findes en række generelle kendetegn ved praksis, som har betydning for, hvilken retskildemæssig vægt praksis tillægges i et konkret tilfælde[725]. Hvis der er tale om en Højesteretsdom, vil denne binde såvel landsretterne som Landsskatteretten, Ligningsrådet, skatteankenævn, Told- og Skattestyrelsen, herunder Told- og Skatteregionerne samt de kommunale skatteforvaltninger. Selvfølgelig under forudsætning af, at der er tale om sammenlignelige sager[726]. En afgørelse fra Landsskatteretten binder skatteankenævn og de kommunale skatteforvaltninger, Told- og Skattestyrelsen samt Ligningsrådet, men ikke domstolene. Foreligger der mere end én eller måske endda en hel række afgørelser om tilsvarende forhold med det samme resultat, styrkes præjudikatsværdien naturligvis. Disse aspekter følger først og fremmest af det hierarkiske system hos såvel forvaltningen som domstolene. Fortolkningen hos overordnede rekursorganer og domstolene tillægges dermed større retskildevægt end praksis fra de kommunale skatteforvaltninger eller skatteankenævnene.

A Retspraksis[727]

Der bliver hvert år indbragt et større antal skattesager for landsretterne og Højesteret[728]:

724. Dette understreger Skatteretsrådet da også ibidem, side 1406. Se også *Steen Askholt* i UfR1977B, side 317: Administrativ skattepraxis.
725. Således Skatteretten 1, side 105-107.
726. Se TfS1998, nr. 778H, hvor dette ikke fandtes at være tilfældet.
727. Se Lærebog om indkomstskat 2000, side 59-60.
728. Kilde: Skatteministeriets klage- og retssagsstatistik pr. 31.12.2000, side 13.

År	Landsretterne	Højesteret
1997	326	46
1998	328	52
1999	307	50
2000	243	61

Som det fremgår af tabellen indbringes en stigende andel af landsretternes afgørelser for Højesteret, idet andelen af landsretsafgørelser, der blev indbragt for Højesteret, i 1997 udgjorde 14 pct., i 1998 og 1999 ca. 16 pct, mens andelen indbragte sager i 2000 udgjorde ca. 25 pct. Landsskatteretten afsiger til sammenligning ca. 4.500 kendelser om året, hvorfor kun ca 5 pct. af disse kendelser i 2000 blev indbragt for domstolene. Selvom antallet af afgørelser ved domstolene er beskedent i forhold til antallet af afgørelse i det administrative rekurssystem[729], følges afgørelserne med stor interesse af forvaltningen på grund af afgørelsernes præjudikatsværdi[730]. Hvis der er forskelle i domstolenes og skatteforvaltnings opfattelse af, om der er behørig hjemmel for beskatning eller ej, er en underkendelse fra domstolenes side nemlig bindende for alle dele af skatteforvaltningen. Derfor giver en sådanne underkendelse genlyd hos alle instanser i skatteforvaltningen[731]. Reaktionen på domstolenes afgørelser, der underkender skattemyndighedernes opfattelse af hjemmelens rækkevidde, kommer ofte til kende ved udstedelsen af cirkulærer, hvor Told- og Skattestyrelsen vejleder om (Told- og Skattestyrelsens opfattelse af) rækkevidden af afgørelserne.

Domstolenes hjemmelsprøvelse inden for skatteretten udgør således en afgørende vurdering af de til tider vanskelige hjemmelsspørgsmål i skattesager. I sidste instans er det op til domstolene at trække grænsen for retsdannelse ved administrativ praksis i de tilfælde, hvor denne går ud over det præciserende og dermed strider mod delegationsforbuddet. Men ud over at domstolene i måske særlig

729. I 2000 afsluttede skatteankenævnene 12.941 klagesager over personligningen, jf. Skatteministeriets klage- og retssagsstatistik pr. 31.12.2000, side 7.
730. Jf. ovenfor VII, 5.2.C. om appelbegrænsning.
731. Se Skatteministeriets reaktion på en række underkendende domme i TfS1998, nr. 137.

grad inden for skatteretten præsenteres for vanskelige hjemmelsspørgsmål, resulterer det skatteretlige legalitetskrav ikke i sig selv i særtræk ved retspraksis som retskilde i forhold til andre retsområder[732].

B Administrativ praksis[733]

En meget essentiel konstatering i forbindelse med redegørelsen for det skatteretlige legalitetskrav er erkendelsen af den væsentlige retskildemæssige betydning, som administrativ praksis har. På trods af udgangspunktet om et skærpet hjemmelskrav, er skatteretten formentlig det offentlige retsområde, hvor administrativ praksis har størst betydning ved retsanvendelsen. Den omfattende Ligningsvejledning, der – som nævnt ovenfor – er et udtryk for Told- og Skattestyrelsens opfattelse af gældende praksis, er et klart billede på en udstrakt præciserende retsdannelse. Antallet af økonomiske dispositioner med skatteretlige konsekvenser i samfundet og det medfølgende omfattende skatteregelsæt har resulteret i et konstant behov for præciserende retsdannelse. Denne udvikling har været med til at underbygge retskildeværdien af administrativ praksis i skatteretten. Udviklingen af behovet for skatteretlig normering, der er detaljeret og ofte kompliceret, og som tillige skal tage højde for omgåelse af skattelovgivningen, er til dels løbet fra lovgivers formåen. Som en følge heraf er skatteforvaltningens udfyldende virksomhed ved administrativ praksis uundgåelig og nødvendig.

> TfS1999, nr. 922 handler om administrativ praksis angående fradrag for dobbelt husførelse. Skatteyderen blev ansat som direktør i et selskab i Fredericia, som han havde erhvervet aktiemajoriteten i. I 1995 opretholdt han sin bolig i Sorø, hvor han opholdt sig i weekenden, mens han lejede en lejlighed i Fredericia, hvor han opholdt sig på hverdagene. Skattemyndighederne godkendte ikke fradrag for dobbelt husførelse, idet stillingen som direktør ikke kunne anses som midlertidig. Østre Landsret tiltrådte den af Ligningsrådet siden 1987 fulgte praksis, hvorefter fradrag for dobbelt husførelse forudsætter, at arbejdet er midlertidigt. Skatteministeriet henviste i sagen til TfS1995, nr.

732. Se dog om realitetsgrundsætningen nedenfor under XV vedrørende skatteudnyttelse.
733. Jf. Skatteretten 1, side 109 ff. og Lærebog om indkomstskat 2000, side 60 ff., *Thøger Nielsen* i Indkomstbeskatning, 1965, København, side 24 ff. og *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteproces, 2. udgave, 2002, Købnehavn, side 52 ff.

194, hvor Højesteret godkendte, at skattemyndighederne var berettigede til at fastsætte nærmere retningslinier for fradrag for dobbelt husførelse.

Umiddelbart kan denne erkendelse af administrativ praksis' retskildemæssige betydning fremtræde som ganske uforenelig med udgangspunktet om et skærpet hjemmelskrav herunder det i grundloven opstillede delegationsforbud. Men som det fremgår af fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, ovenfor[734], hindrer delegationsforbuddet ikke udfyldende og præciserende retsdannelse ved administrativ praksis inden for skatteretten. Et fortolkningsresultat, der førte til det modsatte resultat, ville stemme meget dårligt overens med den skatteretlige retstradition[735] og realiteten i retskildebilledet i dag.

Legalitetsprincippets udgangspunkt for så vidt angår administrativ praksis er selvsagt, at denne skal holde sig inden for de fortolkningsmæssige rammer i skattelovgivningen og tilmed være positivt hjemlet. Nedenfor fremhæves nogle af særtrækkene ved administrativ praksis[736] som retskilde og den betydning, som legalitetskravet har.

Landsskatterettens position som det øverste administrative rekursorgan er ensbetydende med, at kendelser fra Landsskatteretten umiddelbart har stor retskildemæssig betydning, idet afgørelserne er bindende for den kommunale skatteforvaltning, skatteankenævnene, men også for Told- og Skattestyrelsen samt Ligningsrådet. Hvis Skatteministeriet er uenig i Landsskatterettens afgørelser, har ministeriet i medfør af SSL § 32, jf. § 33, stk. 1, mulighed for at indbringe sagen for de ordinære domstole med landsretten som første instans. Alle skattesager er potentielle højesteretssager uanset, om der er tale om principielle sager eller ej og uanset sagsgenstandens størrelse. Som det fremgår ovenfor ved gennemgangen af appelbegrænsning[737], anvendes Skatteministeriets appelbeføjelse dog med stor varsomhed,

734. VII.

735. Retstraditionens betydning inden for de enkelte retsområder som en del af legalitetsprincippet tillægges stor betydning i norsk ret, og denne betydning må også anerkendes i dansk ret, jf. ovenfor IX, 4.3.

736. Jf. Lærebog om indkomstskat 2000, side 60 ff, Skatteretten 1, side 109 ff., *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteproces, 2. udgave, 2002, side 52 ff., *Thøger Nielsen* i Indkomstbeskatning I, 1965, København, side 24 ff., *Mogens Glistrup* i Skatteret, 1957, København, side 27 ff. samt *Steen Askholt* i UfR1977B, side 313 ff.: Administrativ skattepraxis.

737. Ovenfor VII, 5.2.C.

hvilket i særdeleshed gælder anke af landsretsdomme til Højesteret. Kun et fåtal af de ca. 4.500 årlige landsskatteretskendelser offentliggøres, hvorfor de ikke offentliggjorte kendelsers retskildeværdi formindskes på grund af manglende kendskab til disse afgørelser[738].

Ud over Landsskatterettens kendelser har også Ligningsrådets afgørelser i form af bindende forhåndsbesked retskildemæssig betydning som retningslinie for de underordnede skattemyndigheder[739].

Borgerne kan imidlertid ikke støtte ret på underordnede skattemyndigheders urigtige afgørelser på grundlag af den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning.

I TfS1995, nr. 483[740], afviste Højesteret fradrag for udgifter, som en buschauffør havde afholdt ved køb af wienerbrød hos en bager eller mad i en kaffebar. Skatteyderen anførte, at andre kommuner havde indrømmet fradrag under lignende omstændigheder, hvorfor fradrag ikke kunne nægtes. Landsskatteretten lagde til grund, at han kunne have købt madpakke og opbevaret den i en køletaske i rutebilen. Ekstraudgifterne kunne derfor ikke anses som en nødvendig følge af de vilkår, som arbejdet var udført under, hvorfor fradrag nægtedes. Skatteyderens henvisning til ukorrekt administrativ praksis og lighedsgrundsætningen blev desuden afvist. Højesteret stadfæstede dommen uden yderligere bemærkninger for så vidt angik skatteyderens anbringende om lighedsgrundsætningen.

Der findes mange eksempler i retspraksis på anerkendelse af den retskildemæssige værdi af administrativ praksis. I denne forbindelse skal blot nogle få nævnes:

TfS1997, nr. 242Ø, omhandlede bestemmelsen om begrænsning af underskudsfremførsel i LL § 15, stk. 3. Hovedanpartshaveren havde ultimo 1990 et tilgodehavende i anpartsselskabet på 277.699 kr. Tilgodehavendet blev betalt inden udgangen af regnskabsåret 1991. I april 1991 blev det på en ekstraordinær generalforsamling besluttet, at foretage en kapitalforhøjelse med nom. 800 kr. ved udstedelse af tegningsrettigheder til nytegning af 8 anparter a 100 kr. til kurs 67.850, svarende til 542.800 kr. Overkursen ved emissionen skulle anvendes til underskudsdækning. Alle anparter blev tegnet af hovedanparts-

738. Se kritikken heraf *Ole Bjørn* i Landsskatteretten 1938-1988, 1988, København, side 32. ff.

739. Jf. SSL kapitel 2 A. Ligningsrådet afgav i 2000 bindende forhåndsbesked i 468 sager, jf. Kilde: Skatteministeriets klage- og retssagsstatistik pr. 31.12.2000, side 18.

740. Se om dommen Lærebog om indkomstskat 2000, side 61-62, samt *Poul Erik-Hjerrild Nielsen* i TfS1996, nr. 72: Balancen mellem lighed og lovlighed.

haver, og kapitalforhøjelsen blev indbetalt kontant. Selskabets aktivitet ophørte den 11. juni 1991 og den 10. august 1991 blev anpartskapitalen på nominelt 80.800 kr. solgt for 67.000 kr. Købesummen blev fastsat på grundlag af selskabets selvangivelse, hvorefter der i medfør af LL § 15 var et fremførselsberettiget skattemæssigt underskud på 608.753 kr.

Skatteankenævnet reducerede ved skatteansættelsen det fremførbare underskud fra 608.753 kr. til 331.054 kr., dvs. med hovedanpartshaverens tilgodehavende i selskabet på 277.699 kr. Årsagen til dette var, at hovedanpartshaveren på tidspunktet for indbetalingen af den yderligere indskudskapital havde et tilgodehavende, der blev udlignet i forbindelse med indbetalingen. Dermed blev denne udligning anset for at være en gældskonvertering, der reducerede det fremførselsberettigede underskud i medfør af LL § 15, stk. 2, jf. stk. 3.

Selskabets revisor anførte ved klage til Landsskatteretten, at det fremførbare underskud skulle forhøjes som selvangivet, idet der ikke var tale om en gældskonvertering, men et kontant indskud. Revisoren henviste i øvrigt til Ligningsrådets afgørelser i tilsvarende sager. Landsskatteretten fandt imidlertid, at der forelå en gældskonvertering, hvorfor underskuddet skulle begrænses.

For Østre Landsret tog Skatteministeriet bekræftende til genmæle[741]. I ministeriets kommentar henvises til Ligningsrådets praksis ved afgivelse af bindende forhåndsbesked i TfS1993, nr. 150, nr. 264, nr. 350 samt TfS1994, nr. 299, hvorefter LL § 15, stk. 3, ikke indeholdt hjemmel til at nedsætte underskuddet ved en kapitalforhøjelse med efterfølgende indfrielse af hovedkreditors fordring. De tre første afgørelser var desuden ukritisk gengivet i Ligningsvejledningen for 1993. På baggrund af den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning og retssikkerhedsmæssige hensyn skulle selskabets fremførselsberettigede underskud derfor ikke nedsættes. Hjemmelen for begrænsning af underskudsfremførsel blev efterfølgende indført ved lov nr. 421 af 14. juni 1995.

I TfS2001, nr. 148 blev en skatteyder nægtet rentefradrag for renteudgifterne i et skattearrangement på grund af manglende realitet i arrangementet i og med, at dette var uden forretningsmæssig værdi for skatteyderen samt, at der ikke havde påhvilet denne en faktisk og retlig indflydelse på investeringens forløb. Desuden havde der ifølge Højesteret ikke påhvilet skatteyderen en selvstændig forpligtelse til at forrente og tilbagebetale det lån på såkaldt nonrecourse betingelser, som indgik i arrangementet. Et af skatteyderens anbringender gik ud på, at skatteyderen ville blive stillet ringere end investorer i andre kommuner, der havde opnået fradrag for renteudgiften, hvilket indebar et brud på den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning. Landsretten afviste dette anbringende, idet den omstændighed, at andre skatteydere havde opnået fradrag på et urigtigt grundlag, ikke kunne medføre et brud på lighedsgrundsætningen.

741. Jf. Skatteministeriets kommentar i TfS1997, nr. 242.

For Højesteret gjorde skatteyderen desuden gældende, at der forelå langvarig og fast praksis, hvorefter fradragsret for renter ikke blev påvirket af, om renterne vedrørte lån med begrænset hæftelse. Hertil bemærkede Skatteministeriet, at en (fejlagtig) manglende ligningsmæssig indgriben over for anpartshaveres rentefradrag i tidligere udbudte anpartsprojekter, eventuelt baseret på non-recourse vilkår, ikke kunne konstituere en administrativ praksis, som skatteforvaltningen ikke kunne fravige.

Højesteret anså det ikke for godtgjort, at der forelå en praksis som anført af skatteyderen, hvorfor landsrettens dom blev stadfæstet.

C Ændring af administrativ praksis[742]

Selvom der foreligger en igennem en længere periode konsekvent fulgt administrativ praksis, kan skatteforvaltningen ændre denne praksis, hvis reelle og saglige hensyn taler for en praksisændring. Eksempelvis kan forudsætningerne for den hidtidige praksis være bortfaldet, og i så fald kan praksisændring ske med virkning for fremtiden[743], såfremt praksisændringen ligger inden for skattelovgivningens rammer og i øvrigt ikke strider mod højere rangerende retskilder:

I to sager fra 1999 – TfS1999, nr. 226 og 227 – lagde Højesteret dette til grund. Sagerne omhandlede indeholdelse af udbytteskat i medfør af den dagældende regel i KSL § 65, stk. 1, 2. pkt., i de tilfælde, hvor der blev givet dispensation fra udbyttebeskatning ifølge den dagældende bestemmelse i LL § 16 B, stk. 6[744]. Indtil en generel praksisændring i 1992 var der efter det oplyste forskellig praksis vedrørende frafald af krav på morarente ved for sen indeholdelse af udbytteskat i dispensationstilfælde. Ved cirkulære af 29. juni 1992 blev det oplyst, at der fremover ikke skulle stilles krav om morarente, hvis der var givet dispensation i medfør af LL § 16 A, stk. 2, eller LL § 16 B, stk. 6. Skatteministeriet anførte i den forbindelse, at den generelle praksisændring med virkning for fremtiden skyldtes, at indeholdelsespligten blev fundet mindre hensigtsmæssig for selskaberne. Sådanne generelle fastsættelser af administrativ praksis med virkning for fremtiden var ifølge Skatteministeriet ikke i strid med den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning. Såvel landsretten som Højesteret bifaldt denne opfattelse.

I relation til det skatteretlige hjemmelskrav må det anses for acceptabelt, at administrativ praksis kan ændres generelt med virkning for

742. Herom Skatteretten 1, side 112 ff.

743. Jf. Lærebog om indkomstskat 2000, side 62 og Processuelle regler på Told Skat's område 2002, E.1.

744. Nu LL § 16 B, stk. 2. Se i øvrigt nærmere om vanskelighederne i forbindelse med objektivering af denne bestemmelse ovenfor VII, 4.2.C.

fremtiden, hvis ændringen er hjemlet. I modsat fald ville retsudviklingen i skatteretten være fastlåst, og tilpasning til ændrede omstændigheder og forudsætninger for en eksisterende praksis ville ikke være mulig uden lovændring. Betydningen af administrativ praksis inden for skatteretten er netop begrundet i behovet for en retsanvendelse, der kan imødekomme hensyntagen til økonomiske dispositionsmønstre i konstant udvikling. En generel ændring af administrativ praksis stiller krav til Skatteministeriet, idet hjemmelsgrundlaget må granskes for at sikre, at der er fornøden hjemmel for praksisændringen. Hvis ikke denne undersøgelse foretages ved enhver generel praksisændring, er der en reel risiko for, at retsdannelsen går ud over skattelovgivningens rammer, dvs. at der foreligger såkaldt cirkulærebeskatning[745]. I tilfælde af sager, der involverer spørgsmål om generelle praksisændringer, bør de administrative rekursorganer samt domstolene derfor kritisk rette opmærksomheden mod rækkevidden af hjemmelen i skattelovgivningen.

I retspraksis findes flere eksempler på, at domstolene foretager en grundig efterprøvelse af administrativ praksis' hjemmelsmæssige bæredygtighed. Som eksempel kan nævnes TfS1998, nr. 397H[746]:

> Sagen drejede sig om, på hvilket tidspunkt afståelse af aktier skulle anses for at have fundet sted i relation til den dagældende ABL's 3-års-frist for fradrag ved afståelse af aktier. Skatteyderen ejede aktier i et selskab, der blev taget under konkursbehandling i 1982, hvorfor skatteyderen i dette indkomstår nedskrev værdien af aktierne til 0 kr. Konkursboet blev afsluttet i 1988 uden udlodning af dividende til boets kreditorer, og i dette indkomstår fratrak skatteyderen et tab på aktier svarende til anskaffelsessummen.
>
> Skatteankenævnet slog fast, at tab på aktier skulle fratrækkes i det indkomstår, hvor det med fornøden sikkerhed var sandsynliggjort, at selskabets egenkapital var uopretteligt tabt. På grundlag af oplysninger om udlodning af dividende ultimo oktober 1984 kom skatteankenævnet frem til, at selskabets egenkapital var tabt, inden skatteyderen havde ejet aktierne i tre år, hvorfor fradrag blev nægtet.
>
> Landsrettens flertal kom frem til, at det forhold, at en aktiepost ved selska-

745. Dette fænomen betegner de tilfælde, hvor generelle administrative tjenestebefalinger eventuelt med henvisning til administrativ praksis, selvstændigt normerer beskatningen uden for rammerne af skattelovgivningen.

746. Dommen er kommenteret af Skatteministeriet i TfS1999, nr. 80. Et andet eksempel på Højesterets underkendelse af administrativ praksis, hvorefter kunstnerisk virksomhed ikke kunne drives i selskabsform, findes i TfS1998, nr. 485.

bets konkurs var blevet værdiløs i overensstemmelse med hidtidig praksis, måtte ligestilles med, at aktierne var afstået. Aktierne måtte derfor anses for at være afstået i 1982, hvorfor tabsfradrag nægtedes.

Højesteret støttede imidlertid dissensen i landsretten. Efter en grundig undersøgelse af forarbejderne til den dagældende ABL § 1, stk. 2 og 3, bemærkede Højesteret, at den af Skatteministeriet hævdede fortolkning af bestemmelsen, ikke havde støtte i ordlyden af ABL § 1, stk. 2, eller bestemmelsens forarbejder. Desuden stemte fortolkningen ikke overens med SL § 5, litra a, hvorefter ikke realiserede værdistigninger eller -fald er indkomstopgørelsen uvedkommende. Derfor måtte det forhold, at aktierne ikke længere eksisterede som følge af selskabets endelige opløsning, sidestilles med afståelse af aktierne. Tabsfradraget blev derfor anerkendt. Ved dommen blev den hidtidige praksis om, hvornår aktier anses for afstået ved selskabers konkurs, omstødt som ulovmedholdelig.

Til gengæld er der sikker højesteretspraksis for, at skattemyndighederne ikke kan foretage generelle administrative praksisændringer med tilbagevirkende kraft[747], hvilket Højesteret slog fast i UfR1983.8H[748]:

Denne sag drejede sig om en kommanditists ret til at foretage fradrag for afskrivninger på dennes andel af et kommanditselskabs aktiver i indkomstårene 1973-75. Efter at kommanditselskaber overgik fra selskabsbeskatning til deltagerbeskatning i 1960 med virkning for 1962/63, havde kommanditisters mulighed for at foretage afskrivninger ikke være begrænset til kommanditistens ansvarlige indskud i kommanditselskabet. På baggrund af en landsskatteretskendelse fra 1974 ændredes denne administrative praksis imidlertid, hvorefter Statsskattedirektoratet den 17. december 1975 udsendte et cirkulære med virkning for indkomståret 1973 – dvs. med tilbagevirkende kraft –, hvorefter kommanditisters ret til at foretage afskrivninger begrænsedes til den pågældendes ansvarlige indskudskapital. Da der imidlertid var tale om en meget væsentlig ændring af kommanditisters skattemæssige stilling, kunne denne

747. Jf. Lærebog om indkomstskat 2000, side 65 og Processuelle regler på Told Skat's område 2002, E.1.

748. Dommen er blevet fulgt i senere retspraksis, jf. TfS1984, nr. 138Ø og *Niels Schiersing* i TfS1994, nr. 83. Se i øvrigt nærmere om varselsfristen for generelle praksisændringer *Poul Bostrup og Artur Bugsgang* i TfS1991, nr. 340: Praksisændring vedrørende skattefrit udbytte til sambeskattede selskaber samt *Ivar Nordland*s kommentar hertil i TfS1991, nr. 372: Varsling ved skærpende praksisændringer – kommentar til TfS1991, nr. 340. I sidstnævnte artikel anføres det, at der ikke kan kræves et varsel, der løber fra offentliggørelsen af den skærpende praksisændring frem til udløbet af det pågældende indkomstår, i andre tilfælde end de, hvor retningslinierne for tilvejebringelse af dokumentation for faktum ændres.

ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft, dvs. med virkning for indkomstårene 1973-1975, hvorfor skatteyderens principale påstand blev taget til følge.

Med hensyn til individuelle praksisændringer i strid med en skatteyders forventninger henvises til gennemgangen ovenfor[749].

2.5. Retssædvanen og forholdets natur

Det er allerede ovenfor anført, at retssædvanen[750] ikke har den store betydning i det skatteretlige retskildebillede. På sin vis hænger dette sammen med det skatteretlige legalitetskrav, idet skattelovgivningens omfattende og detaljerede karakter samt den omfattende præciserende administrative praksis indskrænker området for retssædvaner. Hvor skattelovgivningen ikke indeholder præcise anvisninger, udfylder administrativ praksis eller retspraksis ved fortolkning den ledige plads inden for lovgivningens rammer[751]. Som eksempel på en retssædvane inden for skatteretten kan nævnes den nu lovfæstede adgang til omgørelse i SSL § 37 C[752].

Den retskildemæssige betydning af forholdets natur – der er en samlebetegnelse for sagens natur, kulturtraditionen, reale hensyn eller mere pragmatiske eller frie retskildefaktorer hos retsanvenderen – er vanskelig at påvise inden for skatteretten[753]. Der skal ikke i denne sammenhæng gøres et forsøg på at redegøre for den retskildemæssige betydning af forholdets natur inden for skatteretten, men på grundlag af legalitetskravet, kan forholdets natur ikke selvstændigt hjemle skattenormering. Afvejningen af reelle hensyn til f.eks. effektiv beskatning på den ene side eller skatteydernes retssikkerhed på den anden, indgår imidlertid utvivlsomt som led i den retlige argumentation for eller imod en afgørelse. Disse generelle overvejelser og hensyn kan formentlig anføres som eksempler på betydning af forholdets natur, medmindre de pågældende hensyn allerede fremgår udtrykkeligt af lovgivningen, lovforarbejderne eller af praksis.

749. VII, 5.2.B.
750. V, 4.4.
751. Se Lærebog om indkomstskat 2000, side 77-78.
752. Således *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteprocessen, 2. udgave, 2002, København, side 54-55.
753. Se om forholdets natur i Lærebog om indkomstskat 2000, side 78-79.

3. Karakteristika ved fortolkning af skattelovgivningen

Ved gennemgangen af forvaltningsretten og legalitetsprincippet ovenfor er anført nogle generelle bemærkninger vedrørende fortolkning inden for forvaltningsretten og skatteretten[754]. Fortolkning af skattelovgivningen følger som udgangspunkt den almindelige fortolkningslære[755]. På trods af legalitetskravet inden for skatteretten kan der således ikke opstilles en fortolkningsmaksime, hvorefter fortolkning af skattelovgivning skal være udvidende eller indskrænkende, når dette måtte resultere i et begunstigende resultat for skatteyderne. Dette udgangspunkt er imidlertid ikke ensbetydende med, at der ikke kan påvises en række kendetegn ved fortolkning af skattelovgivningen. I det følgende fremhæves nogle eksempler herpå, og retspraksis bliver anvendt som dokumentation.

For det første skal der i afsnit 3.1. falde nogle bemærkninger om den betydning, som lovens forarbejder generelt tillægges ved fortolkning af skattelovgivningen. Dernæst søges i afsnit 3.2. belyst, om der på trods af det generelle udgangspunkt om den almindelige fortolkningslære, kan påvises særlige fortolkningstendenser i relation til udvidende eller indskrænkende fortolkning. Endelig omtales i afsnit 3.3. anvendelse af analogi inden for skatteretten.

3.1. Lovforarbejder[756] som fortolkningsbidrag

På grund af det betydelige behov for præcisering af loven som den primære retskilde, har fortolkningsbidrag i lovforarbejderne stor betydning inden for skatteretten[757]. I modsætning til hvad der er gæld-

754. XI, 3.2.

755. Jf. Skatteretten 1, side 116 ff., Lærebog om indkomstskat 2000, side 79 ff., *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteprocessen, 2. udgave, 2002, side 55, *Thøger Nielsen* i Indkomstbeskatning I, 1965, København, side 34 ff., *Søren H. Mørup* i TfS2002, nr. 665, *Jan Pedersen* i FSRs årsskrift 1990, side 173 og *Erik Olsen* i Skatteorientering Ø.1., side 19.

756. Omfattet heraf er materiale, der stammer fra lovbehandlingen i Folketinget, herunder særligt lovforslaget med bemærkninger, betænkninger og tilkendegivelser fra folketingsudvalg samt eventuelt en betænkning eller redegørelse fra udvalg, der har arbejdet med lovforslaget før fremsættelsen af dette, jf. *Morten Wegener* i Juridisk metode, 3. udgave, 2000, side 87 ff. Se også om lovforarbejder *Peter Blume* i Juridisk metodelære, 2. udgave, 2002, København, side 27 og side 47.

757. Jf. *Poul Bostrup, Susanne Dahl og Hans Henrik Bonde Eriksen* i Skatteproces, 2. udgave, 2002, side 44, Lærebog om indkomstskat 2000, side 82 og Skatteretten 1, side 116.

ende for den egentlige lovtekst, er domstolene imidlertid ikke forpligtede til at lægge vægt på lovforarbejderne ved fortolkningen af loven[758]. Derfor er såvel subjektive som objektive fortolkningstilgange mulige inden for skatteretten. Skatteforvaltningen føler sig formentlig i højere grad end domstolene bundet af tilkendegivelser om fortolkningen i lovforarbejderne. Denne virkning forstærkes yderligere, såfremt de overordnede skattemyndigheder har udstedt et cirkulære, der i hovedsagen består i en gengivelse af bemærkningerne til lovforslaget fremsættelse.

I retspraksis findes mange eksempler på, at lovforarbejderne på forskellig måde er blevet inddraget ved fortolkningen af loven.

TfS1993, nr. 209Ø drejede sig om, hvorvidt en ejendom var omfattet af fritagelse for kommunal grundskyld ifølge lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme § 7, stk. 1, litra d. Denne bestemmelse indrømmede fritagelse for kommunal grundskyld for ejendomme, hvorpå der i henhold til bygningsfredningslovens § 15 var tinglyst en bevaringsdeklaration. Skatteyderen anførte i sagen, at fritagelsen også omfattede ejendomme, som ikke kunne kræves overtaget af staten i medfør af bygningsfredningslovens § 12, stk. 1, hvis nedrivningstilladelse nægtes, idet der også var tinglyst en bevaringsdeklaration på disse ejendomme. Til støtte for denne påstand anførte sagsøger, at § 7, stk. 1, litra d, i ejendomsskatteloven måtte fortolkes efter sin ordlyd, hvorefter der kun var opstillet en betingelse om tinglysning af en bevaringsdeklaration på ejendommen.

Sagsøgte – Københavns Kommune – gjorde gældende, at bestemmelsen om skattefritagelse på grund af formålet med denne måtte fortolkes indskrænkende, således at i de bygningsfredningslovens § 13, stk. 2, omhandlede ejendomme ikke var omfattet af skattefritagelsen. På disse ejendomme var der ganske vist tinglyst en bevaringsdeklaration, men ejendommene kunne ikke kræves overtaget af staten i medfør af bygningsfredningslovens § 12, stk. 1. Ejeren havde således uanset bevaringsdeklarationen pligt til at bevare ejendommen i henhold til bygningsfredningslovens § 9. Hensigten med skattefritagelsen i ejendomsskattelovens § 7, stk. 1, litra d, var ifølge sagsøgte, at give en økonomisk lettelse til private ejere af fredede ejendomme, som i kraft af bevaringsdeklarationen afstod fra at begære ejendommen overtaget af staten og derved påtog sig de fremtidige vedligeholdelsesudgifter. Denne fortolkning havde ifølge sagsøgte støtte i lovforarbejderne.

Østre Landsret slog følgende fast: »Efter sin ordlyd omfatter § 7, stk. 1, litra d, i lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme enhver fredet ejendom, hvorpå der er tinglyst bevaringsdeklaration. Enhver fortolkning,

758. Se straks nedenfor TfS1994, nr. 812H.

som går ud over en lovs ordlyd, må – navnlig når det er en lovbestemmelse, der regulerer skattebetalinger – af retssikkerhedsmæssige grunde kræve klar støtte i lovens forarbejder. En sådan klar støtte foreligger ikke i forarbejderne til ovennævnte § 7, stk. 1, litra d.«

Det fremgår tydeligt af dommens præmisser, at lovforarbejderne er blevet inddraget ved fortolkning af rækkevidden af skattefritagelsen. Østre Landsret fandt imidlertid ikke, at fortolkningsbidraget i lovforarbejderne var tilstrækkeligt klart til at kunne begrunde en indskrænkende fortolkning, som opstillede begrænsninger for rækkevidden af bestemmelsens ordlyd. Det anføres tilmed, at der særligt ved skattenormering måtte gælde et krav om klar støtte i lovforarbejderne af retssikkerhedsmæssige grunde, førend en sådanne fortolkning kan accepteres. Udgangspunktet om et skærpet hjemmelskrav inden for skatteretten er ved denne dom ikke ensbetydende med et ubetinget krav om objektiv fortolkning med vægt på lovens ordlyd, men til gengæld udtryk for et krav om, at pragmatiske fortolkninger, der strækker eller indskrænker lovens ordlyd i det mindste skal have klar støtte i lovens motiver. Dommen er ligeledes et eksempel på en retskildeprioritering, hvorefter lovens ordlyd er det naturlige udgangspunkt ved fortolkning, idet der kræves et klart grundlag i lovens motiver for at indskrænke eller udvide området for lovens ordlyd.

TfS1994, nr. 812, handlede om, hvorvidt en ejendom, som et selskab havde erhvervet fra et konkursbo som liebhaver og solgt videre, var fritaget for stempelpligt i medfør af den midlertidige stempelfritagelse i perioden fra den 16. maj 1990 – 30. juni 1991, der blev indført ved lov nr. 367 af 8. juni 1990. Ordlyden i lovens § 34 A var følgende: »Dokumenter om overdragelse af ejerboliger til helårsbeboelse er stempelfri, jf. stk. 2 og 3, når der foreligger en bindende skriftlig aftale, hvor stempelpligten indtræder i tidsrummet fra den 16. maj 1990 til og med den 1. september 1990 ...« Perioden blev senere forlænget. I stk. 2 var anført: »Ejerboliger efter stk. 1 omfatter ejendomme som nævnt i ligningslovens § 15 B, stk. 1-5, der tjener til bolig for ejeren eller er opført med salg for øje. Dokumenter om overdragelse af fritidshuse, der ikke må anvendes til helårsbeboelse, er ikke omfattet af stempelfritagelsen.«

Skatteministeriet bemærkede, at stempelfrihed forudsatte, at ejendommen bl.a. havde tjent til bolig for sælgeren. Skatteministeriet havde den 18. juli 1990 udsendt en skrivelse til stempelmyndighederne vedrørende bl.a. fortolkningen af lovens § 34 A. Heri blev det tilkendegivet, at ved afgørelsen af, om der er tale om en ejerbolig, tages kun hensyn til sælgerens forhold. Af lovforarbejderne fremgik, at formålet med loven var at imødegå tvangsauktio-

ner samt at stimulere omsætningen af ejerboliger. Denne indskrænkende fortolkning af loven blev ifølge Skatteministeriet fastholdt i hele stempelfritagelsesperioden.

Skatteyderen henviste til lovforarbejderne, hvori det var angivet, at dokumenter om overdragelse af enfamilieshuse og ejerlejligheder herefter var fritaget for stempelafgift i den omhandlede periode. Da lovens formål ifølge lovforarbejderne desuden var at stimulere handel med alle ejerboliger ved fritagelse for stempelpligt uanset benyttelsen eller ejerens identitet, måtte den omhandlede ejendom være fritaget for stempelpligt.

Landsretten kom frem til, at loven ikke udtrykkeligt præciserede, at der ved afgørelsen af spørgsmålet om stempelfritagelse alene skulle tages hensyn til sælgers forhold. Da Skatteministeriets fortolkning blev udsendt til stempelmyndighederne kort efter lovens vedtagelse, og lovgiver ikke senere imødegik denne fortolkning, blev den dog anset for berettiget.

Højesterets afgørelse delte sig i en 3-2 dissens. Flertallet slog fast, at således som bestemmelsen i § 34 A var formuleret, havde fortolkningen i Skatteministeriets skrivelse og den fulgte praksis fornøden hjemmel i bestemmelsen. Selvom lovens forarbejder pegede i retning af et videre anvendelsesområde – dvs. en videre stempelfritagelse – var der ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte Skatteministeriets fortolkning og den medfølgende praksis. Mindretallet lagde derimod vægt på tilkendegivelserne i forarbejderne om det videre anvendelsesområde for stempelfritagelse, hvorfor mindretallet fandt, at Skatteministeriets fortolkning ikke havde hjemmel.

Flertallet i Højesteret accepterede i dette tilfælde en indskrænkende fortolkning af en skattelov, selvom fortolkningen var bebyrdende for skatteyderen og på trods af, at lovforarbejderne pegede på et videre anvendelsesområde for stempelfritagelsen. Det er dog tydeligt, at lovforarbejderne spillede en betydelig rolle som fortolkningsbidrag. Skatteministeriets fortolkning holdt sig ifølge Højesterets flertal inden for lovens rammer, og lovforarbejderne kunne i dette tilfælde ikke føre til, at denne fortolkning måtte forkastes. Resultatet kan diskuteres, hvilket dissensen allerede indicerer, idet angivelserne om en bredere stempelfritagelse i lovforarbejderne forekom rimeligt klare. Dommen er tillige et udtryk for, at der ikke inden for skatteretten gælder en fortolkningsmaksime om udvidende eller indskrænkende fortolkning til fordel for skatteyderen. Desuden er domstolene som allerede anført ikke forpligtet til at anvende de fortolkningsbidrag, som findes i lovens forarbejder, selvom disse ofte inddrages ved fortolkningen.

En højesteretsdom, der nævnes som et skoleeksempel i lovfortolkning, er gengivet i TfS1996, nr. 654[759]:

> Sagen drejede sig om fortolkning af den dagældende § 6, stk. 8, i ABL, hvori følgende var anført: »Aktieretter og tegningsretter, der er tildelt den skattepligtige, samt aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af disse retter, anses for erhvervet samtidig med den eller de moderaktier, som de nævnte retter eller aktier knytter sig til.« Sagsøgeren erhvervede i 1984 den samlede anpartskapital på 80.000 kr. i et nystiftet selskab. Ifølge vedtægterne havde anpartshaverne ret til forholdsmæssig tegning af nye anparter ved udvidelse af anpartskapitalen. Anpartskapitalen blev udvidet i 1986 med 2.020.000 kr. til 2.100.000 kr., men skatteyderen udnyttede af økonomiske årsager kun sin fortegningsret til at tegne nye anparter for nominelt 820.000 kr., hvilket skete til kurs pari. Herefter blev selskabet omdannet til et holdingaktieselskab. I 1988 anmodede sagsøgers revisor om bindende forhåndsbesked om, hvorvidt et påtænkt videresalg af en aktiepost på nominelt 500.000 kr., ud af en post på nominelt 820.000 kr., som sagsøgeren havde erhvervet i 1986, ville være omfattet af ABL § 6, stk. 8. I 1989 meddelte Ligningsrådet, at ABL § 6, stk. 8, ikke fandt anvendelse, da aktierne ikke kunne anses for tegnet på grundlag af tildelte tegningsretter. Landsskatteretten stadfæstede Ligningsrådets udtalelse.
>
> For landsretten fastholdt sagsøger (skatteyderen), at det ikke fulgte af ordlyden i ABL § 6, stk. 8, at aktierne skulle være tegnet til favørkurs for at være omfattet af bestemmelsen. Desuden fremgik den indskrænkende fortolkning, hvorefter kun aktier er omfattet, der ved udnyttelse af tegningsretten er erhvervet til favørkurs, ikke af lovens forarbejder. Skatteministeriet bemærkede hertil, at det ganske vist ikke fremgik direkte af bestemmelsens forarbejder, men at fortolkningen havde støtte i forarbejderne til beslægtede bestemmelser. Da sagsøgerens erhvervelse af anparterne i 1986 ikke skete til favørkurs, var aktierne dermed ikke omfattet af ABL § 6, stk. 8. Landsretten bifaldt Skatteministeriets fortolkning.
>
> En enig Højesteret havde en skarpere bedømmelse af hjemmelsgrundlaget. Højesteret slog for det første fast, at det begrænsende kriterium om tegning til favørkurs ikke fremgik af bestemmelsens ordlyd. Desuden indeholdt lovbemærkningerne til ABL § 6, stk. 8, intet grundlag for en sådan væsentlig begrænsning af reglen. Endelig indeholdt forarbejderne til tidligere eller efterfølgende lovgivning om aktieavancebeskatning ingen holdepunkter for denne begrænsning. Dermed forkastede Højesteret Skatteministeriets hjemmelsbedømmelse.

Højesteret tager et klart udgangspunkt i lovens ordlyd, hvorefter fortolkningsbidrag i lovforarbejderne inddrages. Da lovens ordlyd utvivl-

759. Se Lærebog om indkomstskat 2000, side 82-83.

somt ikke indeholdt kravet om tegning til favørkurs, og lovens forarbejder heller ikke støttede denne fortolkning, fandt Højesteret således med god grund ikke, at Skatteministeriets indskrænkende fortolkning havde hjemmel. Dommen tilkendegiver desuden en vægtning af det indgreb, som Skatteministeriets fortolkning medfører. Indskrænkningen er som anført væsentlig – og til ugunst for skatteyderen –, hvilket formentlig havde betydning ved hjemmelsbedømmelsen. Denne vægtning efter indgrebets intensitet er i god overensstemmelse med tankegangen bag det relative legalitetsprincip, hvorefter indgrebets intensitet påvirker kravet til hjemmelens klarhed[760]. Skattemyndighederne kan således kun indskrænke eller udvide området i forhold til skattebestemmelsens ordlyd med klar støtte i lovens forarbejder. At Skatteministeriet forsøger at anvende forarbejderne til beslægtede bestemmelser som retskilde i sagen, kan anses som et bemærkelsesværdigt forsøg på at finde hjemmel for inddragelse af det for skatteyderen bebyrdende kriterium om tegning til favørkurs.

Desuden kan nævnes TfS1998, nr. 397H, der er gennemgået ovenfor[761]. I denne sag prioriterede Højesteret på samme vis retskilderne, således at lovens ordlyd var det klare udgangspunkt ved fortolkningen, hvorefter lovens forarbejder blev inddraget. Er der uoverensstemmelse mellem lovens ordlyd og det i lovforarbejderne anførte, har loven selv sagt forrang[762].

De nævnte sager er ikke nødvendigvis udtryk for en objektiv fortolkningstilgang ved domstolene, men er snarere udtryk for domstolenes vægtning af retskildematerialet. I samme åndedrag som forarbejdernes retskildemæssige betydning ved fastlæggelse af skattelovgivningens rækkevidde understreges, må det imidlertid også påpeges, at normeringen skal ske i loven og ikke i lovens forarbejder[763]. Derfor er det også inden for skatteretten væsentligt at anerkende domstolenes ret til at tilsidesætte lovgivning i motiverne i de tilfælde, hvor lovens ordlyd ikke fortolkningsmæssigt kan rumme normeringen i motiverne.

---

760. Se særligt ovenfor IX, 4.3, hvor det relative legalitetsprincip i norsk ret omtales. Dette element i legalitetsprincippet tilkendes med rette stor betydning i norsk ret.
761. XIV, 2.4.C.
762. Se således *Søren H. Mørup* i TfS2002, nr. 665.
763. Se også herom *Peter Blume* i Juridisk metodelære, 2. udgave, 2002, København, side 47.

3.2. Indskrænkende og udvidende fortolkning

Ovenfor er det allerede flere gange fremhævet, at fortolkning af skattelovgivning som udgangspunkt ikke adskiller sig fra anden lovfortolkning ved at opstille maksimer om udvidende eller indskrænkende fortolkning til fordel for skatteyderen. Retsanvenderen har derfor mulighed for at anvende begge fortolkningsmetoder[764].

Indskrænkende fortolkning giver sig udtryk i, at lovreglens anvendelse begrænses til en del af de tilfælde, som er omfattet af lovens ordlyd, eller som klart er omfattet af lovens ordlyd[765]. Udvidende fortolkning går derimod ud på, at reglen finder anvendelse på tilfælde, som strækker den naturlige forståelse af en reglens ordlyd. Der findes mange eksempler i retspraksis på henholdsvis udvidende eller indskrænkende fortolkning. Her skal dog blot nævnes nogle enkelte eksempler:

> TfS2001, nr. 956 omhandlede spørgsmålet om bo- og tillægsboafgiftsatsen for en arving, der var adopteret af den afdødes barn, og som arvede på lige fod med den afdødes biologiske børnebørn. Ifølge BAL § 1, stk. 2, litra a, skulle »afdødes afkom, stedbørn og disses afkom« alene svare boafgift med 15 pct. Denne bestemmelse blev med støtte i lovmotiverne alene anset for at omfatte adoptivbørn med legal arveret efter den afdøde. Da den pågældende arving var adopteret ved bevilling af 29. december 1956, uden at denne bevilling var tillagt retsvirkninger efter adoptionsloven af 25. maj 1956, havde arvingen ikke legal arveret og skulle derfor også svare tillægsboafgift på 25 pct. efter BAL § 1, stk. 3[766]. Landsretten anførte i præmisserne, at »afkom« efter en naturlig sproglig forståelse alene omfatter biologiske efterkommere, men skal fortolkes udvidende således at udtrykket også omfatter adopterede efterkommere med legal arveret efter adoptionslovgivningen. En yderligere udvidende fortolkning, hvorefter adopterede efterkommere uden legal arveret tillige blev anset som omfattet, var efter landsrettens opfattelse ikke mulig uden en lovændring.

Dommen er et eksempel på, at en udvidende fortolkning til fordel for den afgiftspligtige blev afvist. Men samtidig tilkendegiver Vestre Landsret, at BAL § 1, stk. 2, litra a, allerede var genstand for en udvi-

---

764. Se også *Jan Pedersen* i Skatteudnyttelse, 1989, København, side 299 ff. og *Erik Olsen* i Skatteorientering Ø.1., side 20.
765. Jf. *Morten Wegener* i Juridisk metode, 3. udgave, 2000, København, side 299.
766. Se nærmere om adoptivbørn og afgift af arv *Henrik Dam, Rasmus Kristian Feldthusen og Finn Taksøe-Jensen* i Skatteret Arv og Gave, 2000, København, side 132 ff.

dende fortolkning i og med, at »afkom« omfattede adoptivbørn med legal arveret efter den afdøde.

> I TfS1999, nr. 290, anså Højesteret et bortadopteret barn for at være omfattet af ordlyden »afkom« i BAL § 1, stk. 2, litra a, på trods af at barnet ikke havde legal arveret efter sin afdøde biologiske moder. Efter Højesterets opfattelse udgjorde forarbejderne til BAL ikke et fornødent grundlag for gennemførelse af en væsentlig ændring af retstilstanden i tilfælde, hvor et bortadopteret barn arver en af sine virkelige forældre. I præmisserne lagde Højesteret vægt på bemærkningerne til BAL § 1, hvorefter den personkreds, som alene pålægges en boafgift på 15 pct. svarer til den personkreds, som efter arveafgiftsloven var omfattet af afgiftsklasse A.

Sidstnævnte dom er et eksempel på, at Højesteret ikke ville fortolke BAL § 1, stk. 2, litra a, indskrænkende til ulempe for den afgiftspligtige. Dommene kan umiddelbart forekomme uforenelige. Vestre landsretsdommen handlede imidlertid om forholdet mellem en afdød og dennes afkoms adoptivbarn, som ikke efter en naturlig forståelse kan anses som den afdødes »afkom«, mens højesteretsdommen drejer sig om forholdet mellem den biologiske moder og det bortadopterede barn, der efter en naturlig forståelse stadig må anses som den virkelige moders afkom. Hvor der i førstnævnte tilfælde er behov for en udvidende fortolkning af BAL § 1, stk. 2, litra a, for at anse et adopteret barn som omfattet af udtrykket »afkom«, er der i den anden situation behov for en indskrænkende fortolkning af samme bestemmelse, for *ikke* at anse et bortadopteret barn for at være den virkelige moders »afkom«.

3.3. Analogi[767]

Som udgangspunkt kan det ikke afvises, at analogislutninger – på trods af grundlovens § 43, 1. led, og legalitetsprincippets udgangspunktet om et skærpet hjemmelskrav – kan anvendes inden for skatteretten. Analogi er udtryk for, at faktum klart ligger uden for bestemmelsens ordlyd, men hvor samme grunde og reelle hensyn klart taler for bestemmelsens anvendelse i det pågældende tilfælde. I det omfang

767. Bemærk at terminologien omkring udvidende fortolkning, analog anvendelse og analogslutninger er uklar, jf. *Morten Wegener* i Juridisk metode, 3. udgave, 2000, København, side 298-304. Se om analogi inden for skatteretten *Alf Bent Hermann* i artiklen Skatteretlig analogi – et debatoplæg i TfS1998, nr. 661.

analog anvendelse af en regel anerkendes i den almindelige fortolkningslære, strider dette principielt ikke mod de krav, som legalitetsprincippet medfører i skatteretten. Men analog anvendelse af en skattelov kan rejse retssikkerhedsmæssige spørgsmål, idet skatteyderen ikke har mulighed for at udlede sin retsstilling af en skatteregels ordlyd.

TfS1996, nr. 297H er et eksempel på domstolenes anvendelse af analogi inden for skatteretten[768]. Sagen omhandlede tyveri af en fotoforretnings kontante omsætning for tre dage i form af et kontantbeløb på 78.407 kr., der var anbragt i fotoforretningens kontorlokale, hvortil der var adgang fra salgslokalet. Kontanterne var indtil optællingen, før de skulle sættes i banken, anbragt i et pengeskab i kælderen. Da der var kunder i forretningen, anbragte ejeren pengene i kontoret, så posen ikke kunne ses fra salgslokalet. En halv time senere var pengene væk.

Landsretten kom ligesom Landsskatteretten frem til, at pengene havde været anbragt på en måde, der var usædvanlig for virksomheden og unaturlig fra et forretningsmæssigt synspunkt, hvorfor tabet ikke udgjorde et fradragsberettiget driftstab i medfør af SL § 6, litra a.

Højesteret lagde imidlertid vægt på, at kontantbeløbet udelukkende hidrørte fra forretningens omsætning og ikke var unormalt stort. Desuden havde beløbet i overensstemmelse med forretningens almindelige praksis været opbevaret i et pengeskab i kælderen, indtil beløbet skulle sættes i banken. Selvom indehaveren havde udvist uagtsomhed ved midlertidigt at anbringe kontanterne i et kontorlokale, der stødte op til forretningslokalet, kunne dette ikke bevirke, at tyveriet faldt uden for en naturlig driftsrisiko. Derfor var beløbet et fradragsberettiget driftstab i medfør af SL § 6, litra , eller denne bestemmelses analogi.

Driftstabet kan ikke sprogligt ligestilles med driftsudgifter ifølge SL § 6, litra a, men fradragsretten indrømmes i stedet på grundlag af en analog anvendelse af bestemmelsen, da de samme grunde som ligger bag indrømmelse af fradragsret for driftsudgifter, tilsvarende gælder visse driftstab[769].

Ovenfor i redegørelsen for rækkevidden af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, nævnes delegationsforbuddets bindende virkning eller det såkaldt objektive eller obligatoriske princip[770]. Iføl-

768. Se Skatteretten 1, side 117, note 175 samt Lærebog om indkomstskat 2000, side 236.
769. Jf. *Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen og Finn Taksøe-Jensen* i Skatteret Speciel del 2001 2002, 2. udgave, 2001, side 216 ff.
770. VII, 5.

ge dette princip, som dog ikke opfattes som absolut, skal ligningsmyndighederne ikke alene have positiv hjemmel ved beskatning, men ligningsmyndighederne er desuden forpligtet til at beskatte i medfør af skattelovgivningen. Ved beskatning er et opportunitetsprincip således ikke udgangspunktet for skattemyndighederne. Analog anvendelse af et skatteretligt retsgrundlag udgør i den forbindelse endnu et eksempel på, at retsanvenderen ikke uden undtagelser er bundet til ordlyden i en skatteregel.

Endelig må det understreges, at eksemplerne på analog anvendelse af skattelovgivningen i retspraksis som oftest er til gunst for skatteyderen[771]. På grundlag af intensiteten af beskatning som indgreb må analog anvendelse af skattelovgivningen til skade for skatteyderen anses som problematisk ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. Da hensyntagen til lige beskatning må tilkendes stor betydning inden for skatteretten, er det tillige væsentligt at holde for øje, at anvendelsen af analogi i skatteyderens favør kun finder sted i særlige tilfælde, hvor samme grunde klart taler for analog retsanvendelse.

Der kan dog i retspraksis finde eksempler på analog anvendelse af skattelovgivningen i skattemyndighedernes favør[772]:

> I UfR1940.644H (6-3 dissens) blev en luftkaptajn anset som skattepligtig i henhold til lov nr. 28 af 18. februar 1937 § 18, stk. 2, jf. stk. 1, nr. 6. Luftkaptajnen boede på Frederiksberg og gjorde tjeneste ved Kastrup Lufthavn som ruteflyver mellem denne lufthavn og udenlandske lufthavne. Lovens § 18, stk. 2, havde følgende ordlyd: »For Personer, der har fast Ansættelse om Bord paa Skibe, som har Hjemsted her i Landet og sejler i stadig Fart mellem dansk Havn og Udlandet, eller som gør Tjeneste om Bord paa Skibe, hvormed der drives Havfiskeri i dansk Havn, anses vedkommende Havn som Arbejdssted.« Halvdelen af disse personers erhvervsmæssige indkomst skulle efter den pågældende skattelovs § 27, stk. 1, medregnes som skattepligtig indkomst.
>
> Sagsøger (kommunen) anførte, at en kaptajn på en fast luftrute ganske må ligestilles med en kaptajn på et skib med hensyn til erhvervsbeskatningen, hvorfor skattelovens § 18, stk. 2, måtte finde analog anvendelse. Sagsøgte (skatteyderen) hævdede, at ordlyden i bestemmelsen ikke omfattede luftkaptajner, og at en analogi ikke i sig selv kunne anvendes som retsgrundlag for pålæg af skatter. Østre Landsret holdt sig udelukkende til bestemmelsens ord-

771. Jf. således *Alf Bent Hermann* i artiklen Skatteretlig analogi – et debatoplæg, TfS1998, nr. 661, side 2044 ff. I artiklen gennemgås UfR1972.398H, UfR1975.596H, UfR1980.118H og UfR1992.847H.

772. Se også om dommen *Jan Pedersen* i Skatteudnyttelse, 1989, København, side 302.

lyd, og da denne ikke omfattede luftkaptajner, var der ikke hjemmel til at beskatte luftkaptajnen.

Højesterets flertal tillagde det imidlertid betydning, at også lovgiver på forskellige områder anerkendte lighed mellem luftfartsvirksomhed og søfart. Derfor anerkendte Højesteret en analog anvendelse af bestemmelsen, således at luftkaptajnen var omfattet af skattepligten. Mindretallet afviste analog anvendelse.

Dommens resultat kan ikke længere tillægges betydning, idet en stærkt bebyrdende analog anvendelse som den pågældende formentlig ikke længere vil blive accepteret af domstolene endsige lagt til grund af de lignende skattemyndigheder. Under alle omstændigheder er analogier inden for skatteretten med god grund fåtallige. Men det er alligevel også i nyere retspraksis muligt at finde eksempler på bebyrdende tilfælde af analogier:

TfS2001, nr. 727 (3-2 dissens) omhandlede begrænset skattepligt for filipinske søfolk med hyre på skibet M/T Susanne, der var registreret på Bahamas, samt den medfølgende indeholdelsespligt for rederiet af bruttoskatten på 30 pct. samt arbejdsmarkedsbidrag af de filippinske søfolks hyre. Skibet var ejet af kommanditselskabet Susanne K/S, der havde overladt driften af skibet til et dansk managementselskab, Terkildsen & Olsen A/S, som skulle stå for bemandingen af skibet. Managementselskabet overlod bemandingen til et filippinsk bemandingsselskab. Der blev desuden indgået en tidsbefragtningsaftale med et andet rederi, Maersk Broker.

Højesteret bemærkede, at udtrykket »skib med hjemsted her i landet« i KSL § 2, stk. 1, litra j, måtte forstås som sigtende til et skib, der er registreret med hjemsted her i landet i overensstemmelse med henvisningen i KSL § 48 C, stk. 1, og til § 2 i lov om særlige fradrag til sømænd m.v. og efter udtalelserne i forarbejderne. Flertallet på tre dommere bemærkede, at den begrænsede skattepligt for udenlandske søfolk i medfør KSL § 2, stk. 1, litra j, 2. pkt, omfattede tilfælde, hvor:

1. Skibet har hjemsted – er registreret – i udlandet, og hvor
2. Skibet bemandes og befragtes af et dansk rederi, efter at dette har lejet skibet uden besætning (bareboat-charter)

I den foreliggende situation var det i udlandet registrerede skib M/T Susanne bemandet og befragtet af et dansk rederi. Skibet var dog ikke lejet (overtaget), men ejet af et dansk rederi. Den foreliggende situation måtte således ganske sidestilles med den situation, der er beskrevet i bestemmelserne på grundlag af baggrunden for og formålet med bestemmelserne. Derfor fandt flertallet det ubetænkeligt at anse de nævnte bestemmelser for analogt anvendelige på den foreliggende situation.

Mindretallet på to dommere anførte, at KSL § 2, stk. 1, liltra j, bestod af:

1. pkt. En bestemmelse om begrænset skattepligt af ansatte på alle skibe, der er registreret i Danmark
2. pkt. En udvidelse af anvendelsesområdet for 1. pkt., idet udvidelsen efter ordlyden alene angår de tilfælde, hvor et udenlandsk registreret skib »uden besætning overtages til befragtning af dansk rederi«.
3. pkt. En indskrænkning af 1. pkt. uden betydning for denne sag.

Udvidelsen i 2. pkt. var ifølge mindretallet udformet så præcist og konkret, at mindretallet fandt det betænkeligt at anse den for anvendelig i den foreliggende situation, hvor et dansk rederi på sædvanlig måde anvender sit eget skib til befragtning.

Flertallet anerkender i sagen analog anvendelse af KSL § 2, stk. 1, litra j, 2. pkt, på den foreliggende situation, selvom skibet ikke var lejet af et dansk rederi. Mindretallets fortolkning stemmer bedst overens med de betragtninger om analog anvendelse af skattelovgivningen, der er anført i nærværende afsnit. Selvom det ikke fremgår af Højesterets præmisser, har det formentlig haft betydning i sagen, at fritagelse for begrænset skattepligt i den foreliggende situation kan forekomme vilkårlig. Var et udenlandsk skib blevet udlejet til et dansk rederi, som selv havde forestået bemandingen af skibet, var den begrænsede skattepligt utvivlsom. I sagen var driften af det udenlandske skib med dansk ejer, i stedet blevet overdraget til et dansk managementselskab, der overlod bemandingen til et filippinsk bemandingsselskab. Herefter indgik managementselskabet en tidsbefragtningsaftale med et dansk rederi. Lovbemærkningerne støttede imidlertid sagsøgerens og mindretallets fortolkning, hvorfor bebyrdende analog anvendelse må anses for betænkelig i den foreliggende situation.

4. Sammenfatning – tredje og fjerde tese

Redegørelsen for legalitetskravet ved beskatning gør det muligt at nå en konklusion vedrørende afhandlingens tredje og delvist vedrørende den fjerde tese[773], idet de afsluttende bemærkninger om den tredje tese først falder i kapitel XV, 5.

773. Ovenfor I, 4.3. og 4.4.

Formålet med at undersøge den tredje tese var at af- eller bekræfte, at hjemmelskravet ved beskatning er nuancereret. Analysen af det generelle legalitetsprincip resulterer i en formodning om, at dette er tilfældet[774]. Denne formodning beror på, at det generelle legalitetsprincip anses som relativt, hvilket vil sige, at hjemmelskravet afhænger af indgrebets intensitet og retstraditionen på det pågældende retsområde. For så vidt angår skatteretten, må det på grundlag af redegørelsen i denne afhandling anses for dokumenteret, at legalitetskravet også inden for skatteretten indeholder variation. Som eksempel herpå kan nævnes anerkendelsen af tilladelses- og dispensationslovgivning[775]. Desuden fremgår det af gennemgangen af lovforarbejders retskildeværdi og af eksempler på indskrænkende eller udvidende fortolkning af skattelovgivningen, at legalitetskravet har nær tilknytning til indgrebets intensitet.

Det er endvidere på samme grundlag, at analog anvendelse af skattelovgivningen til ulempe for skatteyderne kritiseres ovenfor under 3.3.

Det relative legalitetsprincip finder således tilsvarende anvendelse inden for skatteretten.

For så vidt angår afhandlingens fjerde tese, er det nu muligt at nå en afklaring på nogle af de tre delteser. For det første kan andel del af tese fire om, at fortolkningsbidrag ikke kan medføre en udvidende eller indskrænkende fortolkning til ulempe for skatteyderen, afkræftes på grundlag af eksemplerne fra retspraksis ovenfor under 3.1. og 3.2. Denne hjemmelsvirkning har legalitetskravet ved beskatning ikke.

Tilsvarende gælder tredje del af fjerde tese, hvorefter analog anvendelse af skattelovgivningen ikke er mulig, jf. ovenfor under 3.3. Selvom der i nærværende afhandling rettes en retspolitisk kritik mod denne type retsanvendelse på grundlag af retssikkerhedsbetragtninger, forekommer analog anvendelse til skade for skatteyderen i praksis. Legalitetskravet ved beskatning har derfor heller ikke denne hjemmelsvirkning.

Konklusionen på første del af fjerde tese findes i det følgende kapitel om skatteudnyttelsessager, jf. XV, 5.

---

774. Ovenfor V, 2., IX, 4.3. samt XI, 2.2.

775. Jf. ovenfor VII, 4. og de her anførte forbehold.

XV Legalitetskravet i skatteudnyttelsessager

1. Indledning og terminologi

1.1. Indledning og afgrænsning

Et omdiskuteret problem i den skatteretlige retsanvendelse er domstolenes realitetsbedømmelse samt eventuelle tilsidesættelse eller korrigering af civilretligt anerkendte dispositioners skatteretlige virkning. Emnet er genstand for en indgående analyse i Jan Pedersens disputats[776], hvori også de hjemmelsrelaterede spørgsmål, der er forbundet med skatteudnyttelsesproblematikken, omtales. De teser, der er fremsat i Jan Pedersens afhandling har ikke vundet fuld tilslutning i retsteorien, hvilket der vil blive redegjort nærmere for i det følgende[777].

Da denne afhandling omhandler legalitetskravet ved beskatning, er det naturligt at komme nærmere ind på de hjemmelsproblemer, som retsanvendelsen i skatteudnyttelsessager rejser. Samtidig må det imidlertid erkendes, at retsanvendelsen i skatteudnyttelsessager indeholder så mange aspekter, at spørgsmålet langt fra kan belyses tilbundsgående inden for denne afhandlings rammer. Derfor tilsigter overvejelserne i det følgende udelukkende at udgøre et generelt retsteoretisk bidrag til den af Jan Pedersen foretagne analyse samt den debat, som har rejst sig i kølvandet på Jan Pedersens disputats. Følgende betragtninger om legalitetskravet i skatteudnyttelsessager bygger således på de præmisser, som særligt Jan Pedersens realitetsgrundsætning[778] er funderet på, idet disse sammenholdes med resultatet af de undersøgelser af det skatteretlige hjemmelskrav, som er foretaget i denne afhandling. Nærværende behandling af skatteudnyttelsesspørgsmålet

776. Skatteudnyttelse, 1989, København. Se i øvrigt også *Jan Pedersen* i Skatteorientering Ø.5.: Skattetænkning, skatteunddragelse og skattesvig – Retsmisbrug i skatteretten.

777. Jf. således *Jan Pedersens* egen konstatering i TfS2000, nr. 142: Realitetsgrundsætningen i 10 år.

778. I denne afhandling anvendes betegnelsen realitetsgrundsætningen synomymt med generalklausulen om skatterettens realitetskrav, jf. *Jan Pedersen* i Skatteudnyttelse, 1989, København, side 435.

gør derfor ikke krav på at udgøre en selvstændig retsdogmatisk analyse, hvilket understreges ved, at der ikke foretages en selvstændig undersøgelse af praksis. Den væsentligste præmis, der lægges til grund i det følgende er: Der er sikker praksis for, at domstolene i visse tilfælde tilsidesætter eller korrigerer skattebetingede dispositioner ud fra en bedømmelse af realindholdet i de pågældende dispositioner. I den forbindelse henvises der til den undersøgelse af praksis, som Jan Pedersen har foretaget i kapitel V i sin disputats[779] samt artiklen »Realitetsgrundsætningen i 10 år«[780].

Nedenfor i afsnit 2 redegøres der først kortfattet for realitetsgrundsætningens indhold samt de hjemmelsmæssige overvejelser, som Jan Pedersen har gjort sig i forbindelse med sin tese om generalklausulen eller realitetsgrundsætningen. Herefter følger i afsnit 3 en introduktion af de hovedsynspunkter, der er blevet anført som led i kritikken af realitetsgrundsætningen, og som vedrører legalitetskravet ved beskatning. Afsnit 4 indeholder herefter nogle generelle retsteoretiske overvejelser, der udelukkende hviler på gennemgangen af Jan Pedersens tese om realitetsgrundsætningen og kritikken heraf. Den endelige sammenfatning findes i afsnit 5, hvori der tillige konkluderes på den fjerde tese.

Men først redegøres der i det følgende nærmere for den terminologi, som benyttes i dette kapitel.

1.2. Terminologi

Terminologien i nærværende kapitel svarer fuldt ud til den af Jan Pedersen anvendte[781]. Der redegøres for en god ordens skyld lidt nærmere for denne, inden realitetsgrundsætningen samt kritikken af denne omtales. Det bemærkes, at terminologien ikke er underkastet en nærmere efterprøvelse i denne afhandling, idet terminologien allerede er analyseret grundigt i Jan Pedersens disputats.

I det følgende gennemgås kortfattet de tre former for skatteudnyt-

779. Skatteudnyttelse, 1989, København, side 371 ff.

780. Jf. TfS2000, nr. 142. Se også *Bent Ramskov* i SR-Skat 2001, nr. 4, side 293 ff. hvor afgørelserne om 10-mandsprojekter i TfS2000, nr. 1011H, TfS2000, nr. 374H samt TfS2000, nr. 602Ø og TfS2000, nr. 469Ø nævnes som eksempler på denne type retsanvendelse. *Bent Ramskov* tager endvidere afgørelserne til indtægt for eksistensen af realitetsgrundsætningen.

781. Jf. Skatteudnyttelse, 1989, København, side 25 ff.

telse samt begrebet skattefordel. Udgangspunktet tages i følgende illustration:

A Skatteudnyttelse		
B Skattetænkning	C Skatteunddragelse	D Skattesvig

A Skatteudnyttelse og skattefordel

Skatteudnyttelse inddeles af Jan Pedersen i tre forskellige former, som hver især bl a. er kendetegnet ved, hvilken retsfølge den pågældende form for skatteudnyttelse bliver mødt med. Begrebet skatteudnyttelse kan karakteriseres som, »at en eller flere sammenhængende økonomiske eller faktiske dispositioner af retlig relevans foretages eller får deres nærmere udformning udelukkende eller i det væsentlige ud fra skattemæssige hensyn, og at dispositionerne – hvis de lægges til grund ved ligningen – medfører en skattefordel, som ikke har været tilsigtet eller forudset ved udformningen af de berørte skatteregler«[782]. Skatteudnyttelse foretages på baggrund af den civilretlige aftalefrihed samt civilrettens styrende funktion[783] inden for skatteretten og kommer ofte til udtryk ved, at det ønskede resultat opnås gennem en omvej[784]. Sammenfattende anfører Jan Pedersen, at skatteudnyttelse er skatteydernes forsøg på egenhændigt at opnå skattefordele, der ikke var tilsigtet eller forudset ved udformning af de skatteregler, som skatteudnyttelsen berører.

Begrebet skattefordel indgår i Jan Pedersens skatteudnyttelsesbegreb, og kræver derfor en nærmere afklaring. Ved en skattefordel forstås, at skatteudnyttelsen medfører et mindre skattekrav end det, som den i sammenhængen normale realøkonomisk bestemte disposition ville have udløst. Der ligger således i udtrykket en sammenligning mellem det skattekrav, som skatteudnyttelsen resulterer i, og skattekravet i medfør af realøkonomisk bestemte dispositioner.

Skatteudnyttelse indebærer en udnyttelse af differentieret beskatning af forskellige typer indkomst, differentieret beskatning af forskellige skattesubjekter samt differentieret beskatning af samme indkomst

782. Ibidem, side 26.
783. Ibidem, side 218 ff.
784. Ibidem, side 27.

hos ligeartede skattesubjekter i geografisk henseende og i forskellige indkomstår[785].

B Skattetænkning
Ved skattetænkning[786] forstås med udgangspunkt i Jan Pedersens terminologi den form for skatteudnyttelse, der efter gældende ret må opretholdes ved ligningen uden hensyn til, om den herved indebærer en af lovgivningsmagten utilsigtet eller uønsket skattefordel. Skattetænkning kan således karakteriseres som loyal og lovlig udnyttelse af skattelovgivningens mangler, hvorfor denne form for skatteudnyttelse er i overensstemmelse med og loyal overfor materiel skatteret.

C Skatteunddragelse
Den anden form for skatteudnyttelse, der kaldes skatteunddragelse[787], indebærer, at den skattepligtige indkomst i et givet indkomstår selvangives for lavt i forhold til sagens økonomiske realiteter, således at der udeholdes skattepligtig indkomst, og at skatter som en følge heraf unddrages. I dette tilfælde er den af skatteudnytteren anførte skattefordel – i modsætning til skattetænkning – ikke i overensstemmelse med gældende materiel skatteret. Derfor er der tale om en illoyal og ulovlig udnyttelse af mangler ved skattelovgivningen, idet beskrivelsen i selvangivelsen dog er loyal. Virkningen af at der foreligger skatteunddragelse er, at de pågældende dispositioner kan tilsidesættes eller korrigeres.

D Skattesvig
Ved skattesvig[788] forstår Jan Pedersen en kvalificeret form for skatteunddragelse, som opnås ved strafbar forsætlig eller groft uagtsom afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger, eller den skatteunddragelse, som opnås ved den forsætligt undladte indgivelse af selvangivelse. Skattesvig er omfattet af skattestrafferetlige[789] bestemmelser

---

785. Herom *Jan Pedersen* i Skatteorientering Ø.5., side 6 ff.
786. Ibidem, side 27-28.
787. Ibidem, side 27 ff.
788. Ibidem, side 28.
789. Jf. herom *Jan Pedersen* i Skatte- & afgiftsstrafferet, 2. udgave, 2001, København samt *Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen og Finn Takøe-Jensen* i Skatteret Speciel del 2001 2002, 2. udgave, København, side 613 ff.

og er kendetegnet ved en såvel illoyal udnyttelse som illoyal og strafbar beskrivelse i selvangivelsen. I det følgende vil skattesvig ikke blive omtalt nærmere.

2. Realitetsgrundsætningen

Af de tre ovenfor omtalte former for skatteudnyttelse er særligt afgrænsningen mellem skattetænkning og skatteunddragelse interessant på baggrund af det skatteretlige legalitetskrav. Det skyldes, at skattetænkning er i overensstemmelse med materiel skatteret og må lægges til grund ved ligningen, mens skatteunddragelse strider mod materiel skatteret, og derfor ifølge teorien kan tilsidesættes eller korrigeres i skatteretlig henseende. I relation til det skatteretlige legalitetskrav er det interessant at finde retsgrundlaget for tilsidesættelse eller korrigering af dispositioner, som i øvrigt hviler på et anerkendt og gyldigt civilretligt grundlag.

Jan Pedersen analyserer begrebet skatteunddragelse i del 2[790] af sin disputats, der indeholder en gennemgang af fremmed ret, en analyse af den almindelige retsteoris bidrag til afklaring af begrebet, og endelig en gennemgang af sager om skatteunddragelse i dansk praksis. På grundlag af disse omfattende undersøgelser, defineres den såkaldte generalklausul om skatterettens realitet i kapitel VI.

2.1. Realitetsgrundsætningens indhold og formål

Formålet med realitetsgrundsætningen[791] er ifølge Jan Pedersen at tjene til brug ved afgrænsningen mellem skattetænkning og skatteunddragelse. Dermed resulterer grundsætningen i et krav om, at beskatningen i tilfælde af skatteudnyttelse følger af realøkonomien og realindholdet i de dispositioner, som beskatningen skal ske i forhold til, snarere end dispositionernes formelle form. Skattemyndighederne og domstolene har med udgangspunkt i realitetsgrundætningen adgang til at stille øgede krav om entydig dokumentation for påberåbte dispositioners eksistens og indhold samt mulighed for at tilsidesætte og korrigere kunstige og illoyale skattebetingede dispositioner. Dom-

790. Skatteudnyttelse, 1989, København, side 99 ff.
791. Ibidem, side 435 ff. og TfS2000, nr. 142 »Realitetsgrundsætningen i 10 år«.

stolene har ifølge Jan Pedersen særlig stor betydning ved denne retsskabende virksomhed bl.a. ved at drage grænsen mellem lovlig skattetænkning og ulovlig skatteunddragelse samt ved at begrænse skattemyndighedernes mulighed for at tilsidesætte og korrigere skattebetingende dispositioner.[792]

I retsanvendelsen vedrører grundsætningen ifølge Jan Pedersen sagens faktum[793] og indebærer dermed en sammenligning af den skattemæssige virkning af henholdsvis et reelt dispositionsmønster og de påberåbte fiktive dispositioner. Baggrunden for realitetsgrundsætningen skal dermed findes i civilrettens styrende funktion, der ved skatteudnyttelse antager »en diktatorisk dominans«[794]. Ifølge Jan Pedersen misbruges civilretligt anerkendte dispositioner således til at fjerne beskatningen fra de reelle underliggende økonomiske strømme, som er beskatningens virkelige grundlag, hvorved en af lovgiver utilsigtet skattefordel opnås. Som en følge heraf tvinges retsordenen til at foretage en bedømmelse og eventuelt efterfølgende fastlæggelse af den reelle økonomiske substans bag den underliggende disposition uden en mellemliggende civilretlig kvalifikation. På denne vis frigøres beskatningen fra den forudgående civilretlige kvalifikation, og bliver i stedet et resultat af de underliggende økonomiske realiteter[795].

Jan Pedersen støder imidlertid på problemer i forsøget på at nå frem til en mere detaljeret udfyldning af grundsætningens indhold[796]. Men dette skyldes ifølge Jan Pedersen, at indholdet kun kan bestemmes i forhold til de enkelte former for skatteudnyttelse. Derfor henvises til gennemgangen af grundsætningens anvendelse i praksis, der findes i disputatsens kapitel V[797]. En interessant konstatering ud fra et legalitetssynspynkt er, at grundsætningen ifølge Jan Pedersen har varierende intensitet: Er der tale om dispositioner imellem reelt identiske parter medfører grundsætningen adgang til en indgående realitetsprøvelse. Tilsvarende gælder prøvelse af dispositioner mellem aktieselskaber og aktionærer i disse.

Efter denne meget summariske gennemgang af realitetsgrundsæt-

792. Jf. Skatteorientering Ø.5., side 18.
793. Se nærmere om den såkaldte jus- faktummodel ovenfor XI, 3.
794. Skatteudnyttelse, 1989, København, side 436 og TfS2000, nr. 142, side 350-351.
795. Jf. Skatteorientering Ø.5., side 21.
796. Skatteudnyttelse, 1989, København, side 439.
797. En efterfølgende undersøgelse af praksis findes i TfS2000, nr. 142, side 353-355.

ningens indhold, er det ud fra et hjemmelssynspunkt af væsentlig interesse at fastlægge, hvad Jan Pedersen anfører som den retlige baggrund for grundsætningen.

2.2. Realitetsgrundsætningens retlige baggrund

Grundsætningen er ifølge Jan Pedersen udtryk for en ulovreguleret dommerbestemt generalklausul. Men vurderingen af realiteten bag påberåbte dispositioner er ikke indskrænket til isolerede økonomiske og adfærdsmæssige normer, iden den tillige indebærer skatteretlige vurderinger. Dermed forudsætter fastlæggelsen af realitet og fiktion, at bedømmelsen kan ske med den berørte materielle skattelovgivning som udgangspunkt. Ifølge Jan Pedersen fungerer den materielle skatteret som en ramme om den konkrete anvendelse af realitetsgrundsætningen[798]. Jan Pedersen understreger imidlertid, at det er misvisende at forstå realitetskravet som et udtryk for en almindelig fortolkning af skattelovgivningen, idet almindelig fortolkning ikke rækker langt nok. Realitetsgrundsætningen er således ikke hjemlet i skattelovgivningen.

Efter at have konstateret, at generalklausulen er ulovhjemlet, anføres det imidlertid, at dens eksistens og overordnede indhold kan udledes af indkomstbeskatningens retlige natur. Grundsætningen er efter Jan Pedersens opfattelse en bestanddel af indkomstbeskatningen. Dette uddybes efterfølgende således[799]: »Reelt er der vel tale om en sammensat retsanvendelse, som indbefatter økonomiske, civilretlige og skatteretlige vurderinger.« Da realitetsgrundsætningen således ifølge Jan Pedersen har grundlag i skatterettens hele væsen[800], er positiv lovhjemmel ikke påkrævet. Endvidere relaterer grundsætningen sig til en præjudiciel fastlæggelse af det faktum, som skattereglerne efterfølgende skal anvendes på, og er dermed et spørgsmål om faktumbestemmelse snarere end lovfortolkning[801].

Jan Pedersen er opmærksom på indvendingerne imod grundsætningen[802], idet denne kan opfattes som et udtryk for ulovhjemlet beskatning, der sker på grundlag af en uklar og uskreven regel. Men

---

798. Skatteudnyttelse, 1989, København, side 436.
799. Ibidem, side 440.
800. Ibidem, side 444-445.
801. TfS2000, nr. 142, side 351 og SR-Skat 1992, nr. 2, side 101 ff., særligt side 103.
802. Skatteudnyttelse, 1989, København, side 446-447.

dette faktum modsvares ifølge Jan Pedersen af, at der må sættes snævre grænser for tilsidesættelse af gyldige og retskraftige dispositioner. De normer, der er udtryk for normalitet og realitet m.v. skal derfor have en høj grad af objektivt og empirisk indhold. Desuden skal skatteyderens disposition kunne betegnes som illoyal, dvs. at det skal bestå en væsentlig uoverensstemmelse mellem den ydre form og den indre realitet.

Sammenfattende er Jan Pedersens forklaring på, at legalitetskravet ved beskatning ikke tilsidesættes i medfør af realitetsgrundsætningen følgende[803]:

> »Der kan naturligvis spørges til hjemlen til denne særegne og undtagelsesvise skatteretlige retsanvendelse, som realitetsgrundsætningen indebærer. Hertil må svares, at grundsætningen alene indeholder normer for den skatteretlige faktumbestemmelse. Disse normer indebærer, at der bortses fra kunstige og fiktive elementer i aftalegrundlaget, hvis der herved er opstået en uoverensstemmelse mellem form og indhold. I stedet gennemføres beskatningen i forhold til det reelle indhold i dispositionerne, idet dette snarere udtrykker indhold og virkning af de foretagne dispositioner. Efter denne faktumfortolkning kan det herefter udfundne faktum sammenholdes med den relevante skattelovgivning til udfindelse af den skatteretlige retsfølge. Det konstateres således, at realitetsgrundsætningen alene omfatter den i skatteretlig henseende forudgående faktumbeskrivelse. Derimod indeholder grundsætningen ingen krav om eller behov for særegne fortolkningsmetoder. Realitetsgrundsætningen behøver således ingen selvstændig hjemmel, men følger af selve indkomstbeskatningens karakter og egenart. Realitetsgrundsætningen eksisterer da også som en ulovbestemt, domstolsskabt generalklausul.«

3. Kritik af realitetsgrundsætningen

Som anført ovenfor har Jan Pedersens realitetsgrundsætning ikke vundet fuld tilslutning i den skatteretlige retsteori.

Aage Michelsen afviser realitetsgrundsætningen, idet omgåelsesproblemet inden for skatteretten efter Aage Michelsens opfattelse i stedet skal løses ved almindelig lovfortolkning og almindelige retsanvendelsesprincipper, således at omgåelseshensigten alene indgår som en

803. Skatteorientering Ø.5., side 23. *Bent Ramskov* tilslutter sig denne opfattelse i SR-Skat 2001, nr. 4, side 296-297.

blandt mange faktorer i fortolkningsprocessen[804]. Hvor realitetsgrundsætningen ifølge Jan Pedersen ikke er et resultat af fortolkning, men udgør et selvstændigt retligt princip, der beror på indkomstbeskatningens retlige natur, anerkender Aage Michelsen kun skatteudnyttelse som en fortolkningsfaktor, der imidlertid in concreto kan have stor betydning. Derfor kommer Aage Michelsen frem til, at såfremt fortolkning ikke kan anvendes, dvs. at dispositionerne ikke kan korrigeres eller tilsidesættes ud fra en fortolkning af hjemmelsgrundlaget, så er lovhjemmel i form af såkaldt værnslovgivning nødvendig[805].

Det er et kernepunkt i kritikken af realitetsgrundsætning, at denne ikke tilfører nyt til den skatteretlige retsanvendelse, idet det allerede er ubestridt, at domstolene ved anvendelse af almindelige lovfortolkningsprincipper lægger afgørende vægt på sagens økonomiske realitet, og ikke alene den valgte juridiske form[806]. Desuden indebærer anerkendelsen af en selvstændig grundsætning ifølge kritikerne en decideret underminering af legalitetskravet. Denne kritik må forstås på den måde, at realitetsgrundsætningen kan opfattes som et arbitrært og selvbærende hjemmelsgrundlag for beskatning[807]. Aage Michelsen advarer mod at anvende realitetsgrundsætningen som mere end en samlebetegnelse for de tilfælde, hvor de retsanvendende myndigheder korrigerer eller tilsidesætter skatteydernes selvangivelser, og formulerer dette forbehold således[808]:

> »En henvisning til »realitetsgrundsætningen« bør ikke fritage de retsanvendende myndigheder for at anvise egentlige og lovhjemlede reale grunde for korrektioner af skatteydernes selvangivelser.«

---

804. Lærebog om indkomstskat 2000, side 91 samt SpO 1984, side 96 ff: Er der behov for en generel omgåelsesklausul i skatteretten?, særligt side 97.
805. Jf. *Aage Michelsen* i SpO 1984, side 98.
806. Se også *Thøger Nielsen* i artiklen: Den evige udfordring i Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990, side 63, hvor følgende anføres: »Enhver retsafgørelse må hvile på den fyldigst mulige og mest korrekte gengivelse af sagens realiteter for at opnå den sikrest mulige retsanvendelse.« *Isi Foighel* tilslutter sig denne kritik i R&R 1991, nr. 5, side 60 ff., hvor *Jan Pedersens* disputats anmeldes. Se også *I.A. Strobel* i artiklen Forholdet mellem skatteret og civilret: SR-Skat 1991, nr. 6, side 377 ff., og *Jan Pedersens* svar på denne kritik i artiklen: Mere om forholdet mellem skatteret og privatret, SR-Skat 1992, nr. 2, 101 ff.
807. *Jan Pedersen* afviser denne kritik i TfS2000, nr. 142.
808. Lærebog om indkomstskat 2000, side 95. Se også *I. A. Strobel* i SR-Skat 1991, nr. 6, side 388.

I Thøger Nielsens kommentar til Jan Pedersens tese[809] og den manglende uddybning af grundsætningens nærmere indhold anføres følgende:

> »Skal forfatteren tages på ordet, står skatteyderen som den, der ved ankomsten til en by får udleveret en vejviser uden ledsagende kort, men blot bliver henvist til at drage lære af de mange forudgående tilfælde, hvor andre er kommet på vildspor!«

Desuden retter Thøger Nielsen følgende kritik mod forudsætningen om, at realitetsgrundsætningen kommer til udtryk ved en præjudiciel kvalifikation af faktum, dvs. ved en vurdering af realindholdet i de dispositioner, som beskatningen skal ske på grundlag af[810]:

> »Tanken om at indføre en vurderende kvalifikation ved bedømmelsen af selve det faktiske ligningsgrundlag eller med andre ord en uklar begrebsmæssig mellemzone mellem dette og anvendelsen og fortolkningen af skattelovgivningens almindelige normer er formentlig en helt upåkrævet tankemæssig komplikation, der i værste fald – navnlig ved den indledende skatteligning på det administrative plan – kunne få den uheldige virkning uden dybtgående retlig analyse at legitimere en adgang til at vælge og vrage mellem skatteyderens dispositioner udfra en temmelig ukontrollabel vurdering af deres »realindhold«.«

Thøger Nielsen anfører i den forbindelse, at en udbygning af normsystemet ud over det, der altid har været forudsat i form af en levende og smidig retlig subsumption med udgangspunkt i en omhyggelig analyse af det konkrete sagsforhold, må kræve klar støtte i praksis. Uden at gøre krav på at have foretaget en fyldestgørende analyse men med udgangspunkt i et udpluk af den af Jan Pedersen omtalte praksis, anfører Thøger Nielsen, at man hverken i denne praksis eller i tusindvis af andre sager har behov for andet end en grundig traditionel analyse af faktum og de generelle normer, som beskatningen hviler på[811]. Dermed ligger retsanvendelsen ifølge Thøger Nielsen i skatteudnyttelsessager inden for den almindelige retskilde- og fortolkningslæres rammer på linie med det af Aage Michelsen anførte.

---

809. Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990, side 46 ff., citatet findes på side 52.
810. Jf. Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990, side 54.
811. Ibidem, side 63.

Med hensyn til frigørelsen fra civilrettens styring i skatteunddragelsessager med udgangspunkt i realitetsgrundsætningen, anfører I. A. Strobel[812], at de civilretlige begreber langtfra altid er entydige. Derfor kan en afklaring af de civilretlige begreber allerede i forvejen være nødvendig. Dette synspunkt uddyber Strobel således[813]:

> »Det er mere realistisk at opfatte forholdet således, at når skatteretten inkorporerer et privatretligt begreb, har den en vis kerne i begrebet for øje, så at sige det essentielle i begrebet; men den nærmere afgrænsning må ske ud fra de hensyn, som behersker skatteretten.«

Dette uddybes efterfølgende:

> »På den ene side har hvert begreb hentet fra privatretten altså en kerne, der er fælles for privatretten og skatteretten, og i det store flertal af skatteansættelser bevæger man sig selvfølgelig ikke uden for dette kerneområde. På den anden side er skatteretten suveræn, når det gælder den nærmere afgrænsning af begrebet i skattemæssig sammenhæng – og skattesystemet er nu en gang sådan indrettet, at det ikke tolererer den uskarphed i konturerne, som vi kan leve med i privatretten. Inden for skatteretten kan de hårfine detaljer i grænsedragningen have store konsekvenser i kroner og øre[814].«

4. Realitetsgrundsætningen og legalitetskravet ved beskatning

Med udgangspunkt i de undersøgelser af det skatteretlige legalitetskrav, der er foretaget i denne afhandling, er det nærliggende at afvise en tese, der bygger på en ulovfæstet dommerskabt generalklausul, hvis indhold og rækkevidde ikke kan fastlægges i detaljer. Umiddelbart fremtræder realitetsgrundsætningen som vanskelig at forene med kravet om lovhjemmel ved beskatning i medfør af grundlovens § 43, 1. led, og forudsætningen om et skærpet hjemmelskrav i medfør af det generelle legalitetsprincip[815]. Denne tilgang til skatteudnyttelsespro-

---

812. I SR-Skat 1991, nr. 6, side 377 ff.
813. Ibidem, side 379.
814. *Jan Pedersen* anfører hertil i SR-Skat 1992, nr. 2, side 104, at *Strobels* konklusioner er særdeles vidtgående i henseende til rækkevidden af myndighedernes adgang til at tilsidesætte skatteydernes civilretligt gyldige skatteudnyttelser. På det punkt mener *Jan Pedersen*, at *Strobels* konklusion er mere vidtgående end realitetsgrundsætningen.
815. Jf. ovenfor afhandlingens anden og tredje del og konklusionen ovenfor i XIII og XIV.

blematikken falder i tråd med den ovenfor anførte kritik af realitetsgrundsætningen.

Tesen kan imidlertid ikke affærdiges uden at tage stilling til det anførte retsgrundlag for grundsætningen. Et meget centralt element i Jan Pedersens tese er, at kvalifikationen af faktum i skatteunddragelsessager er præjudiciel. Dermed er det først efter den præjudicielle kvalifikation af faktum, at fortolkningen af skattelovgivningen finder sted på grundlag af det reelle kvalificerede faktum. Da fortolkningen af skattelovgivningen herefter holder sig inden for rammerne af den almindelige fortolkningslære, fordi den retlige subsumption foretages ud fra det kvalificerede faktum, opstår der ifølge Jan Pedersen intet hjemmelsproblem. Af samme årsag strider realitetsgrundsætningen efter Jan Pedersens opfattelse ikke mod legalitetskravet ved beskatning herunder delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led.

Forskellen mellem Jan Pedersens tese og kritikernes opfattelse af retsanvendelsen i skatteudnyttelsessager findes i den retlige baggrund for kvalifikationen af faktum.

Realitetsgrundsætningen forudsætter som nævnt eksistensen af en ulovbestemt dommerskabt generalklausul, fordi kvalifikation af faktum ifølge Jan Pedersen ikke kan ske med udgangspunkt i lovfortolkning. Hverken skattelovgivningen eller gængse fortolkningsbidrag indeholder i de omhandlede tilfælde fortolkningsdata, der kan fastlægge grænsen mellem den lovlige skattetænkning og den ulovlige skatteunddragelse. Da den præjudicielle kvalifikation derfor sker uafhængigt af skattelovgivningen – dvs. ikke på grundlag af en fortolkning af denne – kræves et andet og selvstændigt hjemmelsgrundlag for kvalifikationen. Denne mener Jan Pedersen at have fundet ved sine dybdegående studier af praksis i skatteudnyttelsessager i form af domstolenes retsskabende virksomhed.

I modsætning hertil anfører kritikerne, at den kritiske kvalifikation af faktum i skatteudnyttelsessager er en naturlig og anerkendt del af den skatteretlige retsanvendelse. Det er kort sagt et naturligt udgangspunkt for enhver retsafgørelse, at sagens faktum skal være dokumenteret i tilstrækkelig sikker grad. Når først sagens reelle faktum er tilvejebragt ved en kritisk undersøgelse af de af skatteyderen fremlagte oplysninger, foretages den skatteretlige subsumption på grundlag af retsfaktum – dvs. skattelovgivningen – og sagens reelle faktum. Hermed bliver retsfølgen naturligvis også et resultat af retsfaktum og sagens reelle faktum.

Det er vanskeligt at vælge en af de to retsteoretiske løsninger, der er introduceret ovenfor. Resultatet uanset valg af retsteoretisk tilgang synes umiddelbart også at være det samme: Domstolene tilsidesætter eller korrigerer i visse tilfælde de dispositioner, som skatteyderne ønsker, at beskatningen skal foretages med udgangspunkt i. Det retspolitiske behov for denne retsanvendelse er indiskutabelt[816].

Til gengæld forekommer det tvivlsomt at påstå, at en kvalifikation af faktum skulle blive foretaget uden baggrund i retsfaktum, dvs. retsreglernes beskrivelse af de kriterier, der skal foreligge for at retsfølgen indtræder. Det øjeblik skattemyndighederne overvejer at tilsidesætte en disposition, sker denne overvejelse ud fra en bedømmelse af retsfølgen, idet spørgsmålet er, om der opnås en ulovmedholdelig og utilsigtet skattefordel. Derfor kan fastlæggelsen af faktum ikke adskilles fra anvendelsen af jus, idet kvalifikationen af faktum i hvert fald sker på baggrund af retsreglerne. Som ovenfor anført indskyder Jan Pedersen da også, at udgangspunktet ved fastlæggelse af sagens realitet er den berørte materielle skattelovgivning, hvorfor denne er rammen om anvendelsen af realitetsgrundsætningen. Den kvalifikation af faktum, som finder sted i skatteudnyttelsessager, kan efter min opfattelse ikke antages at være præjudiciel, idet den indgår i retsanvendelsen under iagttagelse af skattelovgivningen[817]. Men skattelovgivningen indeholder i de pågældende sager ingen normer for, hvorledes – og hvilke grænser – der gælder for kvalifikationen af faktum. I sidste instans er det derfor op til domstolene at udfylde normeringen i skatteudnyttelsessager ved at foretage en vurdering af de oplysninger, som skatteyderne forelægger skattemyndighederne. De kriterier, som domstolene fastlægger i skatteudnyttelsessager, kan herefter inddrages ved fortolkningen af skattelovgivningen i efterfølgende sager, således at retspraksis inddrages som fortolkningsbidrag. Spørgsmålet er derfor, om ikke der efterhånden kan opstilles en række kriterier for flere former for skatteudnyttelse på baggrund af en detaljeret undersøgelse af retspraksis. Dette undersøges dog ikke nærmere i denne forbindelse.

---

816. Jf. *Jan Pedersen* i Skatteorientering Ø.5., side 10 ff. samt SR-Skat 1992, nr. 2, side 107.
817. Jf. i øvrigt *Jan Pedersen* i FSRs årsskrift 1990, side 179, hvor det netop understreges, at der altid er interaktion mellem jus og faktum ved den retlige subsumption. *Jan Pedersen* fastholder dog, at subsumptionen forudsætter såvel faktumbestemmelse som regelanvendelse, og denne sondring ligger til grund for realitetsgrundsætningen.

Retsanvendelsen inden for skatteretten er særdeles dynamisk[818]. På trods af grundlovens § 43, 1. led, er tilladelses- og dispensationslovgivning, forligsmæssig skatteansættelse, appelbegrænsning samt retlig polycentri i det skatteretlige retskildebillede forekommende. Fortolkning af skattelovgivningen er ikke indskrænket til fordel for skatteyderen eller til fordel for skattemyndighederne[819] og analog anvendelse af skattelovgivningen til ulempe for skatteyderen findes der sågar eksempler på. Disse tilfælde er imidlertid alle undtagelser til det altovervejende udgangspunkt om skærpet hjemmel ved beskatning, men i sammenligning med disse, forekommer retsanvendelsen i skatteudnyttelsessager ikke utilstedelig. Det er ganske vist domstolene, der i det konkrete tilfælde fastlægger retningslinierne for kvalifikation af faktum, men denne bedømmelse skal foretages inden for de rammer, som retsfaktum eller retsfølge – dvs. skattelovgivningen – opstiller.

Højesteret har i flere tilfælde bevist, at denne retsskabende eller måske snarere retsudfyldende rolle tages særdeles alvorligt, og at der på baggrund af den materielle skattelovgivning er grænser for, i hvilke tilfælde skatteydernes dispositioner kan tilsidesættes skattemæssigt:

> TfS1997, nr. 506[820] omhandlede en skatteyder, der i perioden fra 1980-1992 var bosiddende i Belgien. Skatteyderen var begrænset skattepligtig til Danmark af erhvervsindtægter og erhversformue, der hidrørte fra skatteyderens personligt drevne erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark. I 1985 og 1986 foretog skatteyderen fradrag i sin skattepligtige indkomst for renteudgifter som følge af et lån på 4 mill kr. ydet af et selskab på Jersey, Zartok Ltd, til skatteyderens personligt drevne virksomhed i Danmark. I 1985 foretog skatteyderen på baggrund af samme lån fradrag i sin skattepligtige formue. Zartok Ltd. var imidlertid et af skatteyderen kontrolleret selskab, beliggende i et skatteoaseland.
>
> Østre Landsret slog indledningsvis fast, at hovedformålet med Zartok Ltd.'s eksistens var at opnå skattemæssige fordele[821]. Desuden fandt landsretten det godtgjort, at sagsøgeren i den relevante periode var enerådende i Zartok Ltd., der havde sit udspring i Danmark, hvorfra selskabet tillige blev drevet. Endelig fandt landsretten hverken, at skatteyderen havde godtgjort nogen forretnings-

818. Jf. ovenfor VII, 4. og 5. samt XIV.
819. En såkaldt in dubio pro fisco-maksimen, jf. *Jan Pedersen* i Skatteudnyttelse, 1989, København, side 300. Jf. Nærmere om fortolkning m.v. ovenfor XIV, 3.
820. Jf. *Aage Michelsens* kommentar til dommen i R&R 1999, nr. 6, SM 150.
821. *Aage Michelsen* kritiserer på det kraftigste landsrettens præmisser i R&R 1999, nr. 6, side 151.

mæssig begrundelse[822] for driften og eksistensen af Zartok Ltd., eller for det lån, som Zartok Ltd. ydede til sagsøgerens personligt drevne virksomhed i Danmark. På dette grundlag frakendte landsretten lånet skattemæssig betydning.

Højesteret slog imidlertid fast, at Zartok Ltd. var et på Jersey lovligt oprettet og bestående selskab, og lånet, som afløste danske banklån, blev ydet på almindelige markedsvilkår. Derfor fandt Højesteret, at låneoptagelsen havde karakter af en sædvanlig forretningsmæssig disposition til finansiering af virksomhedens drift, hvorfor lånet ikke kunne frakendes skattemæssig betydning.

På baggrund af denne dom er det i hvert fald helt klart, at dispositioner ikke kan frakendes skattemæssig betydning alene på grund af, at dispositionen udelukkende eller i det væsentlige er foretaget for at opnå en skattefordel. Denne begrænsning i adgangen til at tilsidesætte eller korrigere skatterelevante dispositioner, er desuden bekræftet efterfølgende af Højesteret i TfS1999, nr. 289.

Jan Pedersen påpeger da også i sit forsvar af realitetsgrundsætningen, at realitetsprøvelsen har sine begrænsninger[823], hvilket TfS1998, nr. 199H og TfS1998, nr. 485H kan anføres som eksempler på:

I TfS1998, nr. 199[824], havde skatteyderen opnået betydelige kontante tilgodehavender ved salg af en række udlejningsejendomme til anpartsselskaber, hvis anparter tilhørte et af skatteyderen 100 pct. ejet aktieselskab. De kontante tilgodehavender blev ikke forrentet. Rentefriheden blev i øvrigt begrundet med, at ejendommenes afkast efter renter, som en følge af de optagne kreditforeningslån, ikke gav likviditet til forrentning af skatteyderens tilgodehavende. Skattemyndighederne fastsatte en fikseret rente af tilgodehavendet svarende til diskontoen + 4 pct., idet den manglende forrentning efter skattemyndighedernes opfattelse var en usædvanlig forretningsdisposition.

For Østre Landsret gjorde skattemyndighederne gældende, at den rentefri kredit skattemæssigt måtte anses som en vilkårlig overført løbende indtægt i strid med SL §§ 4-6. Långiver og låntager var efter skattemyndighedernes opfattelse interesseforbundne parter, hvorfor rentefriheden ikke kunne anses

---

822. Hertil bemærker *Aage Michelsen* følgende: »Denne del af landsrettens præmisser bygger på flere misforståelser. For det første er det forretningsmæssigt velbegrundet at stifte selskaber i lande med en lavere skat end Danmark. Selv for jurister er det vel åbenbart, at afkastet efter skat bliver større, hvis skatten i det land, man placerer kapital i, er mindre end skatten i Danmark.«
823. Jf. TfS2000, nr. 142, side 142 f. og Skatteorientering Ø.5., side 24.
824. *Ole Bjørn* kommenterer dommen i SR-Skat 1998, nr. 3/4, side 141 ff. Se også *Erik Overgaard* i TfS1998, nr. 207, *Michael Svanholm* i TfS1998, nr. 249 samt *Bent Ramskov* i TfS1998, nr. 319.

som et sædvanligt forretningsmæssigt vilkår. Med henvisning til SL § 4 fandt Østre Landsret, at skattemyndighederne var berettigede til at tilsidesætte skatteyderens dispositioner, da den rentefri kredit ikke var led i ejendomshandlerne, som disse var udformet i de aftaler, der blev forelagt lejerne, og derfor ikke havde karakter af et sædvanligt forretningsmæssigt arrangement.

Højesteret fandt imidlertid ikke, at der var hjemmel til at tilsidesætte aftaler mellem skatteyderen og anpartsselskaberne om rentefrihed, hverken i SL § 4, litra e, eller i skattelovgivningen i øvrigt. Desuden fremgik det af såvel højesteretspraksis – TfS1996, nr. 642 – og af administrative forskrifter, at aftaler mellem en hovedaktionær og det af ham eller hende beherskede selskab vedrørende forrentning af lån til selskabet i almindelighed må respekteres, men at sådanne aftaler dog kan tilsidesættes i særlige tilfælde. Noget uklart anfører Højesteret desuden, at beskatning hos långiver af fikseret rente måtte forudsætte, at der med dispositionerne var tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen[825].

I denne sag kom Højesteret således frem til, at der ikke var hjemmel til rentefiksering i det pågældende tilfælde og tilkendegav desuden, at der ikke var tale om omgåelse af skattelovgivningen. Tilsvarende fandt Højesteret i TfS1998, nr. 485, at der hverken i SL § 4 eller på andet grundlag var fornøden hjemmel til at frakende udøvelse af kunstnerisk virksomhed i selskabsform skattemæssig betydning, heller ikke på baggrund af mangeårig administrativ praksis.

På grundlag af dette begrænsede udsnit af praksis fremgår det, at domstolene ikke er tilbageholdende med at tilsidesætte skattemyndighedernes kvalifikation af faktum, der medfører skattemæssig korrigering eller tilsidesættelse af skatteydernes dispositioner. Bedømmelsen af realiteten bag de skatterelevante oplysninger, som skatteyderne forelægger skattemyndighederne, skal såvel ifølge Jan Pedersens realitetsgrundsætning og ifølge kritikernes opfattelse ske på baggrund en skatteretlig vurdering. Den kritiske vurdering af skatterelevante oplysninger, der foretages med udgangspunkt i materiel skatteret, er en så indarbejdet del af den skatteretlige retsanvendelse, at den ikke kan anses for at stride mod grundlovens § 43, 1. led, eller legalitetskravet ved beskatning. Som anført af Jan Pedersen spiller domstolene en afgørende rolle, når den konkrete retsafgørelse indebærer et skatteudnyttelseselement, hvilket ved første øjekast forekommer uacceptabelt med udgangspunkt i legalitetskravet. Vurderingen tager formentlig sit

825. Se kritisk herom *Ole Bjørn* i SR-Skat 1998, nr. 3/4, side 142.

udgangspunkt i, hvad der efter domstolenes opfattelse må antages at være lovgivers hensigt med skattelovgivningen. Af de ovenfor nævnte sager fremgår det, at Højesteret ikke fandt, at skattelovgivningen stod til hinder for en skatteretlig anerkendelse af de pågældende dispositioner.

Det er meget vanskeligt at forestille sig, at lovgiver ikke skulle billige domstolenes retsudfyldende virksomhed i skatteudnyttelsessager, hvor lovgiver jo kommer til kort. Hvor Jan Pedersens tese peger på en dommerskabt grundsætning om en præjudiciel kvalifikation af faktum i skatteudnyttelsessagerne, og kritikerne mener, at skatteudnyttelseselementet indgår som en selvstændig fortolkningsfaktor, er det min opfattelse, at domstolene på et sagligt grundlag supplerer skattelovgivningen. Denne supplerende virksomhed sker udelukkende fordi, der ikke er nogen anden mulighed, og fordi skattesystemet medfører differentieret beskatning alt efter skattesubjekt, indkomst, tid og sted. Men suppleringen eller fortolkningen er efter min opfattelse ikke ulovhjemlet, idet skattelovgivningen sætter rammen for korrigering eller tilsidesættelse af faktum og er udgangspunktet for det uomtvistelige behov for domstolenes udfyldende virksomhed.

Afslutningsvis skal det imidlertid fremhæves, at disse betragtninger om den retlige baggrund for kvalifikationen af faktum i skatteudnyttelsessager, sker på grundlag af den summariske gennemgang i dette kapitel og uden selvstændig analyse af retspraksis. Derfor tilsigter de hjemmelsmæssige overvejelser alene at udgøre et indlæg i den retsteoretiske debat om retsanvendelsen i skatteudnyttelsessager.

5. Afsluttende bemærkninger vedrørende afhandlingens fjerde tese

Som afslutning på studiet af det skatteretlige legalitetskrav, der er foretaget i denne afhandling, konkluderes der følgende om første del af afhandlingens fjerde tese[826], der går ud på, at beskatning skal kunne rummes i lovens ordlyd ved en fortolkning af denne med udgangspunkt i en naturlig forståelse af ordlyden. Denne del af tesen kan bekræftes som det altovervejende udgangspunkt ved beskatning, men

826. Jf. ovenfor I, 4.4.

er imidlertid ikke uden undtagelser. Af den retspraksis[827], der indgår i redegørelsen for fortolkning af skattelovgivningen ovenfor, fremgår det, at domstolene foretager en prioritering af retskilderne. Udgangspunktet er lovgivningens ordlyd, og såfremt denne skal udvides eller indskrænkes, kræver dette klar støtte i forarbejderne. Administrative forskrifter og administrativ praksis kan ganske vist præcisere retstilstanden i medfør af skattelovgivningen, men kan ikke uafhængigt af lov normere beskatningen, jf. TfS1998, nr. 199H. Denne hjemmelsvirkning er den primære konsekvens af legalitetskravet ved beskatning.

Retsanvendelsen inden for skatteretten er imidlertid tilstrækkelig nuanceret til, at første del af fjerde tese ikke kan bekræftes ubetinget. For det første fremgår dette af XIV, 3.3. ovenfor om analog anvendelse af skattelovgivningen, men det bestyrkes også af retsanvendelsen i skatteudnyttelsessager. Som anført ovenfor under 4. – og med de forbehold, som den begrænsede fremstilling af skatteudnyttelsesspørgsmålet medfører – kan retsanvendelsen i skatteudnyttelsessager opfattes som udtryk for en supplerende retsdannelse ved domstolene, der så at sige udfylder skattelovgivningen. Denne udfyldning sker af nød, idet skatteudnyttelse i mange tilfælde ikke kan imødegås ved lovgivning, og idet skattefordele kan opnås ved at spekulere i strukturen i skattesystemet, der medfører differentieret beskatning for så vidt angår forskellige typer af indkomst, forskellige skattesubjekter, divergerende beskatningstidspunkter og beskatningssteder.

Selvom det generelle legalitetsprincip og hjemmelspåvirkningen fra delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, resulterer i et krav om skærpet hjemmel, må det konkluderes, at den skatteretlige retsanvendelse er så talrig på nuancer i hjemmelsbilledet, at det skærpede legalitetskrav ved beskatning ikke er absolut. Hjemmel er et spørgsmål om enten/eller. Og hjemmelsspørgsmålet er langt fra enkelt at besvare i skattesager. Forudsætningen om det skærpede hjemmelskrav ved beskatning står trods variationerne i legalitetskravet ved magt og er medvirkende til at drage en grænse ved beskatning uden hjemmel i lov. På trods af den store udvikling på skatteområdet siden konciperingen af Junigrundloven for over 150 år siden, giver ordlyden i grundlovens § 43, 1. led, derfor stadig mening: Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.

827. TfS1993, nr. 209Ø, TfS1996, nr. 654H og TfS1998, nr. 397H.

Summary

In 1998 the Danish Ministry of Taxation published an announcement in the legal periodical Tidsskrift for Skatter og Afgifter (TfS1998, No. 137) which was a result of an increase in the number of adverse rulings by the Danish Supreme Court in 1996. The year in question the Ministry of Taxation lost about a third of the cases that had been appealed to the Supreme Court. In the announcement the Ministry of Taxation examined the cases in which the Supreme Court had come to the conclusion that the tax authoristies' imposition of taxes was not in conformity with the legislation. According to the Tax Ministry the rise in the number of adverse rulings by the Supreme Court was a consequence of a more stringent interpretation of tax legislation by the Supreme Court.

This thesis analyses not only the nature of but also the demands to the legal basis of taxation. The thesis is based on a theoretical exposition of different aspects of the principle of legality in Danish law and the influence of this principle on the application of tax legislation. The principle of legality in Danish law is explained in the below mentioned description of part two and part three of the thesis.

The thesis consists of four parts:

Part one of the thesis contains both an introduction to and delimitation of the subject. Subsequently part one contains an account of the methodical reflections in connection with the thesis. It is explained why the aspects of the principle of legality in Danish law is discussed seperately from a constitutional point of view in part two of the thesis, after which part three contains an explanation of the influence of the same principle in administrative law. In this part of the thesis it is also explained why Norwegian legal theory pertaining to the principle of legality forms the basis of the exposition of the principle in Danish administrative law. In particular the methodical considerations relating to the interpretation of section 43 in the Danish constitution are subject to a thorough discussion.

As mentioned above *part two* consists of an analysis of the constitutional aspects of the principle of legality and the influence of these aspects on the application of tax legislation. The main reason for discussing the principle of legality seperately in a constitutional perspective is that according to section 43 in the Danish constitution the legislature cannot delegate to others the authority to impose taxes. In addition constitutional law in general contains several other reflections on the purpose of the principle of legality with regards to taxation which are introduced and commented in part two.

The interpretation of section 43 in the Danish constitution has several implications. In order to interpret section 43 it is necessary to examine the influence of the historical background of section 43 on the interpretation of the provision today. When King Frederik VII in 1849 signed the Danish constitution, section 43 (section 51 in the 1849-constitution) had almost the same wording as today. But in 1849 the purpose of the provision was to ensure that the king could not collect taxes without the participation of the Rigsdag. Today the monarch has no longer any real political influence for which reason the provision has to be interpreted in another light. In modern legal theory the main purpose of section 43 is presumed to be to ensure the rule of law. This is to say that the administrative taxation authorities can only tax in conformity with the tax legislation. In light of the interpretation of section 43 several judgements by the Danish Supreme Court are criticized for not taking into consideration the significance of the provision today.

Part three of the thesis is dedicated to an examination of the aspects of the principle of legality in Danish administrative law. However, the analysis is based on an account of Norwegian law because of the extensive discussion of the principle in Norwegian law, where the theory concerning the principle of legality is advanced in comparison with Danish law. Norwegian legal theory on the principle of legality can be divided into two different understandings of the principle which are called the theory of legitimacy and the theory of competence in this thesis. Whereas the theory of legitimacy is based on a positive definition and considers legislation a necessity, the theory of competence only regards legislation as being necessary if no other legal basis for regulation exists. The theoretical background in Nor-

wegian law puts the principle of legality in Danish law into perspective.

In Danish administrative law the principle of legalitety has two aspects: Firstly the tax administration cannot administer tax collection in conflict with tax legislation (den formelle lovs princip). Secondly the tax administration can only impose taxes under the provisions of the tax legislation. It is concluded that in principle taxation is an encroachment on proprietary rights for which reason rule of law is required. This does not imply, however, that tax legislation always has to be interpreted in favour of taxpayers.

Part four constitutes the conclusion of the thesis. In this part it is concluded that the principle of legality has three fundamental aspects that are essential to taxation:

1. Administrative tax regulation cannot be in conflict with the tax legislation (den formelle lovs princip).
2. Section 43 of the Danish constitution (delegationsforbuddet) is a central aspect of the principle of legality as far as taxation is concerned. As a consequence Government orders cannot constitute an independant legal basis for taxation.
3. In the light of section 43 – as mentioned above – and considering that taxation is regarded as an encroachment on proprietary rights on the basis of the principle of legality, tax legislation is always required to allow the administration to impose taxes.

These three basic aspects reflect the general substance of the principle of legality concerning tax regulation.

Part four also contains a closer examination of the sources of law pertaining to tax regulation and the interpretation of these sources.

It is concluded that the sources of law regarding taxation are characterized by the influence of the three above mentioned aspects. The tax authorities issues a number of regulations (government circulars) that clarifies the tax legislation. These administrative regulations are necessary because the legislator cannot take into account all details concerning tax assessment. Annually the Danish Tax Ministry publishes a guidance on tax assessment (Ligningsvejledningen) that contains the ministry's interpretation of tax statues. Moreover administrative practice plays an important role in the interpretation of tax

legislation. The principle of legality does not prevent this but puts a limit to the conclusion that can be reached by interpreting the legislation on basis of administrative practice.

The interpretation of tax legislation does not differ from the interpretation of other legislation within administrative law. Consequently there is no maxim according to which tax legislation has to be interpreted in favor of the tax payers or in favor of the tax authorities (in dubio pro fisco).

Finally the application of the tax legislation is briefly discussed in connection with tax exploitation. The examination is based on the doctoral thesis by Jan Pedersen, Skatteudnyttelse, 1989, Copenhagen. According to Jan Pedersen's thesis Danish law contains a general clause laid down by the courts regarding a demand for fiscal reality in case of improper tax avoidance. This implies that taxation must be linked to the real economy and commercial impact of the transactions subject to taxation. The demand for fiscal reality is not a result of an interpretation of the tax legislation, but a general clause laid down by the courts. Jan Pedersen's thesis is examined on the basis of the theoretical study of the principle of legality in this thesis, but the examination does not intend to arrive at any final conclusion pertaining to this issue.

Forkortelsesliste

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
Andenæs 1998	Johs. Andenæs: Statsforfatningen i Norge, 8. udgave, 1998, Oslo
BAL	Boafgiftsloven
Dam, Hemmingsen, og Taksøe-Jensen 2001-2002	Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen og Finn Taksøe-Jensen: Skatteret Almen del 2001 2002, 3. udgave, 2001
Eckhoff og Smith 1999	Torstein Eckhoff og Eivind Smith: Forvaltningsrett, 6. udgave, 1999, Oslo
Frihagen I 1991	Arvid Frihagen: Forvaltningsrett, bind I, 3. udgave, 1991, Oslo
FBL	Fondsbeskatningsloven
Helset og Stordrange 1998	Per Helset og Bjørn Stordrange: Norsk statsforfatningsrett, 1999, Oslo
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
Lærebog om indkomstskat 2000	John Engsig, Lida Hulgaard, Aage Michelsen, Margrethe Nørgaard: Lærebog om indkomstskat, 9. udgave, 2000, København
SEL	Selskabsskatteloven

Skatteretten 1, 2 eller 3	Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1-3, 3. udgave, 1999
SL	Statsskatteloven
SpO	Skattepolitisk Oversigt
SSL	Skattestyrelsesloven
TfS	Tidsskrift for skatter og afgifter
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
Zahle I 2001	Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 1. Institutioner og regulering, 3. udgave, 2001, København
Zahle II 2001	Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 2. Regering, forvalting og dom, 3. udgave, 2001, København

Litteraturfortegnelse

A

Andenæs, Johannes: Statsforfatningen i Norge, 8. udgave, 1998, Oslo

Andersen, Ernst: Forfatning og sædvane, 1947, København

Andersen, Ernst: Fra juraens overdrev, 1953, København

Andersen, John Peter, Bolander, Jane, Eriksen, Malene Sloth, Pedersen, Jan: Skattesystemet – en elementær fremstilling, 1997, København

Andersen, Jon: Forvaltningsret, 4. udgave, 2000, København

Andersen, Poul: Dansk fovaltningsret, 5. udgave, 1969, København

Andersen, Poul: Dansk statsforfatningsret, 1954, København

Aschehoug, T.H.: Norges nuværende statsforfatning, bind 2, 2. udgave, 1892, Christiania

Aschehoug, T.H.: Norges nuværende statsforfatning, bind 3, 1893, Christiania

Auglend, Ragnar L., Mæland, Henry Jon, Røsandhaug, Knut: Politirett, 1998, Oslo

B

Bagge, Povl: Studier over D.G. Monrads statstanker, 1936, København

Basse, Ellen M. (redigeret af): Regulering og styring – en juridisk teori- og metodebog, 1989, København

Bentzon, Viggo: Skøn og regel, 1914, København

Berlin, Knud: Den Danske Statsforfatningsret, 5. udgave, første del, 1943 København

Berlin, Knud: Den Danske Statsforfatningsret, 2. udgave, anden del, 1939, København

Berg, Bendt: Almindelig forvaltningsret, 1998, København

Bernt, Jan Fridthjof: Avtaler med stat og kommune, 1981, Bergen

Bernt, Jan Fridthjof, Doublet, David: Juss, samfunn og rettsanvendelse, 2. udgave, 1999, Oslo

Bernt, Jan Fridthjof, Overå, Oddvar, Hove Harald: Kommunalrett, 4. udgave, 2002, Oslo

Bernt, Jan Fridthjof, Overå, Oddvar, Hove, Harald: Kommunalrett, 3. udgave, 1994, Oslo

Blume, Peter: Juridisk metodelære, 2001, København

Blume, Peter: Juridisk metodelære, 2. udgave, 2002, København
Blume, Peter: Petersen, Hanne (redigeret af) Retlig polycentri, 1993, København
Boe, Erik: Innføring i juss, bind 1, 2. oplag, 1996, Oslo
Boe, Erik: Innføring i juss, bind 2, 1992, Oslo
Boisen, J.: Fra Danehof til Folketing, 1963, København
Bostrup, Poul, Dahl, Susanne, Eriksen, Hans H.B., Skatteproces, 2. udgave, 2002, København
Bostrup, Poul, Dahl, Susanne, Eriksen, Hans H. Bonde: Skattestyrelsesloven, kommenteret, 2000, København

C

Castberg, Frede: Innledning til forvaltningsretten, 3. udgave, 1955, Oslo
Castberg, Frede: Norges statsforfatning, 3. udgave, Bind I og II, 1964 Oslo
Christensen, Aksel E: Kongemagt og aristokrati, 1976, København
Christensen, Bent: Forvaltningsret – hjemmelsspørgsmål, 1980, København
Christensen, Bent: Forvaltningsret Opgaver Hjemmel, Organisation, 2. udgave, 1997, København
Christensen, Jens Peter: Forfatningsretten og det levende liv, 1990, København
Christensen, William: Dansk Statsforvaltning i det 15. Århundrede, 1903 København, genudg. 1974

D

Dalberg-Larsen, Jørgen, Evald, Jens: Rettens ansigter – en grundbog i almindelig retslære, 1998, København
Dam, Henrik, Feldhusen, Rasmus K., Taksøe-Jensen, Finn: Skatteret Arv og gave, 2000, København
Dam, Henrik, Hemmingsen, Kjeld, Taksøe-Jensen, Finn: Skatteret Almen del 2000 2001, 2. udgave, 2000, København
Dam, Henrik, Hemmingsen, Kjeld, Taksøe-Jensen, Finn: Skatteret Almen del 2001 2002, 3. udgave, 2001, København
Dam, Henrik, Hemmingsen, Kjeld, Taksøe-Jensen, Finn: Skatteret Almen del 2003, 4. udgave, 2003, København

Dam, Henrik, Hemmingsen, Kjeld, Taksøe-Jensen, Finn: Skatteret Speciel del 2000 2001, 2000, København
Dam, Henrik, Hemmingsen, Kjeld, Taksøe-Jensen, Finn: Skatteret Speciel del 2001 2002, 2. udgave, 2001, København
Dam, Henrik, Hemmingsen, Kjeld, Taksøe-Jensen, Finn: Skatteret Speciel del 2003, 3. udgave, 2003, København

E

Eckhoff, Torstein, Smith, Eivind: Forvaltningsrett, 6. udgave, 2. oplag 1999, Oslo
Eckhoff, Torstein: Rettferdighet og rettsikkerhet, 1966, Oslo
Eckhoff, Torstein, Helgesen, Jan E. (ved): Rettskildelære, 4. udgave, 1997, Oslo
Eckhoff, Torstein, Helgesen, Jan E. (ved): Rettskildelære, 5. udgave, 2001, Oslo
Eidgaard, Søren: Idealer og Politik. Historien om Grundloven af 1953, 1993, Odense
Elmquist, Henrik Vædele: Singulær lovgivning, 2002, København
Engelstoft, Povl: Den Danske Rigsdag 1849-1949, Den grundlovgivende rigsforsamling, 1949, København
Engsig, John, Hulgaard, Lida, Michelsen, Aage, Nørgaard, Margrethe: Lærebog om indkomstskat, 9. udg., 2000, København
Evald, Jens: Retskilderne og den juridiske metode, 2. udgave, 2000, København
Eyben, Bo von, Mortensen, Peter, Sørensen, Ivan: Lærebog i obligationsret II, 2000, København
Eyben, W. E. von: Juridisk grundbog, bind 1, Retskilderne, 5. udgave, 1991, København

F

Fenger, Ole: Fejde og Mandebod, 1971, København
Fenger, Ole: Gammeldansk Ret, 1983, Viborg
Frihagen, Arvid: Forvaltningsrett, bind I, 3. udgave, 1991, Oslo
Frihagen, Arvid: Forvaltningsrett, bind II, 5. udgave, 1992, Bergen
Frihagen, Arvid: Forvaltningsrett, bind III, 4. udgave, 1992, Bergen

G

Gam, Henrik, Hansen, Holger H., Kriegbaum, Knud Erik: International beskatning – en introduktion, 1999, København

Gammeltoft-Hansen, Hans, Andersen, Jon, Larsen, Kaj, Loiborg, Karsten: Forvaltningsret, 1994, København

Garde, Jens, Jensen, Jørgen Ålbæk, Jensen, Orla Friis, Madsen, Helle Bødker, Mathiassen, Jørgen, Revsbech, Karsten: Forvaltningsret Almindelige emner, 3. udgave, 1997, København

Germer, Peter: Statsforfatningsret, bind I, 1988, København

Germer, Peter: Statsforfatningsret, bind II, 1989, København

Germer, Peter: Statsforfatningsret, 2. udgave, 1995, København

Germer, Peter: Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, København

Glistrup, Mogens: Skatteret, 1957, København

Gomard, Bernhard: Civilprocessen, 4. udgave, 1994, København

Gomard, Bernhard, Kistrup, Michael, (under medvirken af): Civilprocessen, 5. udgave, 2000, København

Graver, Hans Petter: Almindelig forvaltningsrett, 1999, Oslo

Greve, Vagn: Det strafferetlige ansvar, 1999, København

Gunst, Jens, Olsen, Jan Lyager, Holdt, Jørn: Skattepolitik, 1982, København

Gøtze, Michael: Magtfordrejning. Et begreb under forvandling, 1999, København

H

Hansen, H.H: Fra håndfæstning til grundlov, 1965, København

Helset, Per, Stordrange, Bjørn: Norsk statsforfatningsret, 1998, Oslo

Henrichsen, Carsten: Retssikkerhed og moderne forvaltning, 1997, København

Himmelstrup, Jens, Møller, Jens: Danske forfatningslove 1665-1953, fotografisk optryk af 2. ændrede udgave, 1970, København

Himmelstrup, Jens, Møller, Jens: Danske forfatningslove og forfatningsudkast, 1932, København

Hjerrild-Nielsen, Poul E., Kjærskov, Ruth, Nielsen, Knud Normann, Stakemann, Neel: Skatteproces, 1996, København

Holberg, Ludvig: Konge og Danehof i det 13. og 14. århundrede, 1995, København

Holck, Carl Georg, Goos, C., Nellemann, J. (ved): Den danske statsforfatningsret, 1869, København

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, Stockholm

I

Industriministeriet: Betænkning nr. 1206/1990 om revision af restaurationsloven, 1990, København

J

Jacobsen. J. Hartvig: Skatteretten, 1950 København

Jacobsen, Jens O. E., Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Winther-Sørensen, Niels: Skatteretten 1-3, 3. udgave, 1999, København

Jacobsen, Jens O. E., Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Winther-Sørensen, Niels, Skatteretten Udvalgte domme, 1999, København

Jensen, Claus Hagen: Kommunalret, 1972, København

Jensen, Svend Gram, Alm. retslære – en introduktion, 3. udgave, 1998, København

Jørgensen, Harald, (udgivet ved), 1. bind, 24.1-15.11. 1848: Statsrådets forhandlinger 1848-1863, 1954, København

Jørgensen, Poul Johs.: Dansk retshistorie, 6. oplag, 1974, København

K

Ketscher, Kirsten: Almindelige principper, Retssikkerhed og administration, 1998, København

Ketscher, Kirsten, Rønsholdt, Steen: Retsanvendelse og retssikkerhed – en introduktion, 1987, København

Kaarsted, Tage: Grundloven. Med et rids af dens historie gennem 125 år, 1974, København

Kisling, Peter, Jørgensen, Ole, Pedersen, Peder: Skatteforvaltning, 1. udgave, 1985, København

Kisling, Peter, Jørgensen, Ole, Pedersen, Peder: Skatteforvaltning, 3. udgave, 1987, København

Klingsten, Mette, Peytz, Henrik: Ligningsloven med kommentarer, 2000, København

Krarup, Ole: Øvrighedsmyndighedens grænser, 1969, København

L

Lauridsen, Preben Stuer: Om ret og retsvidenskab 1992, København

M

Mathiassen, Jørgen: Aftaler i forvaltningsretten, 1974, København

Matzen, Henning: Danske Kongers Haandfæstninger, Indledende undersøgelser, 1889, København

Matzen, Henning: Den danske statsforfatningsret, 4. gennemsete udgave, første del, 1908, København, anden del, 1909, København, tredie del, 1910, København

Matzen, Henning: Forelæsninger over Den Danske Retshistorie. Indledning. Retskilder, 1897, København

Matzen, Henning: Forelæsninger over Den Danske Retshistorie. Offentlig Ret I, 1893, København

Meyer, Poul: Offentlig forvaltning, 3. udgave, 1979, København

Meyer, Poul: Centraladministrationen 1849-1849, Udgivet af Ministerialforeningen, 1949, København

Michelsen, Aage: International skatteret, 2. udgave, 1996, København

Michelsen, Aage (redigeret af): FSRs årsskrift 1990 Skatteret, 1990, København

Morgenstierne, Bredo: Lærebok i den norske statsforfatningsret, 1. og 2. bind, (bind 1) 1926, (bind 2) 1927, Oslo

Møller, Jens: Den Danske Rigsdag 1849-1949, Forarbejderne til grundlovsudkastet, 1949, København

N

Neergaard, Niels: Under junigrundloven En fremstilling af det danske folks historie fra 1848-1866, bind I-III, udgivet i perioden 1892-1916 (reprografisk genudgivelse), 1973, København

Nielsen, Helge, Thalbitzer, Victor: Skatter og skatteforvaltning i ældre tider, 1948, (1976), København

Nielsen, Ruth: Retskilderne, 6. udgave, 1999, København

Nielsen, Thøger: Indkomstbeskatning, bind I, 1965, København

Nielsen, Thøger: Indkomstbeskatning, bind II, 1972, København

O

Olsen, Albert: Den Danske Rigsdag 1849-1949, bind V, Rigsdagen og finanslovene 1849-94, 1953, København

Olsen, Jens E.: Rigsråd Kongemagt Union 1434-1449, 1980, Århus

P

Pedersen, Jan: Skatte- & afgiftsstrafferet, 2. udgave, 2001, København

Pedersen, Jan: Skatteudnyttelse, 1989, København

Philip, Kjeld: Skattepolitiken, 2. udgave, 1965, København

R

Rasmussen, Hjalte: EU-ret i kontekst, 4. udgave, 2001, København

Rasmussen, Hjalte: Folkestyre, Grundlov og Højesteret, Grundlovens § 20 på prøve, 1996, København

Rentzmann, Carsten, Smith, Søren: Statsret i hovedtræk, 7. udgave, 1998, København

Retssikkerhedsudvalget: Redegørelse om retssikkerhed, april 1991, København

Retssikkerhedsudvalget: Redegørelse om retssikkerhed, 1992, København

Retssikkerhedsudvalget: Redegørelse om retssikkerhed, februar 1996, København

Retssikkerhedsudvalget: Redegørelse om retssikkerhed, juni 1997, København

Revsbech, Karsten: Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori – systemhensyn eller retssikkerhed, 1992, København

Rigsrevisionen: Beretning 1991, nr. 5, om opkrævning af gebyrer og formålsbestemte afgifter, 1991, København

Ross, Alf, Espersen, Ole, ved: Dansk Statsforfatningsret I og II, 3., gennemarbejdede udgave, 1980, København

Ross, Alf: Om ret og retfærdighed, 3. oplag, 1971, København

Ross, Alf: Statsretlige studier 1959, København

Rytter, Jens Elo: Grundrettigheder – domstolenes fortolkning og kontrol med lovgivningsmagten, 1999, København

Ræder, Hans: Junigrundloven af 1849, 1946, København

Rønsholdt, Steen: Forvaltningsret, 1. udgave, Retssikkerhed, proces, sagsbehandling, 2001, København

S

Schlegel, Johan Fred.W.: Danmarks og hertugdømmernes Statsret, 1827, København

Skattekartoteket: Tidsskrift for Skatteret: Landsskatteretten 1938-1988, 1988, København

Skatteministeriet: Betænkning fra Generationsskifteudvalget, (Betænkning nr. 1374/1999) 1999, København
Skatteministeriet: Betænkning fra udvalget om eventuel styrkelse af lovfortolkningen inden for skatteadministrationen (Betænkning nr. 945/1982), 1982, København
Skatteministeriet: Betænkning fra udvalget om appelbegrænsning for det offentlige i skattesager (Betænkning nr. 1105/1987), 1987, København
Skatteministeriet: Klage- og retssagsstatistik pr. 31.12.2000, 2001, København
Skatteministeriet: Redegørelse om harmonisering af skatte- og afgiftsregler, 1991, København
Skatteretsrådet: Redegørelse fra Skatteretsrådet, udgivet af skatteministeriet, 1999, København
Skatteretsrådet: Redegørelse fra Skatteretsrådet, udgivet af skatteministeriet, 2001, København
Syddansk Universitet: Juridiske emner ved Syddansk Universitet, 1999, København
Sørensen, Max: Statsforfatningsret, 1969, København
Sørensen, Max, Germer, Peter, ved: Statsforfatningsret, 2. udgave, 3. oplag 1977, København

T

Tamm, Ditlev: Dansk retshistorie, 2. udgave, 1996, København
Tønnesen, Claus: Forvaltningsret, 2. udgave, 1984, København

V

Vedel, E. og Brandis, D.: Udvalg af forskjellige constitutionelle forfatninger, 1848, København

W

Wegener, Morten: Juridisk metode, 3. udgave, 2000, København
Werlauff, Erik: Selskabsskatteret, 3. udgave, 1999, København
Winther-Sørensen, Niels: Beskatning af international erhvervsindkomst, 2000, København
Woxholth, Geir: Forvaltningsloven – kommentar-udgave, 3. udgave, 999, Oslo

Z

Zahle, Henrik (regideret af): Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 1999, København

Zahle, Henrik: Dansk forfatningsret I. Institutioner og regulering, 3. udgave, 2001, København

Zahle, Henrik: Dansk forfatningsret I. Institutioner og regulering. 2. udgave, 2. oplag, 1997, København

Zahle, Henrik: Dansk forfatningsret I. Institutioner og regulering, 1. udgave, 1989, København.

Zahle, Henrik: Dansk forfatningsret 2. Regering, forvaltning og dom, 3. udgave, 2001, København

Zahle, Henrik: Dansk forfatningsret 2. Regering, forvaltning og dom, 2. udgave, 2. oplag, 1998, København

Zahle, Henrik: Dansk forfatningsret 2. Regering, forvaltning og dom, 1. udgave, 1989, København

Zahle, Henrik: Dansk forfatningsret 3. Menneskerettigheder, 2. udgave, 2. oplag, 1998, København

Zahle, Henrik: Dansk forfatningsret 3. Menneskerettigheder, 1. udgave, 1989, København

Zahle, Henrik: Rettens kilder, 1999, København

Zahle, Henrik: Rettens kilder – en introduktion, Retsvidenskabeligt Institut B, studier nr. 68, 1998, København

Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett, 3. udgave, 1997, Oslo

Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett, 4. udgave, 2001, Oslo

Artikelfortegnelse m.v.

A

Andersen, Ernst: Responsum om grundlovens § 43, FT. 1956-57, tillæg B, sp. 535-542.

Andersen, Kim Wind: Nye regler om genoptagelse af tidligere års skatteansættelser, TfS2001, nr. 300.

Andersen, Mette Hastrup: Forventningsprincippet i udvikling? TfS2002, nr. 556

Andersen, Poul: Responsum om grundlovens § 43, FT. 1956-57, tillæg B, sp. 527-534.

Askholdt, Steen: Administrativ skattepraxis, UfR1977B, side 313 ff.

B

Barsøe, Elna: »Forventningsprincippet«, SpO 1989, side 201

Bernt, Jan Fridthjof: Legalitetsprinsippet og andre hjemmelsspørgsmål i den offentlige rett – noen prinsipielle betraktninger, Jussens Venner 1983, p. 119

Bjørn, Ole: Fikseret vederlag – et forsøg på at gøre status, SpO 1999, side 54 ff.

Bjørn, Ole: Præjudikatsværdien af Landsskatterettens kendelser, Tidsskrift for Skatteret, Landsskatteretten 1938-1988, side 27 ff.

Bjørn, Ole: Rentefiksering – Højesteretsdommen i TfS1998, nr. 199, SR-Skat 1998, nr. 3/4, side 141 ff.

Bjørn, Ole: Tilladelses- og dispensationbestemmelser som skatteretligt fænomen, Juridiske emner ved Syddansk Universitet 1999, København, side 16 ff.

Bjørn, Ole: Udvalgte afgørelser fra domstolene, Landsskatteretten og Told- og Skattestyrelsen, (Særligt side 210 f.) SR-Skat 1990, side 204 ff.

Blume, Peter: Aktuelle lovfortolkningsproblemer, UfR1990B197 ff.

Blume, Peter: Den almene teoris dimensioner, TfR1995, side 814 f.

Blume, Peter: Hjemmel og praksis, UfR1984B, side 240 ff.

Blume, Peter: Lovfortolkning i retspraksis, UfR1985B121 ff.

Boe, Erik: Eckhoffs/Smiths framstilling av lovskravet i forvaltningsretten, Jussens Venner 1983, side 151 ff.

Bostrup, Poul: Fikserede renter, Skattepolitisk Oversigt, 1994, nr. 4, 146 ff.

Bostrup, Poul: Praksisændring vedrørende skattefrit udbytte til sambeskattede selskaber, TfS1991, nr. 340

C

Christensen, Bent: Legalitetsprincippet Forvaltningens behov for bemyndigelse fra lovgivningsmagten, TfR1987, side 163 ff.

Christensen, Peter, Blume, Peter, Petersen, Hanne (redigeret af): Opkrævning af gebyrer mv., Retlig polycentri, side 349 ff., 1993, København,

Christensen, Jens Peter, Jensen, Michael Hansen: Højesterets dom i Tvind-sagen, UfR1999B, side 227 ff.

Christensen, Jens Peter, Jensen, Michael Hansen: Søgen i sand, UfR1999B, side 531 ff.

D

Davidsen, Britt Blichfeld: Fradrag for udgifter til social sikring i EU-land – kendelsens rækkevidde, TfS2001, nr. 644

E

Eckhoff, Torstein: Legalitetsprincippet, TfR1963, s. 225 ff.

Eckhoff, Torstein: Rettslige sider ved overvåkning og sikkerhetstjeneste, Jussens Venner 1979, side 35 ff.

Elbæk-Jørgensen, Thomas: Staten, borgerne – og pengene, Skattebevillingsmagten i et grundrettighedsperspektiv, Grundrettigheder, Retsvidenskabeligt Institut B, 2000, København, side 249 ff.

Eriksen, Hans Henrik Bonde: Kommentar til Højesterets dom af 1/6 1999 (TfS1999, nr 509H), TfS1999, nr. 588

Eyben, W. E. von: Registrering af retskildeafgørelser, UfR1994B, side 365ff.

F

Fentz, Ole: Domstolene og skatteadministrationen, Højesteret 1661-1986, side 79

Foighel, Isi: Skatteudnyttelse Betydningsfuld disputats på skatteretsområdet, R&R 1991, nr. 5, side 60

G

Gjørtler, Peter: Forelæggelse afvist, Nyt fra EU, Lov og Ret, 1994, side 31

Greve, Vagn: Straffuldbyrdelsesloven – og andre væsentlige ændringer i det danske sanktionssystem, Nordisk Tidsskrift for Kriminalvidenskab, s. 1

H

Hansen, Hanne Søgaard: Rentefiksering – nok engang, SpO 1999, side 326 ff.

Hansen, Hanne Søgaard: Skatteyders adgang til ekstraordinær genoptagelse af gamle skatteansættelser, TfS1999, nr. 710

Heegaard, Flemming: Fuld lighed for loven, TfS1989, nr. 107

Hemmingsen, Kjeld: Bemærkninger til Flemming Heegaards artikel, TfS1989, nr. 108

Hemmingsen, Kjeld: Skattearbitrage, appelbegrænsning og lighed for loven, TfS1989, nr. 36

Henrichsen, Carsten: Retssikkerhed – en begrebsanalyse, Retlig polycentri, red. Peter Blume og Hanne Petersen, 1993, København, side 307 ff.

Hermann, Alf Bernt: Skatteretlig analogi – et debatoplæg, TfS1998, nr. 661

Hjerrild-Nielsen, Poul Erik: Balancen mellem lighed og lovlighed, TfS1996, nr. 72

Hjerrild-Nielsen, Poul Erik: Den seneste retspraksis omkring forventningsprincippet, TfS1990, nr. 20

Hjerrild-Nielsen, Poul Erik: Retsbeskyttede forventninger på skatteområdet, UfR1989B, side 98 ff.

Hjerrild-Nielsen, Poul Erik: Retsbeskyttede forventninger på skatteområdet, SR-Skat 1989, side 162

Holm, Svend Erik, Christensen, Lasse E: Fradrag for handels- og låneomkostninger forud for 1/1 1998, TfS1999, nr. 711

J

Jensen, Svend Gram: Om lovfortolkning, Retsbegrebet og Juridisk Metode, Juristen, februar 2002, side 69 ff.

Jensen, Søren Stenderrup: Om grundlovsfortolkning, Justitia 1984, nr. 4, side 1-33

K

Kerzel, Malene: Domstolsprøvelsen inden for skatteretten, TfS1999, nr. 478

Ketscher, Kirsten: Mod en argumentativ ret, Jussens Venner 2000, hæfte 5-6, side 272 ff.

Koch, Henning: Folkesuveræniteten og domstolsprøvelse, Juristen 2000, side 281 ff.

Kraby, Ida Hjort: Hva er lov? – særlig om legalitetsprinsippet og faktiske handlinger, Jussens Venner 1996, side 145 ff.

L

Loft, Peter: Skatteministeriets cirkulærepolitik, R&R 1994, nr. 5, SM 133

M

Madsen, Niels: Justitsministeriets udtalelser om grundlovsspørgsmål, Festsskrift til W. E. von Eyben, 1982, København, side 13 ff.

Meyer, Poul: Centraladministrationens adgang til udstedelse af retsanordninger, Centraladministrationen, 1848-1949, 1949, København

Meyer, Poul: Skatter og afgifter, UfR1953B, side 81 ff.

Michelsen, Aage: Arbejdsmarkedsbidrag – Bruttoskat, SR-skat, 1993, side 285

Michelsen, Aage: Er der behov for en generel omgåelsesklausul i skatteretten, SpO 1984, side 96 ff.

Michelsen, Aage: Kommentar til udvalgte afgørelser. Bopælsbegrebet – forventningsprincip – retskildepolycentri, R&R 1994, nr. 6., SM 160

Michelsen, Aage: Kommentar til udvalgte afgørelser. Legalitetsprincippets bæredygtighed over for transaktioner foretaget udelukkende eller hovedsagelig i skattebesparelsesøjemed, R&R 1999, nr. 6, SM 150

Michelsen, Aage: Lov om arbejdsmarkedsfonde, R&R 1993, nr. 11, side 9

Michelsen, Aage: Polycentri i skatteretskildelæren, R&R 1994, nr. 2, SM 35.

Mørup, Søren H.: Begrebet frivillig akkord i kursgevinstlovens § 24 – nogle bemærkninger om fortolkning af skattelovsbestemmelser, TfS2002, nr. 665

N

Nielsen, Thøger: Debatten om kildeskattelovens § 55 A, SpO 1972, side 2 2 ff.

Nielsen, Thøger: Den evige udfordring, Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990, side 46 ff.

Nilausen, Karin Skov: EU-rettens betydning for dansk skatteret, Skatteorientering D.13.

Nordland, Ivar: Varsling ved skærpende praksisændringer? Kommentar til TfS1991, nr. 340, TfS1991, nr. 372

Nørgaard, Jørgen: Højesterets rolle i skattesager, Juristen, 2001, side 65 ff.

O

Olsen, Claus Kirkeby: Indstationeret arbejdskraft ofte på rejse – kommentar til TfS1996, nr. 653, SpO 1998, side 326 ff.

Olsen, Erik: Skatterettens kilder, Skatteorientering Ø.1.

Olsen, Henrik Palmer: Overraskelser og prognoser i retsvidenskaben, Juristen, 2001, side 173

Overgaard, Erik: Afbureaukratisering af fondslovgivningen, TfS1991, nr. 286

Overgaard, Erik: Hjemmel eller mangel heraf til rentefiksering: TfS1998, nr. 207

Owe, Stein: Faktiske handlinger og legalitetsprinsippet – noen utvalgte emner, Jussens Venner 1983, side 136 ff.

P

Palsgaard, Carsten, Stefansson, Jon: Omgørelse og skatteforbehold – Nye regler, TfS1999, nr. 838

Pedersen, Bente Møll: Retssikkerhedsproblemer ved domstolsbehandling i skattesager, TfS1996, nr. 567

Pedersen, Bente Møll: Retssikkerhedsproblemer ved domstolsbehandling i skattesager – replik, TfS1996, nr. 660

Pedersen, Bente Møll: Ændringer i skattestyrelsesloven, TfS1999, nr. 562

Pedersen, Erik: Kan retssikkerhed overlades til juristerne?, Juristen 1992, 277 ff.

Pedersen, Jan: Bidrag til en skatteretlig fortolkningslære, FSR's årsskrift 1990, side 173 ff.

Pedersen, Jan: Er »omgørelsesinstituttet«, grundlovsstridigt?, TfS1993, nr. 72

Pedersen, Jan: Grundlovens § 43: »Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov« – pas-, kørekort- og nummerpladegebyrer, TfS1992, nr. 413

Pedersen, Jan: Individuelle forventninger på skatteområdet, TfS1996, nr. 504

Pedersen, Jan: Mere om forholdet mellem skatteret og privatret, SR-Skat 1992, nr. 2, side 101 ff.

Pedersen, Jan: Realitetsgrundsætningen i 10 år, TfS2000, nr. 142

Pedersen, Jan: Retsbeskyttede forventninger, SR-Skat 1999, side 169 ff.

Pedersen, Jan: Skatteret og retssikkerhed – en foreløbig status, Juristen 1991, side 385 ff.

Pedersen, Jan: Skattetænkning, skatteunddragelse og skattesvig – retsmisbrug i skatteretten, Skatteorientering Ø.5.

Petri, Jan: Tilgodehavende opstået ved apportindskud fra hovedanpartshaver ved stiftelse af det af hovedanpartshaveren ejede selskab, TfS1996, nr. 851

Pontoppidan, Niels: Kommentar til UfR1987.300H, UfR1987B, side 291 ff.

R

Ramskov, Bent: Rentefiksering hos långiver, TfS1998, nr. 319

Ramskov, Bent: Fikseret vederlag – fortsatte hjemmelsmæssige problemer, TfS2000, nr. 834

Ramskov, Bent: Skillelinien mellem lovlig skattetænkning og ulovlig skatteudnyttelse ved intern selskabsomstrukturering, SR-Skat 2001, nr. 4, side 293 ff.

Rasmussen, Charlotte: Fradrag for børsintroduktionsomkostninger, kommentar til TfS1998, nr. 325, TfS1998, nr. 436

Rønsholdt, Steen: Om grundlovsfortolkning og konkret retsanvendelse – en statsretlig overraskelse, UfR1999B, side 333 ff.

Rønsholdt, Steen: Om juridisk metodeafkortning, UfR2000B, side 94 ff.

Rønsholdt, Steen: Om retssikkerhed og andre hensyn, Retlig Polycentri, 1993, redigeret af *Peter Blume & Hanne Petersen*, side 329 ff.

Røstad, Helge: Lovprinsippet i strafferetten, Jussens Venner 1983, side 329 ff.

S

Schiersing, Niels: Om hjemmelsspørgsmålet i skattesager, SpO 1999, side 61 ff.

Schiersing, Niels: Om værdiansættelse af unoterede aktier – praksisændring med tilbagevirkende kraft, TfS1994, nr. 83

Schiersing, Niels: Om nye påstande og anbringender i retssager om skattespørgsmål, TfS1998, nr. 266

Schiersing, Niels: Om værdiansættelse af unoterede aktier – praksisændring med tilbagevirkendekraft, TfS1994, nr. 83

Serup, M.: Salg til det udstedende selskab, TfS1999, nr. 549

Skatteministeriet: Kommentar til TfS1994, nr. 295 Ø, TfS1994, nr. 557

Skatteministeriet: Kommentar til TfS1997, nr. 242Ø, TfS1997, nr. 249

Skatteministeriet: Kommentar til TfS1998, nr. 397H, TfS1999, nr. 80

Skatteministeriet: Legalitetskravet – undersøgelse – Højesteret – domme – hjemmel, TfS1998, nr. 137

Skatteministeriet: Lovgivning med tilbagevirkende kraft, Skat, december 2001, 5

Skatteministeriet: Påstandsbegrænsning – retssager – proces – retssikkerhed – anke – nova, TfS1997, nr. 737

Skatteministeriet: Retssikkerhedsproblemer ved domstolsbehandling skattesager, TfS1996, nr. 635

Skatteministeriet: Skatteministeriets anke af retssager m.v., TfS1993, nr. 204

Skatteministeriet: Departementet: Børsintroduktion – reklameudgifter, kommentar til TfS1998, nr. 325, TfS1998, nr. 346

Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen: Notat om betalingskorrektion og omgørelse, TfS2000, nr. 740

Skattepolitiske emner: Objektivering af ligningslovens §§ 16 A og B, SpO 1999, side 277

Skatteretlige emner: Objektivering af dispensationsbestemmelser og kompetenceflytning fra Ligningsrådet, SpO 1999, side 98 ff.

Skatteretsrådet: Ligningsvejledningens bindende virkning for skattemyndighederne og skatteydernes mulighed for at støtte ret på denne, TfS1994, nr. 660

Skouby, Gitte: Kommentar til TfS1998, nr. 485, TfS1998, nr. 549

Smith, Eivind: Legalitetsprinsippets hjemmelskrav og subjekter, TfR1978, side 655 ff.
Smith, Eivind: »Legalitetsprinsippet« på ny, Jussens Venner 1982, side 207 ff.
Spang-Hanssen, Aage: Lighedsgrundsætningen og realitetsgrundsætningen, TfS1999, nr. 719
Spang-Hanssen, Aage: Skattelovgivningens tilblivelse, UfR1987B, side 361 ff.
Spleth, P.: Kommentarer til UfR1965.399H og 444H, UfR1965B, side 250 ff.
Stokholm, Jon: Ligningsrådet – Folketingets forlængede arm?, TfS1992, nr. 325
Strobel, I. A.: Forholdet mellem skatteret og civilret, SR-Skat 1991, nr. 6, side 377
Strobel, I. A.: Fortolkning med og mod lovmotiverne, SpO 1995, side 110 ff.
Svanholm, Michael, Hansen, Jan Steen: Lighed for realitetsgrundsætningen, TfS 2000, nr. 276
Svanholm, Michael, Hansen, Anders O.: Mere om renteberegning af lån i koncernforhold og rentefrie lån fra hovedaktionærer til selskaber, TfS1996, nr. 661
Svanholm, Michael: Rentefri lån fra hovedaktionærer til selskaber i koncernforhold, TfS1998, nr. 249
Sørensen, Niels Bang: EU-ret og skatteret, TfS2001, nr. 659

V

Vejby, Bjarke: Fortæring og ophold i forbindelse med arbejde ved Storebæltsprojektet, kommentar til TfS1996, nr. 653, TfS1996, nr. 670
Vinther, Nikolaj: Den formueretlige betingelseslære i relation til skatteretten, TfS2000, nr. 945

W

Wallin, Michael: Skatteprocessens parter, TfS2000, nr. 533
Werlauff, Erik: Let us pretend, TfS1999, nr. 237

Z

Zahle, Henrik: Retsdogmatik og retskritik, Regulering og styring I. En

juridisk teori- og metodebog, 1989, redigeret af Ellen Margrethe Basse, side 45 ff.
Zeimer, Ove Lykke: Grundlovens og retssikkerheden, TfS1996, nr. 583

Ø
Østergaard, Hanne: Omgørelse, TfS1999, nr. 740

Domsregister

Rt.1922, side 494 ff 232, 248
Rt.1929, side 330 235
Rt.1952, side 989 235
Rt.1956, side 1180 254
Rt.1967, side 524 ff 232, 248
Rt.1973, side 433 235
Rt.1996, side 654 218, 236

SKDM 1981, side 275 Ø 186

TfS1984, nr. 138Ø 319
TfS1986, nr. 161 188
TfS1988, nr. 210 193
TfS1988, nr. 249 193
TfS1989, nr. 196H 185
TfS1989, nr. 418V 303
TfS1989, nr. 457LSR 272
TfS1989, nr. 491 186
TfS1989, nr. 556 188
TfS1990, nr. 525 308
TfS1993, nr. 101V 305
TfS1993, nr. 111V 305
TfS1993, nr. 150 316
TfS1993, nr. 161V 305
TfS1993, nr. 209Ø 322, 352
TfS1993, nr. 264 316
TfS1993, nr. 350 316
TfS1993, nr. 368 57, 78, 117, 141, 159, 264, 291, 294
TfS1993, nr. 429Ø 305
TfS1993, nr. 534Ø 185
TfS1994, nr. 232 185
TfS1994, nr. 274H 19
TfS1994, nr. 275H 19
TfS1994, nr. 295Ø 305, 308
TfS1994, nr. 299 316
TfS1994, nr. 427 303
TfS1994, nr. 477Ø 188
TfS1994, nr. 812 322, 323
TfS1995, nr. 194 314
TfS1995, nr. 483 315
TfS1995, nr. 560Ø 305
TfS1995, nr. 746 179
TfS1996, nr. 210H 308
TfS1996, nr. 297H 329
TfS1996, nr. 642 154, 157, 305, 309, 350
TfS1996, nr. 653 135, 149
TfS1996, nr. 654 325, 352
TfS1997, nr. 242Ø 315
TfS1997, nr. 329 147, 153
TfS1997, nr. 506 348
TfS1998, nr. 198 157
TfS1998, nr. 199 148, 293, 310, 349, 352
TfS1998, nr. 325 180, 197
TfS1998, nr. 397H 318, 326, 352
TfS1998, nr. 485 318, 349
TfS1998, nr. 778H 311
TfS1999, nr. 171 179
TfS1999, nr. 226 317
TfS1999. nr. 227 317
TfS1999, nr. 289 349
TfS1999, nr. 290 328

TfS1999, nr. 709 179
TfS1999, nr. 922 313
TfS2000, nr. 374H 336
TfS2000, nr. 469Ø 336
TfS2000, nr. 602Ø 336
TfS2000, nr. 871 183
TfS2000, nr. 1011H 336
TfS2001, nr. 109 178
TfS2001, nr. 148 316
TfS2001, nr. 173 178
TfS2001, nr. 290 78, 149, 154, 156, 293, 294
TfS2001, nr. 330 154
TfS2001, nr. 548 19
TfS2001, nr. 727 331
TfS2001, nr. 900 185
TfS2001, nr. 956 327

UfR1921.148H 38
UfR1921.153H 38
UfR1921.168 39, 47
UfR1921.169H 39
UfR1928.276H 272
UfR1929.452H 273
UfR1938.1047H 141, 153
UfR1939.93H 116
UfR1940.644H 330
UfR1950.511H 186
UfR1952.974H 117
UfR1958.1275Ø 260
UfR1960.874Ø 268
UfR1965.399H 304
UfR1965.492H 117
UfR1967.905Ø 186
UfR1969.108H 188
UfR1970.460H 186
UfR1971.229H 39
UfR1972.398H 330
UfR1973.18H 186
UfR1975.596H 330
UfR1976.658H 188
UfR1977.31 129, 142, 153
UfR1977.37 130
UfR1977.872V 262
UfR1979.660H 268
UfR1980.118H 330
UfR1982.1115H 272
UfR1982.1161V 304, 305
UfR1983.8H 173, 319
UfR1983.871H 264
UfR1984.177H 270
UfR1986.917H 115, 264
UfR1987.300 305
UfR1988.795V 145, 148, 153, 159
UfR1991.85H 262
UfR1992.847H 330
UfR1993.757H 39, 264
UfR1994.520H 263
UfR1997.37H 142, 153
UfR1998.553 114
UfR1998.800H 39, 47
UfR1999.841H 39, 45, 47, 295
UfR1999.1798H 39
UfR2001.649H 143, 288

Stikordsregister

Administrative forskrifter 135, 219, 302
Administrativ praksis 135
Administrativt rekurssystem 312
Administrativ praksis 76, 145, 261, 267, 287, 311, 313
Administrativ vilkårlighed 292
Afgifter 109
Afkom 328
Aftalekompetence 253
A-indkomst 289
Aktieombytning 160
Almindelige forvaltningsretlige grundsætninger 262
Analog anvendelse 23, 213, 233, 333, 352
Analogi 328
Analogiforbud 263
Anordning 62, 76, 302
Anordningsmyndighed 68, 71, 73, 78, 80
Anpartsregler 160
Anstaltsanordning 83
Anstaltsmyndighed 69, 87, 226, 265
Antidumpningstold 137, 294
Anvisninger 302
Appelbegrænsning 177, 198, 288
Apportindskud 178, 309
Arbejdsmarkedsbidrag 113
Argumentativ ret 26, 120
Argumentativ retsanvendelse 189
Aspektkontrol 47
Asylansøgersag 172
Autonom kompetence 219

Begrænset skattepligt 289
Begunstigende fortolkning 305
Begunstigende normering 146
Bekendtgørelse 54, 79, 82, 134, 200, 287, 289, 302
Belgiske forfatning af 25. februar 1831 94
Bemyndigelseslov 302
Bemærkninger 321
Bevaringsdeklaration 322
Bevillingsbeslutninger 255
Bevisets stilling 178, 182
Bindende forhåndsbesked 162, 315
B-indkomst 289
Bo- og gaveafgift 113
Borgernes ret til privatliv 262
Bredt gebyrbegreb 114, 117
Bredt udgiftsbegreb 118
Brobisse 149
Budgetvejledning 127
Børsintroduktion 180

Certifikat-sagen 235
Christian VIII 90
Cirkulære 76, 136, 287, 302
Cirkulærebeskatning 293, 318
Cirkulæreskrivelser 302
Civilrettens styrende funktion 337

Defensiv fortolkningsstil 291
Delegation 54, 79, 96, 106, 213, 237, 290
Delegationsforbuddet 17, 22, 30, 103, 267, 281, 287, 310, 346

Demokratiske legitimitet 107, 260, 286, 291, 301
Den almindelige lighedsgrundsætning, se lighedsgrundsætning
Den europæiske Menneskerettighedskonvention 299
Den formelle lovs princip 67, 76, 86, 277, 281, 286, 310
Den gennemsete grundlov 99
Den grundlovgivende rigsforsamling 89, 96
Den juridiske metode 25
Derogation 76
Derogatorisk virkning 36
De sententia ferenda 294
Det forvaltningsretlige skøn 271
Det generelle legalitetsprincip 16
Det materielle lovbegreb 54, 72
Det objektive princip 146
Det obligatoriske princip 57
Differentieret beskatning 337
Direkte skatter 109, 112
Dispensation 162
Dispensationslovgivning 201
Dobbeltbeskatningsoverenskomster 19, 299
Dobbelt husførelse 145, 313
Domsprincippet 215, 243
Domstolene 38
Domstolsprøvelse 217
Dovre-sag 222
Driftsomkostninger 181
Driftsomkostningsbegrebet 196, 277, 307
Driftsrisiko 329
Driftstab 329
Duplikatkørekort 117

Effektiv beskatning 134, 136, 152, 273, 320
Effektiv forvaltning 126, 226
Effektivitetshensyn 292
Efterarbejder 274
Efterbeskatning 173
Efterbetaling 174
Efterbetalingskrav 176
Efterforskningsskridt 223
Efterprøvelse 40
Egenkompetence 220
Ejendomsværdiskat 112
Ejerrådighed 226, 253
Ekspropriation 65, 219
Ekstraordinær genoptagelse 150
Enekompetence 255
Engangsvederlag 271
EU-retten 299

Faktiske handlinger 250
Faktum 266, 340
Faktumbestemmelse 341
Favørkurs 325
Februarrevolutionen 91
Fikserede vederlag 148
Fikseret rente 147, 349
Finansiel magtfordrejning 273
Finanslov 139, 83, 128
Finansudvalget 138
Fiskale afgifter 121
Folkesuverænitetstanken 242
Folketingets Finansudvalg 126
Fonde 218
Forarbejder 234, 267, 288
Forbud 69, 221
Foreninger 218
Forfatningskommission 92
Forfatningsretlig grundsætning 245
Forfatningsudkast 91
Forhandlingsmaksimen 39
Forholdets natur 43, 64, 76, 262, 267, 320
Forligsmæssig skatteansættelse 177, 198, 288

Formel lov 62, 63, 207, 229
Formel lovform 103
Formålsbestemte afgifter 109, 123, 125
Formålsbetragtninger 269, 273
Forretningsmæssigt synspunkt 329
Forskere 290
Forskudsopgørelse 140
Fortolkning 257, 266, 299, 324
Fortolkningsbidrag 321
Fortolkningsfaktor 226, 233, 343
Fortolkningslære 269
Fortolkningsmaksime 321
Forudberegnelighed 64, 132, 140, 161, 233, 263, 292, 306
Forvaltning 38, 40, 213
Forvaltningsakt 32, 184, 32, 259
Forvaltningsretligt skøn 269
Forventningsprincippet 177, 183, 198, 288
Fradrag 135, 146
Frederik VII 90
Fremførselsberettiget 316
Frie retskildefaktorer 320
Frigørelsesafgift 113
Frihedsberøvelse 65, 216
Friheds- og ejendomskriteriet 67, 71, 285
Fri kost og logi 172
Fristregler 293
Frivillighedskriteriet 111
Fuldmagtslovgivning 238, 241, 295
Fuldstændig lovanalogi 263
Fusion 160
Fusionsdirektiv 18
Fylkeskommuner 218
Fysiske personer 217

Gave 109
Gebyr 58, 109, 114, 127, 261, 263
Gebyrbegrebet 159
Gebyrforhøjelser 126
Gebyr-sagen 109, 117, 143, 200, 264, 291, 294
Geheimestatsrådet 90
Generalfuldmagt 224
Generalklausul 341
Generationsskifte 167
Generationsskiftebetænkningen 168
Generationsskifteudvalg 168
Generelle retsakter 74
Generelle retsforskrifter 106
Generelle tjenestebefalinger 145, 287, 302, 303
Generel praksisændring 317
Gennemførselsforskrifter 134
Gennemførsels- og iværksættelsesforanstaltninger 135, 200, 288, 302
Genoptagelse 150, 172, 293
Genoptagelsescirkulære 149, 156
Gevinstgivende automater 131
Grundlovens specielle kompetenceregler 252
Grundlovgivende rigsforsamling, se den grundlovgivende rigsforsamling
Grundlovsfortolkning 34, 41, 120
Grundlovsrevisionerne 99
Grundlovsudkastet 92
Grundskyldpromillen 131
Grønne afgifter 111, 112
Grønne gebyrer 112
Gældskonvertering 316

Habilitet 153
Hagangurdommen 218, 236
Harmoniseringsprincippet 46, 139, 294
Hjemmelskæden 135, 260
Håndfæstningerne 91, 291

Ikke-gevinstgivende automater 131
Illoyal udnyttelse 338
Indgreb 212, 220
Indirekte skatter 109, 112
Individhensyn 184, 188
Indkomstbegreb 271, 277, 307
Indkomstgrundlaget 180
Indkomstoverførsel 147
Indskrænkende fortolkning 21, 149, 213, 233, 278, 324, 325, 327, 333
Indskrænket-monarkisk forfatning 291
Indskudskapital 319
Indtægtsarter 271
Institutionsregulering 84
Instruktions- og kontrolmyndighed 65, 69, 219, 227
Integritetsindgreb 223
Interesseforbundne parter 308, 349
Interne instrukser 227
Interne retningslinier 275
Iværksættelses- eller gennemførselsforanstaltninger, se gennemførsel- og iværksættelsesforanstaltninger

Januarreskriptet 90
Jordkoncessionssagen 248
Junigrundloven 35, 89, 352
Junigrundlovens forarbejder 89
Juridiske personer 217
Jus 266
Jus- faktummodellen 265

Kapitalindkomst 164
Kapitalindskud 147
Kapitalnedskrivning 164
Klarhedskravet 233
Klar hjemmel 140, 262, 292, 301
Klar lovhjemmel 268
Kommanditist 319
Kommanditselskab 319
Kommunalbestyrelse 130, 142
Kommunale afgifter 128, 143
Kommunalt selvstyre 129, 143, 218, 305
Kommunal skatteforvaltning 314, 305
Kommunal skatteprocent 129
Kommuner 218
Kommuneskat 109, 127
Komparativ analyse 34
Komparative overvejelser 33
Kompetencedelegation 106
Kompetencefordelingssynspunkt 44, 46, 98, 101, 159, 241, 293
Kompetenceforskydning 170
Kompetenceteorien 31, 205, 207, 247
Kongelov 91
Kongemagten 288, 291
Konstitutionelle bevægelser 291
Konstitutionel retsregel 244
Konstitutionel sædvane 138, 238, 244
Konstitutionelt retsprincip 177
Kontrolforanstaltninger 115, 119
Kontrol- og tilsynsbeføjelse 84
Kriterium 269, 272
Kulturtraditionen 320
Kunstnerisk virksomhed 318
Kvalifikation af faktum 346
Kørekort 115

Landsskatteretskendelser 191
Landsskatteretten 40, 192, 302, 303, 311
Landstinget 89, 291
Legalitetskravet ved beskatning 16
Legalitetsprincippet 27, 199, 257

Legemets integritet 224
Legitimitetsteorien 31, 205, 207, 211
Lempet hjemmelskrav 265
Lex certa 263
Lex retro non agit 174, 176
Lex superior-princippet 40, 77, 219, 224, 230
Licensafgift 116
Lige beskatning 274, 306
Lighedsgrundsætning 83, 88, 131, 182, 274, 262, 315
Ligningsplaner 172
Ligningsrådet 145, 314
Ligningsvejledning 287, 302, 307
Likvidation 164
Likvidationsprovenu 163
Lillestrømdommen 254
Lommepenge 172
Lov 228
Lovens nødvendighed 286
Lovens ordlyd 326
Loves grundlovsmæssighed 38
Lovforarbejder 321
Lovforarbejders retskildeværdi 333
Lovforberedende arbejde 301
Lovforslag 321
Lovfortolkning 248
Lovgivende magt 61
Lovgiver 38, 42, 300
Lovgivers enekompetence 75
Lovgivningskompetencen 61, 239
Lovhjemmel 286
Lovlige kriterier 270
Lovmæssig forvaltning 281
Lovskraft 76, 86
Lovprincippet 215, 243
Løbende indtægter 271

Magtfordelingslæren 32, 242, 262, 272
Martsministeriet 90, 92
Masseadministration 147
Materielle skattepålæg 134
Materiel lov 62, 70, 229
Materielt lovbegreb 213, 230, 285
Menneskerettigheder 73
Moder- datterselskabsdirektivet 18
Moms 112
Momslovgivningen 18
Montesquieus magtfordelingslære 95, 100
Morarente 317

Nedsættelse af aktiekapital 164
Negativ delegation 56, 57, 59, 160
Non-recourse betingelser 316
Normal forretningsmæssig disposition 309
Normkonflikt 277, 286
Norsk grundlov 104
Nulla poena sine lege 263
Nummerplader 115
Nødretskompetence 233
Nøglemedarbejdere 290

Objektiv fortolkning 322
Objektivt princip 57
Objektivering 166, 169, 201
Objektiv fortolkning 267, 292
Obligatorisk princip 171, 329
Offentlig ret, 249
Offentlig modydelse 125
Omgørelse 177, 320
Omgåelse 147, 350
Opportunitetsprincip 172, 330
Opposition 242
Ordlydsfortolkning 267
Organisations- og instruktionsmyndighed 31, 248, 252, 253
Overdækning 121, 127

Over- og underordnelsesforhold 65, 84, 87
Overvågning 223

Parlamentarisme 291
Passbåt-sagen 235
Passive retssubjekter 250
Passivitet 185
Personlig integritet 268
Personlig fred, 224
Personlig frihed 224, 262
Pinsepakken 113, 301
Plenumbeslutning 255
Pligtmæssighed 108
Politikerne 301
Politiske omfordelingssynspunkter 111
Polycentri 26
Positiv delegation 56, 57, 133
Pragmatisk retsanvendelse 289
Praksis 311
Praksisændring 317
Privat autonomi 31, 65, 87, 226, 248, 252, 253
Privatebane-sag 174
Private hensyn 273
Private retssubjekter 212
Privatretten 236, 249
Privatudgifter 145
Procestraume 197
Procestrætte 192, 197
Progressiv beskatning 111
Proportionalitetsprincip 32, 262
Provisoriske anordninger 207
Præciserende fortolkning 200, 287
Præciserende retsdannelse 147, 305
Præjudiciel kvalifikation 346
Præjudikatsværdi 197, 191, 311
Punkt- og toldafgifter 112
Påbud 69, 221

Rammelovgivning 82, 241, 296
Ransagning uden dom 65
Realitetsbedømmelse 335
Realitetsgrundsætning 148, 339
Realøkonomi 339
Reelle hensyn 328
Regelbunden supplering 278
Rejsebegreb 149
Rekonstruktion af selskaber 164
Rekursorganer 311
Rekurssystem 292
Relativt legalitetsprincip 225, 326
Rendsborgermødet 91
Rentefiksering 154, 350
Rentefikseringssager 147
Rentefradrag 148
Retlige indgreb 221
Retlig subsumption 68
Retroaktiv lovgivning 173
Retsbeskyttelseshensyn 184
Retsdogmatik 26
Retsfaktum 59, 136, 266, 271
Retsfølge 136, 266, 59, 276
Retskilde 26, 239, 299
Retskildepolycentri 307
Retskildeprioritering 43, 323
Retspolitik 26
Retspraksis 76, 267, 287, 311
Retssagsinstruks 189, 193
Retssikkerhed 64, 126, 132, 140, 195, 226, 263, 276, 301, 306, 320
Retssikkerhedsudvalg 195, 293
Retsskabende virksomhed 346
Retsstat 140
Retsstatstanke 63, 263, 292
Retsstiftende kendsgerninger 266
Retssædvane 260, 320
Retstab 184
Retstomme rum 79, 310
Retstradition 226, 286, 296, 314

Rigsdagen 89, 288, 291
Rimelighedsbetragtninger 172

Sammenslutning 218
Selskaber 218
Selvstændig anordningsmyndighed 80
Singulær lovgivning 74
Skat 58, 108
Skatteankenævn 306, 314
Skattearbitragearrangementer 193
Skattearrangement 283, 296, 316
Skattebegreb 116, 117, 119
Skattebevillingskompetence 97, 128, 198
Skattedefinition 56, 108
Skatteevneprincip 111
Skattefordel 337, 349
Skatteforvaltning 41
Skattelovgivning 300
Skattelovgivningens kvalitet 301
skattelovrådet 293
Skatteoaseland 348
Skatteprocessuel regulering 141, 149
Skattepålægskompetence 22, 43, 45, 97, 128, 198
Skatteretlige retskilder 282
Skatteretsråd 293, 295
Skattesubjekter 338
Skattesvig 337, 338
Skattetænkning 337, 338
Skatteudnyttelse 40, 147, 283
Skatteudnyttelsessager 335, 292
Skatteunddragelse 142, 193, 337
Skærpet hjemmelskrav 21, 127, 262, 314
Skøn under regel 275
Socialstat 127
Specialitetsprincipper 273
Statens domæne 96
Statsrådet 89, 92
Statsskat 105, 127
Stempelfrihed 143
Stempelkasse 144
Stortinget 104
Straf 262
Strafferetlige indgreb 268
Strafferetsplejen 223, 234
Strafudmåling 215
Stænderforfatninger 73
Subjektiv fortolkning 267, 291
Subsidieordninger 137
Subsumption 266
Succession 169
Supplering 257, 269
Sveriges Regeringsform af 6. juni 1809 94
Systemhensyn 184, 188, 292
Sædvane 76
Sædvaneret 232, 248
Sædvaneretlig kompetence 31, 252
Særlig pensionsopsparing 114

Tegningsret 325
Tekstanmærkning 83, 115, 175
Telefonchikanedommen 235
Teser 20
The shotgun approach 160
Tilbagevirkende kraft 173, 262, 268, 319
Tilladelses- og dispensationslovgivning 57, 160, 201, 275, 296, 333
Tjenstlige instrukser 265
Told 138
Told- og Skattestyrelsen 306, 314
Tvangsfrie indgreb 224
Tvangsindgreb 224
Tvindsagen 295
Tøjpenge 172

Udfyldende virksomhed 313
Udfyldning 307
Udligningstold 137
Udvidende fortolkning 21, 213, 233, 235, 278, 327, 333
Uformelle forespørgsler 186
Uforrentede lån 154
Uhjemlede skatter 78
Ulige beskatning 182
Underskud 316
Uoverdragelige offentligretlige beføjelser 107
Utilsigtet skattefordel 340

Vederlagssynspunkt 109, 119, 125
Vejledende anvisning 145, 304
Vejledning 136, 275
Velfærdsstat 140, 292
Vilkårlig administrativ beskatning 132
Vægtning af retskildematerialet 326
Værdi af eget arbejde 271
Værdiskøn 270
Værnslovgivning 165, 170, 343

Økonomiske byrder 262
Økonomiske realiteter 283
Økonomiske indgreb 286

Årsopgørelse 140